

## РОЗДІЛ 3

### ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОГО МЕХАНІЗМУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

УДК 657.1

#### СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНО ОРІЄНТОВАНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Г. Сиротюк, к.е.н.*

*Львівський національний аграрний університет*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічні зміни, спричинені глобалізаційними процесами, вимагають змін теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку. Він має стати дієвим інструментом пізнання умов, господарських процесів і результатів функціонування окремих суб'єктів підприємництва, видів економічної діяльності.

Бухгалтерський облік належить до тих наук, результат яких суттєво залежить від людського чинника: від життєвих інтересів, прагнень, інтелектуальних здібностей та професійних навичок, рис характеру, системи цінностей та рівня культури. У системі управління підприємством бухгалтерський облік відіграє одну з ключових функцій, а тому виникає необхідність у зростанні ролі соціальних відносин у системі бухгалтерського обліку.

Нині відбувається «формування нового типу суспільства, якому притаманні глибокі зміни концепції суспільного розвитку. Набуває визначальних рис пост-індустріальна економіка, яка характеризується виникненням нових явищ у сферах технологій, комунікацій, фінансів, торгівлі, зовнішньоекономічних зв'язків, відповідно й бухгалтерського обліку» [9, с. 12] (тут і далі переклад наш – Г. С.).

Становлення соціально орієнтованої економіки вимагає необхідності розширення меж бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Соціологічний підхід у розвитку бухгалтерського обліку досліджували закордонні науковці: Н. Бедфорд, А. Белкаой, Т. Бредгард, Ф. Бімс, П. Друкер, В. Кнапп, Ф. Котлер, А. Літлтон, А. Раппапорт, П. Фертих, В. Циммерман та ін. Соціальний облік як окремий вид бухгалтерського обліку розглядають у своїх працях М. Метьюс та М. Перера [3]. На пострадянському просторі найвагомими з теорії бухгалтерського обліку є праці професора Я. Соколова [5]. Соціальне значення бухгалтерського обліку як науки, а також трактування понять «соціальний облік», «соціально орієнтований бухгалтерський облік» досліджували вітчизняні науковці Ф. Бутинець, В. Жук, Г. Кірейцев, С. Ле-генчук, Н. Малуґа, С. Петренко, Л. Чижевська. Зокрема С. Легенчук пропонує рівні теорії бухгалтерського обліку, де виокремлює соціальний облік [2, с. 130]. При цьому потребують подальшого дослідження проблеми теоретичного і методологічного характеру щодо питань соціально орієнтованого бухгалтерського обліку.

**Постановка завдання.** Нашою метою було дослідження підходів до бухгалтерського обліку, виокремлення соціологічного підходу й доведення важливості соціально орієнтованого бухгалтерського обліку. Актуальність такого дослідження зумовлена станом соціальної відповідальності сучасного бізнесу, зростанням рівня усвідомленості наслідків власної діяльності людини для суспільства і навколишнього середовища.

**Виклад основного матеріалу.** Одним з елементів діалектичного методу пізнання економічних явищ і процесів є принцип історизму. У бухгалтерському обліку його використовують для розкриття генезису, оскільки він дає змогу об'єктивно дослідити тенденції розвитку, оцінити наукові здобутки вітчизняної школи бухгалтерського обліку та його місце в суспільстві.

Вивчаючи історію бухгалтерського обліку, його сутність і розвиток, вчені застосовують методологічні підходи, які якнайповніше висвітлює Я. Соколов у своїй праці «Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней» [5]. Учений виділяє чотири підходи: філософський, документальний, синтетичний та аналітичний.

Основна ідея філософського підходу полягала в тому, що його прихильники (Я. Гальперін, Ф. Єзерський, А. Хаар) намагалися пояснити хід історії філософськими законами розвитку та з'ясувати, які закони впливають на цей процес.

Представники документального підходу (О. Бауер, Ф. Меліс, Б. Пенндорф, Р. де Рувера, Е. Стевелінк, В. Стон, В. Широкий) висвітлювали історичні факти в тісному зв'язку з їх документальним підтвердженням. Такий підхід, як правило, ґрунтувався на збиранні та опрацюванні документів, матеріалів, історичних фактів, що давало основу для встановлення аспектів історичного розвитку бухгалтерського обліку. Синтетичний підхід є поєднанням двох попередніх підходів. Його прихильники (О. Галаган, Ф. Гертц, Г. Елдрідж, К. Кейлі, Н. Помазков, Р. Теофанович, А. Лозинський) взяли за мету узагальнити історичний розвиток обліку в рамках філософських концепцій.

Аналітичний підхід полягає в дослідженні історії розвитку окремих облікових категорій: бухгалтерський баланс, рахунки, форма бухгалтерського обліку, оцінка, подвійний запис тощо. Представники цього методу – Н. Вейцман, А. Літтлтон, Б. Ямей.

Представник американської школи Р. Антоні є прихильником і розробником нового підходу до обліку – психологічного. Такий підхід розглядає облік як соціальну науку, як інструмент управління підприємством. Згідно з психологічним підходом задачі бухгалтерського обліку можуть бути розв'язані за умови взяття до уваги особистих цілей учасників.

Виходячи з цього, бухгалтерський облік стає соціальною наукою і історія бізнесу перетворюється на інформаційний потік, який використовують у різних управлінських цілях.

Проте розвиток суспільства вимагає нових підходів до обліку, які б якнайточніше відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства загалом. Виникає необхідність дослідження основних аспектів розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.

Згідно зі соціологічним підходом, предметом бухгалтерського обліку є не окремо взяте підприємство, а певний соціум, і бухгалтер повинен розраховувати не лише і не стільки прибуток фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації підприємства.

За останні півстоліття вчені наголошували на посиленні важливості обліку в соціально-економічному зростанні розвинутого світу, в забезпеченні через міжнародну стандартизацію процесів глобалізації.

Уперше обґрунтував соціальну значущість бухгалтерського обліку Д. Скотт. Саме він передбачив появу соціальної точки зору, яка визнала науковий метод і об'єктивний аналіз як об'єднану філософію нашої культури [8, с. 2].

Дослідник також є розробником етичного підходу в теорії обліку. У своїй праці «Культурне значення рахунків» (1931 р.) учений вперше підняв етичні проблеми оприлюднення облікової інформації у звітності, визначив вплив культурних особливостей країн на формування етичних аспектів національних систем обліку.

Крім того, Д. Скотт особливу увагу приділяє принципу законності як основному критерію для формулювання бухгалтерських наукових теорій, сутність якого полягала в тому, що процедури, правила і методи бухгалтерського обліку повинні забезпечити рівне ставлення до всіх фактично і потенційно зацікавлених у бухгалтерській звітності сторін [10, с. 342].

Науковці Е. Хоупвуд та П. Міллер зауважують, що бухгалтерський облік є системою фундаментальних відносин між економічними та політичними силами суспільства [7, с. 9]. Тобто він є продуктом політичної боротьби, що дає змогу відобразити в бухгалтерській звітності результати конструювання господарської дійсності, формалізуючи у вигляді фінансових і нефінансових показників конкретні соціальні та економічні інтереси різних членів суспільства, зацікавлених у зміні результатів діяльності підприємства на свою користь.

Зокрема, Е. Хоупвуд закликав до проведення більш інноваційних і прикладних наукових досліджень, що повинні базуватися на основі застосування соціологічної перспективи та якісних методів досліджень.

Дослідники М. Метьюс та Х. Перера зауважують, що «настільки часте згадування про соціальний облік засвідчує зростання його значущості в майбутньому як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства» [3, с. 623].

Викладене вказує на те, що бухгалтерський облік має велике соціальне значення. Відбувається розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками: збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрації уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією; формування об'єктів соціально рінтованого бухгалтерського обліку та розкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності.

Незважаючи на актуальність процесів соціалізації суспільства в Україні, питанням соціально орієнтованого бухгалтерського обліку вітчизняні науковці приділяють недостатньо уваги.

Характерними рисами підходів соціально орієнтованого обліку є такі: вчені вважали, що кожне теоретичне положення обліку впливає на суспільство і кожне положення має сприйматися або відкидатися залежно від його соціального ефекту; введення категорій соціальних витрат і доходів; надання значення соціальній відповідальності корпорації (зокрема, за екологічні наслідки випуску продукції) [6].

Дослідник В. Жук розглядає бухгалтерський облік як «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). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів і професійних суджень бухгалтерів» [1, с. 18]. Власне визначення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку пропонує С. Петренко: «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної і неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів)» [4, с. 24].

Вважаємо, що соціально орієнтований бухгалтерський облік – це такий інструмент обліку, який дає змогу комплексно розглядати економічні, екологічні та соціальні результати діяльності підприємства і тим самим створювати основу для розробки стратегії його розвитку.

Спірним питанням соціально орієнтованого обліку є склад елементів соціальних витрат: екологічні витрати; витрати на охорону праці; витрати, спрямовані на захист прав споживачів; витрати на покращання соціальних умов проживання працівника і його сім'ї. Важливим є аналіз того, які показники можна використовувати на основі даних фінансового обліку і які перетворення варто провести, щоб отримувати необхідні показники.

Об'єкти соціально орієнтованого обліку невизначені чинним законодавством щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Можна вважати, що такими об'єктами передусім є інтелектуальний капітал, оцінка людської діяльності, екологічні витрати та інші витрати, які пов'язані зі соціальною активністю підприємства.

**Висновки.** Досліджуючи еволюцію розвитку бухгалтерського обліку, ми з'ясували, що він постійно змінюється відповідно до вимог суспільства. Розвиток суспільства вимагає нових підходів до обліку, які б якнайточніше відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства загалом. Виникає необхідність у дослідженні основних аспектів розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання, тобто з позиції соціологічного підходу. Суть його полягає у дослідженні соціального чинника – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності.

Аналіз поглядів науковців щодо соціальної значущості бухгалтерського обліку показав, що соціально орієнтований бухгалтерський облік дає змогу комплексно розглядати економічні, екологічні та соціальні результати діяльності підприємства і тим самим створювати основу для розробки стратегії його розвитку.

### Бібліографічний список

1. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.
2. Легенчук С. Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2010. – № 1(16). – С. 124–137.
3. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; [перевод с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Петренко С. Розвиток бухгалтерського обліку у сфері соціальних відносин / С. Петренко // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2014. – № 44. – С. 21–25.
5. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. Чижевська Л.В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку / Л. В. Чижевська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.confcontact.com/spisok0507\\_.php](http://www.confcontact.com/spisok0507_.php).
7. Hopwood A. G. Accounting as social and institutional practice / A. Hopwood, R. Miller. – Cambridge : Cambridge University Press, 1994. – 340 p.
8. Previts G. J. Frameworks of american financial accounting thought : an historical perspective to 1973 / G. J. Previts // The accounting historians journal. – 1984. – Vol. 11, № 2. – P. 1–19.
9. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / A. Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – London :Thowson,2004. – 598 p.
10. Scott Dr. The Basis for Accounting Principles / Dr. Scott // The Accounting Review. – 1941. – Vol. 16. – № 4. – P. 341–349.

#### **Сиротюк Г. Становлення і розвиток соціально орієнтованого бухгалтерського обліку**

Розглянуто підходи до бухгалтерського обліку. Особливу увагу приділено соціологічному підходу. Досліджено суть та об'єкти соціально орієнтованого бухгалтерського обліку. Доведено, що соціально орієнтований бухгалтерський облік дає змогу комплексно розглядати економічні, екологічні та соціальні результати діяльності підприємства.

**Ключові слова:** методологічні підходи, соціологічний підхід, соціалізація суспільства, соціально орієнтований бухгалтерський облік.

#### **Syrotyuk H. Establishment and development of socially focused accounting**

The article considers approaches to accounting and special attention is paid to the sociological approach. It studies essence and objects of socially focused accounting. The author proves that socially focused accounting helps complex consideration of economic, ecological and social results of an enterprise performance.

**Key words:** methodological approaches, sociological approach, socialization of society, socially oriented accounting.

#### **Сиротюк А. Становление и развитие социально ориентированного бухгалтерского учета**

Рассмотрены подходы к бухгалтерскому учету. Особое внимание уделено социологическому подходу. Исследована сущность и объекты социально ориенти-

рованного бухгалтерського учета. Обосновано, что социально ориентированный бухгалтерский учет позволяет комплексно рассматривать экономические, экологические и социальные результаты деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** методологические подходы, социологический подход, социализация общества, социально ориентированный бухгалтерский учет.

УДК 65.011.8

### **ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИХ ДОСЛІДНИХ ГОСПОДАРСТВАХ**

*Л. Петришин, к. е. н., Р. Андрушко, к. е. н., В. Хомка, к. е. н.,  
О. Лиса, к. т. н.*

*Львівський національний аграрний університет*

**Постановка проблеми.** Залучення України до світового економічного співробітництва зумовило необхідність вирішення питань, пов'язаних з адаптацією вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності до положень міжнародних стандартів. Процес впровадження бухгалтерського обліку в державному секторі економіки за новими стандартами започатковано 1 січня 2015 р., коли набрали чинності 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та новий план рахунків. Проте досі відсутнє методологічне забезпечення обліку біологічних активів у навчально-наукових дослідних господарствах, які є складовою підприємств державного сектору.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в держсекторі присвячена низка рішень уряду, якими затверджені Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34), Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911–р) та Стратегія модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р). Основні завдання реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі знайшли своє відображення у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Метою реформи є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів обліку для державного сектору (МСБОДС) – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), які розробляє Рада з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів [8]. Для досягнення поставленої мети передбачалося: розробити і запровадити національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS); створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 р. (GFS 2001). Протягом останніх років внесено зміни до Положень (стандартів) бухгалтерського