

**Аннотация.** Исследуются вопросы развития и управления в сфере подсобного производства в сельскохозяйственном предприятии. Разрабатываются предложения по совершенствованию управленческих основ развития подсобного производства в конкретном хозяйстве.  
**Ключевые слова:** сельское хозяйство, подсобное производство, продукция, развитие, эффективность, управление.

**Annotation.** Questions of development and management in sphere of subsidiary manufacture in the agricultural enterprise are investigated. Offers on perfection of administrative bases of subsidiary manufacture in a concrete facilities development are developed.

**Key words:** agriculture, subsidiary manufacture, production, development, efficiency, management.

## УДК 657.1

*Л.В. Кондрюк, кандидат економічних наук, доцент ПДАТУ*

### ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД У ПРОБЛЕМІ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

*Проведено спробу знайти функціональні підходи до вирішення проблеми класифікації обліку з урахуванням особливостей сучасного стану ринково орієнтованої економіки України.*

**Ключові слова:** функції обліку, господарський, статистичний, оперативний, бухгалтерський, фінансовий та управлінський облік.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Незважаючи на єдині методологічні підходи ведення обліку та формування звітності, погляди щодо класифікації обліку в Україні залишаються різними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Результатом проведених нами досліджень розглянуто та внесено окремі пропозиції щодо сутності та переліку функцій системи обліку в Україні. Розвиваючи функціональний підхід, було уточнено застосування певних функцій залежно від запитів систем вищого порядку; для самозбереження системи (шляхом виконання робочих функцій обліку) та функції, притаманні елементам системи бухгалтерського обліку. Поряд із цим було виявлено, що немає єдиних підходів класифікації обліку в умовах розвитку економіки ринкового типу.

Питання класифікації обліку розглядали в своїх працях значна частина вчених та практиків, однак означене питання потребує додаткового вивчення з урахуванням функціонального підходу.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є встановлення видів обліку на основі функціонального підходу до системи обліку в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У Радянському Союзі господарський облік об'єднував у собі три види обліку: оперативний (або внутрішньогосподарський), статистичний та бухгалтерський. В.Г. Макаров у посібнику "Теорія бухгалтерського обліку" 1975 року відзначав: "Можливість створення єдиної системи народногосподарського обліку обумовлена наявністю суспільної власності на засоби виробництва і плановим характером економіки" [5, с. 23].

Створення незалежної держави України і обраний шлях розвитку економіки ринкового типу супроводжувався приватизацією існуючих та створенням нових підприємств недержавної та колективної форм власності. Інтереси приватного власника полягають у намаганні максимізувати і зберегти у своєму розпорядженні прибуток. Разом із тим, за державою залишились функції фінансування безкоштовної базової освіти та медицини, пенсії та інші гарантованих соціальних виплат. Прагнення держави максимізувати надходження податкових платежів супроводжувалось посиленням вимог податкового законодавства, що частково суперечило облі-

ковим стандартам і стало причиною появи нового терміну – "податковий облік". У зв'язку з цим думки вчених-теоретиків та практиків щодо застосування означеної категорії розділилися: одні вважають, що виокремлення податкового обліку неможливо з системи бухгалтерського обліку або перший є підсистемою другого, другі – що податковий облік є самостійною системою.

Герасим П.М., Журавель Г.П. та Хомин П.Я. 2003 року обґрунтовували твердження: "Незважаючи на недоліки методології та методики, об'єктивний висновок може бути однозначним: єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожен з яких має свою специфіку і різну мету... Можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим. Навіть якщо погодитись з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, не слід думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміну "податковий облік", бо його зміст мусів би "переходити" в підсистему фінансового обліку, котра у цьому випадку неминуче розшириться" [2, с. 14, 26].

Питання загострюється із практичним використанням не тільки поняття "податковий облік", але й "бюджетного обліку".

Корінько М.Д. вважає доцільним диференціювати бухгалтерський облік за сферою діяльності на виробничо-господарський, бюджетний і банківський. "За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку істотно відрізняються один від одного" [3, с. 26].

І дійсно, при огляді навчальної літератури з дисциплін, відмінних від бухгалтерського обліку, знаходимо визначення бюджетного обліку. Так, Шустіков А.А. відзначає: "Бюджетний облік як один з видів бухгалтерського обліку є науково обґрунтованою системою нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету" [10].

Таким чином, можна припустити, що бухгалтерський облік по суті виконує функції господарського обліку.

У статті 2 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07. 1999 р. № 996-XIV зазначено, що він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [1].

Про розширене застосування поняття бухгалтерського обліку відзначає також В.В Собко: "З метою пошуку узагальнюючих даних (інформації) про стан того чи іншого господарства, про зміни, які у ньому відбувалися, про стан взаємозв'язків та взаємовідносин господарства з іншими господарствами і визначення на цій підставі результатів господарювання провадять бухгалтерський облік. Але слово (термін) «бухгалтерський» само по собі нічого економічного не характеризує. Це слово замінює інше поняття, а саме «облік суспільних економіко-правових ринкових відносин». Отже, словосполучення «бухгалтерський облік» рівнозначне словосполученню "облік ринкових економіко-правових (суспільних) відносин" [8].

Окрім класифікації бухгалтерського обліку за сферою діяльності професор Корінько М.Д. пропонує диференціювати бухгалтерський облік за обліковими функціями: на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Таким чином, автор розділяє позиції щодо тотожності дуже схожих за функціональним призначенням оперативного (внутрішньогосподарського) та управлінського обліку [3, с. 26].

Однак оперативний поряд із статистичним і бухгалтерським за класичним підходом відноситься до господарського обліку; а управлінський поряд із фінансовим – до бухгалтерського.

Корінько М.Д. трактує внутрішньогосподарський (управлінський) облік як процес підготовки інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства. Здійснюється для врахування показників всередині підприємства за центрами відповідальності [3, с. 26].

У підручнику за редакцією Огійчука М.Ф. "Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах" пропонується визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як і в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні” від 16.07. 1999 р. № 996-ХІV як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів для прийняття ними рішень щодо управління підприємством [7, с. 16; 1].

Ткаченко Н.М. дає визначення оперативного обліку як способу спостереження та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо у процесі їх здійснення з метою оперативного керівництва ними [9, с. 10].

Таким чином, автори розділяють позицію щодо єдиного функціонального призначення оперативного (внутрішньогосподарського) та управлінського обліку. Тому на даному етапі дослідження можна припустити, що оперативний облік має бути не у складі господарського, а бухгалтерського обліку. Оперативний (управлінський) облік виконує інформаційну, контрольну та аналітичну функції бухгалтерського обліку для управління підприємством, організацією чи установою.

Кужельний М.В. та Лінник В.Г. також відзначали те, що неможливо перетворювати бухгалтерський облік на додаток до оперативного. Це пояснювалось наступним чином: ”У літературі з бухгалтерського обліку і економічного аналізу немає одної думки щодо ролі оперативного та бухгалтерського обліку. Деякі вчені-економісти віддають перевагу оперативному обліку, оскільки його основою є первинна документація. Бухгалтерський же облік у цьому разі стає ніби продовженням оперативного й має виконувати функції узагальнюючого вартісного обліку. Проте з цим важко погодитися. Звичайно, роль та значення оперативного обліку є важливими. Але неможливо перетворювати бухгалтерський облік на додаток до оперативного. Проте сучасна організація оперативного обліку має значні недоліки. Головною його вадою є те, що оперативний облік ведеться в найрізноманітніших структурних підрозділах підприємства без загальної методичної системи. Брак необхідних форм документів, нерозробленість системи показників призводить до замкнутості багатьох даних оперативного обліку тільки в межах окремих служб підприємств. Звідси походять серйозні розходження даних оперативного й бухгалтерського обліку, збільшення розриву між ними, дублювання і паралелізм потоків інформації” [4].

Малюга Н.М. вважає необхідним реалізацію соціальної функції, за якою ”...розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб”, адже ”...облік втрачає можливість забезпечення справедливості та соціального захисту” [6, с. 112].

Джерелом надання необхідного обсягу інформації для уряду є показники податкової та статистичної звітності, що узагальнені відповідними органами із застосуванням специфічних прийомів та методів. Податкову інспекцію, органи статистики чи Пенсійний фонд можна розглядати як окремі системи, які кожна для самозбереження системи виконують робочі функції, а саме: виявлення, вимірювання, накопичення, узагальнення та передачі інформації певної сукупності специфічних показників для прийняття рішень. Означені функції аналогічні тим, що зберігають у робочому стані систему бухгалтерського обліку. Так, у Законі України ”Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07. 1999 р. № 996-ХІV записано, що бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1].

Таким чином під сучасне визначення бухгалтерського обліку підпадають усі види обліку і в цьому контексті виявляється важливою думка Макарова В.Г., який свого часу відзначив: ”Задачі всіх видів обліку в кінцевому рахунку одні і ті ж, однак вони вирішуються стосовно окремих об’єктів, які охоплені кожним видом обліку” [5, с. 23].

Отже, на даному етапі дослідження можна зробити припущення, що зміст визначеного законодавством бухгалтерського обліку передбачає включення до його складу усіх інших видів обліку та його ототожнення з поняттям господарського обліку.

Разом із тим при вивченні теорії бухгалтерського обліку необхідно уніфікувати підходи щодо класифікації бухгалтерського обліку. Як було відзначено вище, у праці Корінька М.Д. бухгалтерський облік диференціюється: за сферою діяльності: на виробничо-господарський, бюджетний і банківський; за обліковими функціями: на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) облік [3, с. 26].

Фінансовий облік виконує більшою мірою інформаційну функцію, адже проводиться переважно для складання та подання фінансової звітності. Натомість внутрішньогосподарський (управлінський) облік виконує контрольну та аналітичну функції.

Собко В.В. вважає: "Бухгалтерський облік як інформаційна система поділяється на відкриту частину, тобто таку, що може бути опублікованою, та закриту, яка становить комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття фінансового обліку (економіко-правова система), друга – внутрішньогосподарського (управлінського), виробничого (виробничо-комерційна система) обліку" [8].

Таким чином, класифікувати бухгалтерський облік на фінансовий та статистичний (управлінський) доцільно за ознакою ступеня відкритості (опублікування) інформації.

Необхідно відмітити класифікаційну ознаку бухгалтерського обліку за ступенем деталізації та узагальнення: первинний, аналітичний та синтетичний.

Крім того, доцільно додати класифікаційну ознаку бухгалтерського обліку: за об'єктами для складання звітності: податковий, статистичний, єдиного соціального внеску.

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** На даному етапі дослідження зроблено припущення про єдиний зміст понять "господарський облік" та "бухгалтерський облік", а також поняття оперативного (внутрішньогосподарського) та управлінського обліку. Останнє закріплено у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" єдиним визначенням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Встановлено, що усі види обліку виконують робочі функції: виявлення, вимірювання, накопичення, узагальнення та передачі інформації певної сукупності специфічних показників для прийняття рішень. Означені функції аналогічні тим, що зберігають у робочому стані систему бухгалтерського обліку. Погоджуємось із позицією, що задачі всіх видів обліку в кінцевому рахунку одні і ті ж, однак вони вирішуються стосовно окремих об'єктів, які охоплені кожним видом обліку. Тому виявляється доцільним класифікувати систему обліку.

Підтримуємо пропозицію Корінька М.Д.: бухгалтерський облік за сферою діяльності необхідно диференціювати на виробничо-господарський, бюджетний і банківський. Зважаючи на необхідність більш ґрунтовного дослідження, на даному етапі пропонуємо класифікувати бухгалтерський облік за ознаками: ступеня відкритості (опублікування) інформації: фінансовий та статистичний (управлінський); за об'єктами для складання звітності: податковий, статистичний, єдиного соціального внеску; за ступенем деталізації та узагальнення: первинний, аналітичний та синтетичний.

У результаті дослідження літературних джерел виявлені, потребують подальшого вивчення та класифікації такі види обліку: патримоніальний, камеральний, актуарний, креативний, стратегічний, технічний регулятивний.

#### Список використаних джерел

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07. 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>;
2. Герасим П.М., Журавель Г.П. та Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП. – Тернопіль, 2003. – 552 с.
3. Корінько М.Д. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України. – К: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2009. – 459 с.
4. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. [Електронний ресурс] // <http://poisk-znakomstva.ru/book/49/3582.html>;
5. Макаров В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Посібник / В.Г. Макаров, М.: Фінанси, 1975. – 295 с.
6. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... доктора економ. наук. 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна. – Житомир, 2006. – 397 с.
7. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.. / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-те вид., перероб і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.



8. Собко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. [Електронний ресурс] // <http://fingal.com.ua/content/view/198/35/1/5/>;
9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.
10. Шустіков А.А. Фінансова статистика [Електронний ресурс] // <http://ecolib.com.ua/article.php?book=40&article=4753>

*Аннотация.* Проведена попытка найти функциональные подходы к решению проблемы классификации учета с учетом особенностей современного состояния рыночно ориентированной экономики Украины.

*Ключевые слова:* функции учета, хозяйственный, статистический, оперативный, бухгалтерский, финансовый и управленческий учет.

*Annotation.* This article presents an attempt to find a functional approach to the problem of classification based accounting features of the current state of the market-oriented economy in Ukraine.

*Keywords:* functions of accounting, economic, statistical, operational, accounting, financial and management accounting.

УДК 911.373:338.43(477)

*М.М. Чорнобай*, кандидат економічних наук, доцент ПДАТУ

## ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

*В умовах, що склалися на селі, проблема переходу сільських територій до стійкого розвитку та розробка основних напрямів цього процесу стають особливо актуальними. В ЄС сьогодні розглядається три основних пріоритети в розвитку сільських територій – поліпшення конкурентоздатності сільського і лісового господарства для сільських територій, підвищення або посилення управління землею, диверсифікація сільської економіки і якості життя в сільській місцевості.*

*Ключові слова:* село, сільська територія, сільська місцевість, сільське господарство, сільська економіка.

**Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Проблема розвитку сільських територій існує в більшості країн світу, в тому числі високорозвинених. Однак, на відміну від України, вона в них, по-перше, вирішується вже давно, а по-друге, становленню та функціонуванню сільських територій України притаманні особливі, не характерні для інших країн і регіонів риси: економічні, природні, соціальні, політичні, культурні, адміністративні тощо, які зумовлюють необхідність пошуку, розробки та реалізації стратегічних механізмів і програм розвитку. З огляду на сучасний стан українського села робити такі кроки необхідно терміново.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** В останні роки вивченню проблеми розвитку сільських територій України приділяє увагу багато вітчизняних учених В.Г. Андрійчук, І.Ф. Баланюк, А.В. Балян, О.Г. Булавка, Ю.Е. Губені, М.В. Зубець, В.Я. Месель-Веселяк, В.П. Мікловда, В.М. Нелеп, М.К. Орлатий, О.І. Павлов, М.І. Пітюлич, І.В. Прокопа, П.Т. Саблук, М.П. Талавиря, А.М. Третяк, Л.О. Шепотько, В.В. Юрчишин та ін. Ними вже напрацьовано теоретичні положення, на базі яких можна робити певні узагальнення та проводити подальші дослідження. Проте наразі вивчення даної проблеми в Україні залишається на досить низькому рівні, на відміну країн Європейського союзу, де діють спеціальні програми, спрямовані на розвиток села та сільських територій.