

УДК 657

О. О. Канцуров,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в АПК,  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

## ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА СЕГМЕНТАЦІЯ ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

O. Kantsurov,

Ph.D., assistant professor of accounting, analysis and audit APK,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

### INSTITUTIONAL SEGMENTATION OF THE ACCOUNTING INSTITUTION

У статті розглядаються питання регулювання бухгалтерського обліку як соціально-економічної діяльності та особливості диференціації регулюючих норм. Проведено аналіз правил інститут бухгалтерського обліку на предмет виявлення інституціональних сегментів цілісного соціально-економічного інституту. Інституціональний сегмент бухгалтерського обліку розглядається як окремий підвид діяльності у сфері бухгалтерського обліку, інституціоналізація якого відповідає загальним принципам інституціональної моделі, регулювання якого здійснюється поглибленим регламентуванням спеціалізованими формальними і неформальними правилами, які не суперечать базовим регулюючим нормам інституту. Встановлено, що сукупність правил, які регулюють бухгалтерський облік у державному секторі, за МСФЗ та П(С)БО формують автономні підвиди діяльності в межах інституту бухгалтерського обліку, які відповідають ознакам інституціональних сегментів. Правила, якими встановлюються особливості ведення бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності виходячи з об'єкту обліку (державний бюджет), видів діяльності (банківська, страхова, надання інших фінансових послуг, сільськогосподарська, будівельна), обсягів підприємницької діяльності (бухгалтерський облік в малих і мікропідприємствах), а також організаційно-правових форм суб'єкта господарювання (публічні акціонерні товариства, державні підприємства) визначають окремий порядок обліку в межах єдиної методологічної основи бухгалтерського обліку, відповідно формують інституціональні сегменти другого рівня. Доведено, що диференціація і спеціалізація правил інституту бухгалтерського обліку за інституціональними сегментами спрямована на підвищення якості і достовірності економічної інформації з одночасним врахуванням особливих вимог користувачів фінансової звітності.

The article deals with the issues of regulation of accounting as social and economic activities and features of differentiation of regulatory norms. The analysis of the rules of an accounting institution was conducted to identify institutional segments of a holistic socio-economic institution. Institutional segment of accounting is regarded as a separate subspecies in the field of accounting, its institutionalization corresponds to the general principles of institutional models of regulation, it is regulated by deep specialized formal and informal rules that are not inconsistent with the basic governing norms of an institution. It is proved that a set of rules governing the accounting in the public sector according to IFRSs and accounting pronouncements (standards) form autonomous subspecies of activities within the accounting institution that match the attributes of institutional segments. Rules that establish the features of accounting and disclosure in the financial statements based on the accounting object (the state budget), activities (banking, insurance, provision of other financial services, agriculture, construction), the volume of business (accounting in small and micro enterprises) as well as organizational and legal forms of the entity (public joint stock companies, state-owned enterprises) define separate accounting procedure within a single methodological basis of accounting and form institutional segments of the second level correspondingly. It is also proved that the differentiation and specialization of the accounting institution rules by institutional segments are aimed at improving the quality and reliability of economic data while taking into account the special requirements of users of financial statements.

*Ключові слова: бухгалтерський облік, соціально-економічний інститут, інституціоналізм, інституціональний сегмент, МСФЗ, сільськогосподарська діяльність.*

*Key words: accounting, social and economic institution, institutionalism, institutional segment, IFRSs, agricultural activity.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Застосування теоретичних засад інституціонального підходу в економічній теорії до досліджень бухгалтерського обліку розкриває

нові аспекти цього об'єкта пізнання. Накопичення нових знань за результатами таких досліджень забезпечує формування цілісного сприйняття бухгалтерського обліку через фор-

ми його прояви як процесу, системи, науки та соціально-економічного інституту.

Складність соціально-економічної діяльності в певних інституціоналізованих сферах зумовлює необхідність додаткової регламентації окремих відносин індивідуумів та суб'єктів господарювання (суб'єктів економічних відносин) в її межах, при цьому це відбувається на єдиних засадах визначених соціальними нормами цього інституту. У цьому разі відбувається сегментація соціально-економічного інституту. Тобто соціальний інститут може бути представлений як сукупність видів діяльності, які мають особливості у регулюванні, але єдині за походженням і соціально-економічним змістом, а особливості не виходять за межі базових норм інституту.

Тому актуальним є завдання виявлення інституціональних сегментів інституту бухгалтерського обліку та обґрунтування критеріїв їх ідентифікації.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Дослідженню інституціонального аспекту бухгалтерського обліку присвячені праці Кірейцева Г.Г., Жука В.М., Петрука О.М. та інших. Проте недостатньо висвітленим залишається питання формування інституціональних сегментів та обрання критеріїв для їх ідентифікації.

### **ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ**

Метою статті є аналіз регулюючих норм бухгалтерського обліку на предмет виявлення інституціональних сегментів цілісного соціально-економічного інституту.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Аналіз структури соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку [1, с. 101—114] виявив неоднорідність регулювання діяльності у цій сфері. Насамперед слід виділити три види формальних правил: МСФЗ, П(С)БО, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі — НП(С)БОДС), які є методологічними основами для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. При цьому відповідно до встановлених правил для складання фінансової звітності може бути застосована лише одна методологічна основа.

Крім того, законами встановлюються особливі норми бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для окремих категорій підприємств, зокрема банків, страховиків й

інших фінансових установ, публічних акціонерних товариств, бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва, інститутів спільного інвестування, угод про розподіл продукції. МСФЗ та П(С)БО встановлені методологічні особливості бухгалтерського обліку, пов'язані із провадженням певних видів господарської діяльності, зокрема страхової, будівельної, сільськогосподарської.

Відповідно наявні ознаки внутрішньої сегментації інституту бухгалтерського обліку. Проте однозначних критеріїв для виокремлення інституціональних сегментів не можна виявити. В науковій літературі з інституціоналізму також відсутні єдині критерії виокремлення інституціональних сегментів соціально-економічного інституту.

Поширеним до останнього часу був підхід, за яким інституціональні сегменти виділялись за масштабом бізнесу та організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання, зокрема пропонувалась така сегментація: облік для корпоративного сектору, малого і середнього бізнесу, державного сектору [2, с. 20].

Дійсно у господарському законодавстві існує абстрактна та узагальнююча категорія "юридична особа", щодо якої визначено загальні критерії, які її характеризують. У господарську практику юридична особа має бути імплементована в конкретній організаційно-правовій формі, які відрізняються не тільки правовим регулюванням та організацією економічних відносин, але й характером діяльності.

Проте такий підхід більшою мірою ґрунтується на технології облікового процесу і не враховує інституціонального аспекту, а саме: те що суб'єкти господарювання корпоративного сектору та малого і середнього бізнесу мають виконувати одні правила з регулювання бухгалтерського обліку, а відповідно складатимуть фінансову звітність на єдиній методологічній основі — П(С)БО або МСФЗ. При цьому власну методологічну основу і склад формальних правил з ведення бухгалтерського обліку відмінні від тих, які застосовують інші суб'єкти господарювання мають тільки бюджетні установи.

Розглядаючи питання сегментації, слід виходити з того, що інституціональний сегмент є частиною цілісного інституту, який дозволяє реалізувати диференціацію і спеціалізацію діяльності з встановленням відповідних правил регулювання.

Відтак, на базовому рівні інституціоналізації через теорію бухгалтерського обліку, За-

кон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", частково господарське та цивільне законодавство, закріплюються підвалини інституту бухгалтерського обліку, визначається розподіл повноважень між органами з встановлення формальних правил, встановлюються єдині методологічні засади провадження і регулювання цього виду діяльності.

Відповідно інституціональний сегмент бухгалтерського обліку — це окремий підвид діяльності у сфері бухгалтерського обліку, інституціоналізація якого відповідає загальним принципам інституціональної моделі, регулювання якого здійснюється соціально-економічним інститутом з поглибленим регламентуванням спеціалізованими формальними і неформальними правилами, які не суперечать базовим регулюючим нормам інституту.

Виходячи з контексту нашого дослідження пропонуємо критеріями виокремлення інституціональних сегментів визначити формальні правила, які встановлюють методологічну основу складання фінансової звітності — МСФЗ, П(С)БО, НП(С)БОДС. Відповідно логічним є припустити про можливість формування трьох інституціональних сегментів: бухгалтерський облік за МСФЗ, бухгалтерський облік за П(С)БО та бухгалтерський облік у державному секторі.

Серед інституціональних сегментів найбільш методологічно відмінним є бухгалтерський облік у державному секторі, що зумовлено традиціями побудови обліку у цій сфері, а також особливим статусом суб'єктів, які до нього відносяться.

Бухгалтерський облік у державному секторі є сукупністю діяльності з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, який ведуть органи Державної казначейської служби України та бухгалтерського обліку виконання кошторисів бюджетних установ.

Бюджетні установи разом з Державною казначейською службою України становлять суб'єктів державного сектору. З набуттям чинності НП(С)БОДС передбачається розширення складу суб'єктів державного сектору за рахунок фондів загальнодержавного соціального страхування.

Склад суб'єктів державного сектору визначає сферу застосування спеціалізованих формальних правил з регулювання бухгалтерського обліку в межах цього інституціонального сегменту.

Особливості бухгалтерського обліку в державному секторі зумовлені тим, що його суб'єкти є складовими системи державних фінансів, а відповідно мета обліку забезпечити органи управління і суспільство достовірною інформацією про надходження і використання бюджетних коштів, виконання бюджетів всіх рівнів, а також активи і зобов'язання держави і місцевого самоврядування.

Розмежування формальних правил з регулювання бухгалтерського обліку комерційної діяльності та бухгалтерського обліку в державному секторі не є унікальною вітчизняною практикою, а поширено як в інших країнах, так й на рівні наднаціональних правил. Так, Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку приймаються МСФЗ, а Міжнародною федерацією бухгалтерів приймаються міжнародні стандарти фінансової звітності для державного сектору.

Таким чином, діяльність з ведення бухгалтерського обліку в державному секторі та складання фінансової звітності бюджетних установ має всі ознаки інституціоналізації, однак, не може бути визнана окремим соціально-економічним інститутом, оскільки методологічні підвалини цієї діяльності закладені на іншому рівні інституціоналізації — базовому, правила поведінки є конкретизацією і продовженням загальних правил. Діяльність з ведення бухгалтерського обліку в державному секторі відповідає національній інституціональній моделі бухгалтерського обліку та забезпечує дотримання спеціальних процедур і методів притаманних тільки діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Проте глибина відмінностей зумовлює виокремлення цієї діяльності в окремий інституціональний сегмент з метою формування спеціалізованої моделі професійної поведінки суб'єктів економічних відносин у цій сфері.

Наступні два інституціональні сегменти — бухгалтерський облік за МСФЗ та бухгалтерський облік за П(С)БО є методологічно спорідненими. Первинно П(С)БО розроблялись на основі МСФЗ і відповідно до закону не можуть їм суперечити. Проте у процесі адаптації МСФЗ до інституціональної системи України все таки не вдалося уникнути виникнення певних відмінностей. Однак наявність таких відмінностей істотно не впливає на якість економічної інформації та рівень похибки є прийнятним для макроекономічного узагальнення показників фінансової звітності складеної як за МСФЗ, так й П(С)БО.

МСФЗ та П(С)БО є рівноцінними альтернативами вибору методологічної основи складан-

ня фінансової звітності. Вони не мають методологічних обмежень для застосування в суб'єктах господарювання різних організаційно-правових форм та секторів економіки (крім суб'єктів державного сектору).

Незважаючи на методологічну єдність в інституціональному аспекті формальні правила, які визначають спеціалізацію діяльності і формують методологічну основу складання фінансової звітності є принципово відмінними за порядком прийняття, внесення змін та формою викладення. МСФЗ — це наднаціональні формальні правила, дозволені до застосування в Україні, а П(С)БО — це національні формальні правила, порядок встановлення і зміна яких перебуває в компетенції органів влади України.

Сфера охоплення суб'єктів господарювання інституціональним сегментом бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами визначається Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", в якому встановлено, що публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Також, крім зазначених суб'єктів, інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

П(С)БО зобов'язані застосовувати всі інші суб'єкти господарювання, які не віднесені до державного сектору та не застосовують МСФЗ.

П(С)БО приймаються національним органом, який встановлює формальні правила, тому враховують особливості інституціональної системи, а також частково траєкторію розвитку вітчизняного інституту бухгалтерського обліку.

Таким чином, сукупність правил, які регулюють бухгалтерський облік в державному секторі, за МСФЗ та П(С)БО формують автономні підвиди діяльності в межах інституту бухгалтерського обліку, які відповідають ознакам інституціональних сегментів. Інституціональні сегменти бухгалтерського обліку за МСФЗ та за П(С)БО, так само як і бухгалтерський облік в державному секторі мають чітко виражене розмежування за формальними правилами, які застосовуються для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Формальні правила, які регулюють діяльність в межах інституціональних сегментів бухгалтерсь-

кого обліку за МСФЗ та за П(С)БО методологічно споріднені, але порядком встановлення правил, внесення до них змін, можливістю впливу груп спеціальних інтересів є принципові відмінними. Формальні правила, які регулюють бухгалтерський облік в державному секторі мають національний порядок встановлення однаковий з формальними правилами інституціонального сегмента бухгалтерського обліку за П(С)БО, але методологічно принципово відмінні від правил інших інституціональних сегментів.

Формальні правила, якими встановлюються особливості ведення бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності виходячи з об'єкту обліку (державний бюджет), видів діяльності (банківська, страхова, надання інших фінансових послуг, сільськогосподарська, будівельна), обсягів підприємницької діяльності (бухгалтерський облік у малих і мікропідприємствах), а також організаційно-правових форм суб'єкта господарювання (публічні акціонерні товариства, державні підприємства) визначають окремий порядок обліку в межах окремої методологічної основи бухгалтерського обліку, тобто є окремим випадком, загальних правил.

Відповідно зазначені правила не формують окремий підвид діяльності у сфері бухгалтерського обліку, проте ними поглиблюється спеціалізація в межах інституціонального сегменту. Тому за такими правилами можуть бути виділені інституціональні сегменти, але вони не можуть бути визнані аналогічними інституціональним сегментам виділеним за методологічною основою складання фінансової звітності. По суті ці сегменти є результатом диференціації основних інституціональних сегментів відтак їх доцільно класифікувати як інституціональні сегменти другого рівня з обов'язковою прив'язкою до основного інституціонального сегменту.

Враховуючи методологічну спорідненість інституціональних сегментів бухгалтерського обліку за МСФЗ та П(С)БО, в їх межах можливо виділення єдиних інституціональних сегментів другого рівня.

З огляду на наведене можна виділити наступні інституціональні сегменти другого рівня: в інституціональному сегменті бухгалтерського обліку в державному секторі — бухгалтерський облік державного і місцевих бюджетів; в інституціональних сегментах бухгалтерського обліку за МСФЗ та П(С)БО — бухгалтерський облік сільськогосподарської і будівельної діяльності, для малих підприємств, суб'єктів

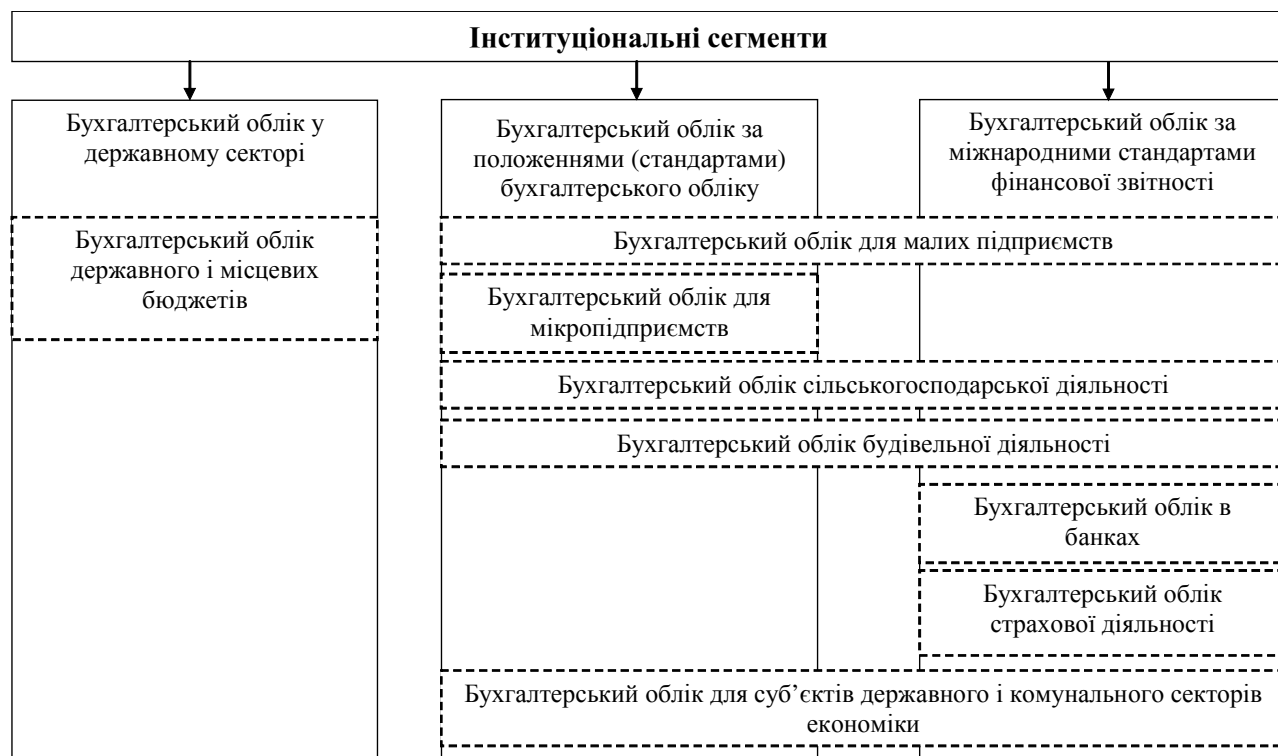


Рис. 1. Інституціональні сегменти інституту бухгалтерського обліку в Україні

державного і комунального секторів економіки; в інституціональному сегменті бухгалтерського обліку за П(С)БО — бухгалтерський облік для мікропідприємств; в інституціональному сегменті бухгалтерського обліку за МСФЗ бухгалтерський облік банків та страховиків (рис. 1).

Виділення в окремий інституціональний сегмент другого рівня бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва обумовлено встановленням спрощеного порядку регулювання бухгалтерського обліку для цих суб'єктів МСФЗ та П(С)БО. Для суб'єктів малого підприємництва в межах інституціонального сегмента бухгалтерського обліку за МСФЗ прийнято окремий стандарт "МСФЗ для малих і середніх підприємств", в якому визначено коло норм загального обсягу МСФЗ, які є прийнятні для застосування суб'єктами господарювання з невеликим рівнем суспільного значення. Будь яке вітчизняне мале підприємство, віднесене до таких відповідно до законодавства, з урахуванням сфери застосування цього МСФЗ може перейти на його застосування. При цьому методологічною основою для складання фінансової звітності будуть МСФЗ.

Для суб'єктів малого підприємництва Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено право складати фінансову звітність у скорочено-

му обсязі у складі балансу та звіту про фінансові результати. При цьому суб'єкти господарювання цієї категорії не звільнюються від обов'язку застосувати П(С)БО при визнанні і оцінці активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат інших об'єктів, процесів і явищ.

Відповідно формальні правила з регулювання бухгалтерського обліку для малих підприємств є окремим випадком МСФЗ або П(С)БО, тому цей інституціональний сегмент другого рівня є складовою двох відповідних інституціональних сегментів першого рівня.

Відносно нещодавно розпочався процес закріплення формальними правилами особливостей методології бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Взагалі цей процес не можна назвати новацією, оскільки і раніше особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності регулювались нормативно-правовими актами, проте, у реформованому інституціональному сегменті бухгалтерського обліку за П(С)БО у цьому напрямі здійснюються тільки перші кроки.

Разом з тим, слід зазначити, що бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності давно сформувався як спеціалізований вид діяльності у сфері бухгалтерського обліку. При чому не тільки як практична діяльність, але й науковий напрям з багатою історією та вагомими теоретичними здобутками.

Основні методологічні особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності обумовлені специфічними об'єктами обліку, якими є живі тварини та рослини, а також суттєвим впливом на процес сільськогосподарського виробництва зовнішніх чинників об'єктивного характеру. Традиційні чинники виробництва у цій сфері є не настільки визначальними, як в інших секторах економіки, як результат фактично відсутня пряма залежність між ними та результатами діяльності.

Бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності як інформаційна система не може врахувати всі чинники, які беруть участь у процесі виробництва, оскільки значна їх частина не має грошового виміру, а саме сонячна енергія, опади, природні якості ґрунтів тощо.

Відповідно при оцінці сільськогосподарських активів за собівартістю, характерною є ситуація, коли однорідні активи, які мають однакові якісні характеристики та ціну реалізації, в балансах сільськогосподарських товаровиробників відображаються за різною оцінкою. Враховуючи ліквідність цих активів, такі підходи до їх оцінки знижують цінність фінансової звітності аграрних підприємств.

У МСФЗ відстежується стійка тенденція на розширення кола активів, які оцінюються і, відповідно, відображаються у фінансовій звітності за справедливою вартістю. При формуванні групи активів, щодо яких пріоритетною визначається оцінка за справедливою вартістю, є закономірність, а саме: значний вплив зовнішніх чинників на формування вартості таких активів та низький рівень зв'язку між понесеними витратами і ринковою вартістю отриманого продукту. Відповідно включення до цієї групи активів біологічних активів і сільськогосподарської продукції є обґрунтованим і закономірним.

На основі зазначеного МСБО 41 "Сільське господарство" [3] було розроблено і прийнято П(С)БО 30 "Біологічні активи" [4]. Принциповими змінами, внесеними новим стандартом стали виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію — "біологічні активи", оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів.

Національний стандарт не являє собою дослівний переклад МСБО 41. Він не тільки адаптований до вітчизняної облікової практики, але й удосконалює окремі положення міжнародного стандарту.

Перше, що звертає на себе увагу при проведенні аналізу це не відповідність у назві МСБО 41 "Сільське господарство" та П(С)БО 30 "Біологічні активи". Зміна назви обумовлена низкою чинників. Насамперед, усталеною практикою як міжнародних стандартів, так і вітчизняного бухгалтерського обліку та нормо-проектувальної техніки. Всі стандарти можна поділити на дві групи, перша з яких загальнометодологічна і спрямована на регулювання питань організації обліку та встановлює порядок складання фінансової звітності, друга — визначає методологію обліку окремих груп активів та розкриття відповідної інформації про них. Об'єктом регулювання МСБО 41 є біологічні активи, як специфічний об'єкт обліку, особливість якого обумовлена його біологічною природою. Разом з тим, сільськогосподарські підприємства є рівноправними суб'єктами господарювання з іншими галузями. Облік біологічних активів є складовою загальної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, яка охоплює всі сфери його економічної діяльності та має єдину з іншими суб'єктами господарювання методологічну основу складання фінансової звітності, зокрема П(С)БО. Тому у назві П(С)БО було запропоновано відобразити об'єкт його регулювання без обмеження галуззю.

Незважаючи на певні відмінності, національні правила регулювання бухгалтерського обліку в аграрній сфері за суттю і основними підходами до визнання активів, доходів і витрат, їх класифікації і оцінки відповідають міжнародним стандартам. У сукупності національні і міжнародні правила регулювання бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності формують інституціональний сегмент другого рівня.

Так само як для сільськогосподарської діяльності особливості бухгалтерського обліку П(С)БО і МСФЗ встановлені для будівельної діяльності. Зокрема формальними правилами встановлені певні особливості оцінки доходів за будівельними контрактами та формування витрат. Незважаючи на невеликий обсяг особливих правил з регулювання бухгалтерського обліку будівельної діяльності, на нашу думку, вони є достатніми для виділення їх в інституціональний сегмент другого рівня.

У МСФЗ за особливостями видів діяльності виділяється регулювання складання фінансової звітності для банків і страховиків. Враховуючи, що відповідно до національного законодавства суб'єкти цих видів

діяльності мають обов'язково складати фінансову звітність за МСФЗ, правила з регулювання цих сфер можуть бути виділені в окремий інституціональний сегмент другого рівня пов'язаного з основним інституціональним сегментом — бухгалтерським обліком за МСФЗ.

Встановлення окремих формальних правил, які встановлюють особливість бухгалтерського обліку для суб'єктів державного і комунального секторів економіки обумовлено правовим статусом державного і комунального майна та законодавчим регулюванням діяльності суб'єктів державного, комунального секторів економіки і управління об'єктами державної власності, а також реалізації державою функцій власника.

При цьому спеціальне регулювання спрямовано на цільову аудиторію суб'єкти господарювання державного, комунального секторів економіки, господарські організації, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності та поширюються на обмежене коло об'єктів і операцій. Норми цих правил повинні застосовуватися щодо порядку відображення окремих активів та операцій суб'єкти господарювання незалежно від застосованої методологічної основи складання фінансової звітності.

Зазначені правила встановлюють специфіку бухгалтерського обліку, яка не врегульовується МСФЗ та П(С)БО, і обумовлена особливостями інституціональної системи, відповідно формують інституціональний сегмент другого рівня.

Виділення інституціональних сегментів інституту бухгалтерського обліку окреслює межі поглибленої спеціалізованої інституціоналізації окремих сфер діяльності з бухгалтерського обліку і визначає порядок формування пакету цільових формальних правил обов'язкових до застосування окремим суб'єктом господарювання залежно від форми власності, організаційно-правової форми, масштабу бізнесу, виду господарської діяльності, яка ним провадиться, володіння/користування активами особливого характеру.

## ВИСНОВКИ

Диференціація і спеціалізація правил інституту бухгалтерського обліку за інституціональними сегментами спрямована на підвищення якості і достовірності економічної інформації, яка формується у процесі її провадження та створює умови для оптимізації

регулювання діяльності суб'єктів економічних відносин у цій сфері шляхом обмеження правил обов'язкових до застосування базовим рівнем і відповідним інституціональним сегментом, формуванням цільових груп суб'єктів економічних відносин за інституціональними сегментами. Цільовий характер формальних правил з обмеженою сферою застосування дозволяє реалізувати завдання з отримання економічної інформації в залежності від спеціальних вимог користувачів фінансової звітності з додержанням базових правил і єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку.

## Література:

1. Канцуров О.О. Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту // *Фінанси України*. — 2011. — № 8. — С. 101—114
2. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Перекл. з англ. за ред. С. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. — Ч. II — 1232 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 // *Офіційний вісник України*. — 2005. — N 49. — (21.12.2005). — Ст. 3090.

## References:

1. Kantsurov, O. O. (2011), "Characteristics of accounting as a social and economic institution", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 101—114.
2. Lovins'ka, L. H. (2006), *Orhanizatsiia bukhhalter's'koho obliku ta finansovoho kontroliu v suchasnykh umovakh hospodariuvannia v Ukraini* [Accounting and financial control in the modern business environment in Ukraine], *Naukovodoslidnyj finansovyj instytut*, Kyiv, Ukraine.
3. Holov, S. F. (2005), "International Financial Reporting Standard 41 "Agriculture", translation from English, *Federatsiia profesijnykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy*, vol. 2, p. 1232.
4. The Ministry of Finance of Ukraine (2005), "Regulation (Standard) of accounting 30 "Biological assets", *Ofitsijnyj visnyk Ukrainy*, vol. 49, p. 3090.

*Стаття надійшла до редакції 15.08.2014 р.*