

УДК:

Жук В.М., к.е.н., с.н.с.,

ННЦ “Інститут аграрної економіки” НААНУ

## НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Жук В.М.

У статті досліджено теоретичні засади, стан та перспективу застосування розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** ефективність пропозицій з розвитку бухгалтерського обліку; методологія та методика розрахунків ефективності новизни наукових досліджень з обліку.

Theoretical basis, state and prospects of application calculations of efficiency of research on accounting are researched in the article.

**Key words:** efficiency of propositions for the development of accounting; methodology and methods of efficiency calculations of novelty of research on accounting.

В статье исследованы теоретические основы, состояние и перспектива использования расчетов эффективности исследований по бухгалтерскому учету.

**Ключевые слова:** эффективность предложений по развитию бухгалтерского учета; методология и методика расчетов эффективности новизны научных исследований по учету.

**Актуальність статті** визначається наявністю проблеми недосконалості, чи гірше, відсутності в наукових дослідженнях, в державних програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку розрахунку ефективності рекомендованих в них пропозицій. Звертає на себе увагу те, що в Україні відсутні загальноприйнятні методологія та методичні підходи щодо цього питання.

**Метою статті** є означення наукових підходів, методології та порядків визначення ефективності пропозицій, котрі є результатами досліджень з розвитку бухгалтерського обліку.

З цією метою розглядається питання:

- теоретичного підґрунтя розгляду пропозицій з розвитку бухгалтерського обліку з врахуванням фактору їх ефективності;

- аналізу наявності розрахунків ефективності пропозицій щодо розвитку бухгалтерського обліку у відповідних державних програмних документах та наукових дослідженнях;
- методології та методичних підходів розрахунку ефективності реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

**Розкриття змісту статті.** В спрощеному вигляді економіку слід розглядати як науку про багатство. Бухгалтерський облік є складовою економічної науки, а, відтак, він має не тільки відображати «багатство», але і сприяти приросту останнього.

Відомий вчений Томас С. Кун довів, що першочерговими і головними завданнями науки є вирішення проблем практики та прогнозування [1, 2]. Вирішення цих питань в економічній науці співставляється та вимірюється ефектом зиску від впровадження пропозицій. В кінцевому підсумку результативних досліджень має бути приріст «багатства» на сьогодні, або в перспективі.

Означений підхід обґрунтування дієвості наукових пропозицій був пріоритетним в дисертаційних дослідженнях з проблем економіки в радянський період. Такий підхід є обов'язковим в дослідженнях вчених провідних країн світу і тепер. Проте, в сучасній Україні про нього дещо призабули. Особливо в сфері досліджень з бухгалтерського обліку.

Аналіз висвітлення вказаної проблеми в монографіях, дисертаційних дослідженнях з бухгалтерського обліку засвідчує другорядність або відсутність таких розрахунків навіть у працях кращих вчених. Останнє можна списувати на поганий приклад недотримання чинних вимог щодо розрахунків ефективності пропонованих заходів у державних програмних документах з розвитку бухгалтерського обліку [3]. Так ні в Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (Постанова КМ України № 1706 від 28.10.1998 р.), ні в Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Розпорядження КМ України № 11-р від 24.10.2007 р.) таких розрахунків немає. Відсутня мотивація щодо обов'язкового висвітлення цих питань у наукових дослідженнях. Таких вимог ВАК України не виставляє.

Такий стан, по великому рахунку, може призвести до занепаду науки з бухгалтерського обліку, її підміну опуртиністичною схоластикою, підлаштування під кон'юнктуру інтересів закордонних чи вітчизняних «бізнесменів» від професії. Не менш важливим є і те, що при цьому не розвиваються методологічні підходи, не апробуються методики щодо розрахунків ефективності пропонованої новизни в дисертаційних дослідженнях з бухгалтерського обліку.

Беззаперечно, що при проведенні розрахунків ефективності наукових пропозицій нам слід орієнтуватись на те, що облікова наука є складовою економічної науки. Відтак. Методологія таких розрахунків в науці з бухгалтерського обліку має використовувати нароби інших сфер економічних досліджень.

Певну апробацію до бухгалтерської проблематики загальноприйнятних в економічній науці підходів щодо розвитку ефективності наукової новизни, зроблено нами в процесі роботи над Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України [4].

При розрахунку витрат на реалізацію завдань концепції використовувався витратний підхід.

За методиками таких підрахунків встановлено, що реалізація завдань Концепції потребує близько 60 млн. грн., з яких 50 млн. грн. щорічно на посилення, а, подекуди, вже і відновлення бухгалтерських служб управлiнь агропромислового розвитку райдержадміністрацій та 10 млн. грн. разово на реалізацію інших заходів.

Підрахунок економічного ефекту від запровадження концепції вбачається у зменшенні витрат аграрних підприємств від запобігання порушень методології обліку і звітності та економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації.

Наведені нижче розрахунки являють собою науковий прогноз ефективності запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, що визначений з використанням методів очікуваних доходів. Зокрема, розраховано пряму фінансову ефективність та непрямий інвестиційний ефект.

Фінансова ефективність (ФЕ) від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України включає:

фінансову економію від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Епк);

фінансову економію від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Епм).

$$\Phi E = E_{пк} + E_{пм}$$

Розмір фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (табл. 1) розраховується як різниця у вартості запропонованої Концепцією програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрного сектору економіки України у порівнянні з аналогічною навчальною програмою, що діє на професійному освітньому ринку сьогодні.

Таблиця 1

Розрахунок розміру фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Епк)

№ п/п	Показник	Значення
1.	Кількість бухгалтерів аграрного сектору	34 100
1.1.	У тому числі: кількість бухгалтерів, які будуть підвищувати кваліфікацію за програмою САРА (в середньому 30%)	10 230
2	Вартість запропонованої галузевої програми підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрного сектору економіки України (САРА), грн./особу	1 500
3	Вартість аналогічної програми сертифікації СІРА (Рівень САР), грн./особу	8000
4	Економія від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (Ряд 1.1 x (Ряд 3 – Ряд 2)), грн. в рік	66 495 000

Економія від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності розрахована на основі інформації про втрати фінансових і матеріальних ресурсів держави

у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарськими підприємствами (табл. 2).

Таблиця 2

Розрахунок середньорічної суми втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку\*

№	Показник	За даними звіту Мінагрополітики	За даними звіту Голов КРУ
1	Розрахунковий рік	2008 рік	2008 рік
2	Сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, тис.грн. (за рік)	88 398,8	500 115,19
3	Кількість підприємств, що підлягали перевірці, од.	1471	3127,2
4	Середня сума втрат на одне підприємств, тис.грн. (Ряд 2/Ряд 3)	60,09	159,92

\* За даними Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік (табл. 3) та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік (табл. 4)

Вихідними даними для розрахунку була інформація Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики (табл. 3) та Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби України (ГоловКРУ) щодо сільськогосподарських підприємств, установ та організацій, підпорядкованих Міністерству аграрної політики (табл. 4).

Відповідно до даних Мінагрополітики середньорічний розмір втрат фінансових і матеріальних ресурсів у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку у 2008 році у розрахунку на 1 сільськогосподарське підприємство становить 60,09 тис.грн., а за даними ГоловКРУ цей показник складає 159,92 (табл. 2).

Таблиця 3

Інформація Звіту про контрольно-ревізійну роботу Міністерства аграрної політики за 2008 рік

№ п/п	Показники	За даними звіту Мінагрополітики за 2008 рік
I.	Проведено ревізій та перевірок(разом)	1694
	Перевірено підприємств, установ і організацій (разом)	1471
II.	Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави:	
	1. Недоотримання фінансових ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	23
	сума, тис. грн.	307,6
	2. Фінансових порушень, що призвели до збитків: кількість підприємств, установ і організацій	130
	сума, тис. грн.	6271,2
	2.1 Незаконних витрат ресурсів: кількість підприємств установ і організацій	73
	сума, тис. грн.	916,3
	2.2 Нецільових витрат бюджетних коштів: кількість підприємств, установ і організацій	18
	сума, тис. грн.	3209,9
	2.3 Недостач ресурсів: кількість установ і організацій	42
	сума, тис. грн.	2145,0
III.	Виявлено інших порушень фінансової дисципліни (разом, тис. грн.)	81820,0

Таблиця 4

Інформація Звіту про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік

№ п/п	Показники	За даними звіту Голов КРУ за 2008 рік
1	Проведено ревізій та перевірок(разом)	3127
2	Кількість підприємств в яких виявлено фінансові порушення, всього	3019
3	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів допущених внаслідок порушення законодавства, тис.грн.:	500 115,19
	1. Недоотримання фінансових ресурсів, тис. грн.	57 784,64
	2. Проведення витрат з порушеннями законодавства, тис. грн.	442 330,55

Для розрахунку фінансової економії (табл. 5) від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності розраховане середнє значення між визначеними показниками по Міністерству аграрної політики та ГоловКРУ.

Отже, за результатами проведених розрахунків розмір фінансової ефективності від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України розраховано в сумі фінансової економії від запровадження запропонованих систем підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрних підприємств (66495,0 тис. грн.) та фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (1793082,0 тис. грн).

Таблиця 5

Розрахунок розміру фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Елм)

№	Показник	За даними Мін-агрополітики	За даними Голов КРУ
1	Кількість сільськогосподарських підприємств, од.	16 300	16 300
2	Середньорічна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави у результаті порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, тис.грн. (розрахунково на 1 підприємство)*	60,09	159,92
3	Фінансова економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності (Ряд 1 x Ряд 2), тис.грн. в рік	979 467,0	2 606 696,0
4	Середній розмір фінансової економії від запобігання втрат грошових коштів в результаті порушення методології обліку і звітності, тис.грн. в рік	1 793 082,0	

\* розрахунок здійснено в табл. 2.

Фінансова ефективність від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України складає:

$$\Phi E = 66\,495 + 1\,793\,082 = 1\,859\,577 \text{ тис. грн.}$$

Окрім фінансового ефекту від запровадження Концепції не менш важливим є непрямий інвестиційний ефект.

Непрямий інвестиційний ефект від запровадження Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України полягає у підвищенні інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств за рахунок постановки на баланси підприємств специфічних активів сільського господарства.



Нами зроблена спроба вираження даного ефекту в грошовому еквіваленті методом прогнозу вартості сільськогосподарських угідь та об'єктів інтелектуальної власності, що могли б бути включені в баланси аграрних підприємств.

Отже, непрямий інвестиційний ефект від впровадження Концепції включає:

вартість збільшення валюти балансу за рахунок включення в господарський оборот земель сільськогосподарського призначення;

вартість збільшення валюти балансу за рахунок оприбуткування неврахованих в обліку об'єктів інтелектуальної власності.

Вартість збільшення валюти балансу за рахунок включення в баланс земель сільськогосподарського призначення розраховується на основі середньої нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні та загальної площі сільськогосподарських угідь в Україні (табл. 6).

Таблиця 6

Розрахунок розміру непрямого інвестиційного ефекту від включення в облікову систему земель сільськогосподарського призначення

№	Показник	Значення
1	Середня нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення по Україні, грн./га. [498, с.108]	10 707
2	Загальна площа сільськогосподарських угідь в Україні, га	41 625,8
3	Загальна вартість сільськогосподарських угідь, що потенційно можуть бути взяті на баланси сільськогосподарських підприємств, грн.	445 687 440,6

Вагомим фактором підвищення інвестиційної привабливості підприємств аграрного сектору економіки України є включення до складу їх балансів специфічних інтелектуальних активів, що перебувають у їх власності та використовуються з метою отримання прибутку. Розрахунок економічного, а, в більшій мірі, інвестиційного ефекту від запровадження запропонованих Концепцією заходів щодо включення до балансів об'єктів інтелектуальної власності наведено в табл. 7.

Таблиця 7

Вартість збільшення валюти балансу за рахунок оприбуткування неврахованих в обліку об'єктів інтелектуальної власності (на основі інформації підприємств системи УААН)

№	Показник	Значення
1	Вартість ОІВ у валюті зведеного балансу наукових установ УААН на 31.12.2008 р.:	
	– тис.грн.	37034,335
	– у % до валюти балансу	4,47
	Валюта балансу, тис. грн.	829 166, 654
2	Вартість нематеріальних активів у валюті балансів підприємств по Україні*	
	– тис.грн.	1477941,7
	– у % до валюти балансу	1,03
	Валюта балансу, тис. грн.	143757535,1
3	Вартість нематеріальних активів у валюті балансів підприємств по харчовій промисловості та переробці сільськогосподарської продукції*	
	– тис.грн.	247264,9
	– у % до валюти балансу	0,96
	Валюта балансу, тис. грн.	25 763 188,0
4	Валюта балансів підприємств за видом економічної діяльності «Сільське господарство, мисливство та лісове господарство » на 31.12.2008 р., тис. грн.	132 963,1
5	Прогноз підвищення інвестиційної привабливості за рахунок включення в баланс об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств (4,47% від Ряду 4), тис. грн.	5 943,45

\* За даними Державного комітету статистики

Отже, непрямий інвестиційний ефект в грошовому еквіваленті складає 451 630,891 тис.грн. і включає суму інвестиційної ефективності від включення в облікову систему земель сільськогосподарського призначення (445 687, 441 тис.грн.) та об'єктів інтелектуальної власності (5 943,45 тис.грн.).

### Висновки.

1. В Україні відсутня (або є недостатньою) практика розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку у

державних програмних документах й наукових роботах. Звідси проблемними є і наукове забезпечення проведення таких розрахунків. Ця проблема загрожує розвитку бухгалтерського обліку як науки та зменшує його значимість в управлінні.

2. Методологічною основою розрахунків ефективності досліджень з бухгалтерського обліку має бути організація для цих цілей системи відповідних знань та методик з інших сфер економічної науки. При цьому не виключається застосування специфічних для бухгалтерського обліку методик таких розрахунків.

3. Розрахований економічний ефект від запровадження заходів Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України не претендує на методологічну завершеність. Разом з тим, навіть такий науковий прогноз показує масштабність проблем, на вирішення яких можуть бути спрямовані дослідження з бухгалтерського обліку. Важливість самого розрахунку ефекту посилює сприйняття бухгалтерського обліку в системі управління, підвищує значущість бухгалтерської системи, її наукової та практичної складової.

#### Список використаних джерел:

1. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун. – М. : Прогресс, 1975. – 288 с.
2. Kuhn, T.S. «The Function of Dogma in Scientific Research». Pp. 347–69 in A. C. Crombie (ed.). Scientific Change (Symposium on the History of Science, University of Oxford, 9–15 July 1961). New York and London : Basic Books and Heineman, 1963.
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок розроблення та виконання державних цільових програм» від 31 січня 2007 р. № 106 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=106-2007-%EF>.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.