

сегментації. Приводиться розроблена автором система поділу функціонуючих підрозділів виробництва на кооперативи за спеціалізацією в окремому підприємстві, як варіант подальшого розвитку виробничої сільськогосподарської кооперації. Доведено, що розподіл підприємства на кооперативні підрозділи сприятиме не лише збільшенню продуктивності праці, але й збільшенню особистої відповідальності за виробничий процес та результати господарської діяльності підприємства в цілому

**Ключові слова:** виробничий кооператив, сегментація виробництва, спеціалізація виробництва, кооперація, масштаб виробництва

**Abstract.**

**Statement of the problem.** The system of cooperation in crisis agrarian market that exists in Ukraine, to create the closest connection holders in the workplace, can the negative processes in plants. As a result of this research and identify areas for improvement of industrial cooperation is extremely important to overcome the negative effects in terms of creating effective development of agrarian production.

**Results.** The prospects of development of cooperative relations intraindustrial through the formation of cooperatives and their segmentation. Reveals the possibility of solving the problems of agricultural producers through the implementation of cooperative segmentation. Creating a production cooperative networks on a territorial basis leads to a radical restructuring does not face economic ties producers, but also creates a real motivational mechanism to economic activity by providing all participants profit cooperative production. Driven system developed by the author division operating units production cooperatives specializing in a separate company, I rolled the option of further development of agricultural production cooperatives. It is shown that the distribution on a cooperative unit will not only increase productivity, but also to increase personal responsibility for the production process and results of economic activity in general.

**Conclusions** The formation of cooperative relationships in the functioning of agricultural enterprises at this stage should be based on individual interest of all agricultural workers, who are both owned enterprises ultimately business. Distribution on a cooperative unit will not only increase productivity but also increase personal responsibility for the production process and results of economic activity in general.

**Keywords:** production cooperative, segmentation of production, specialization of production, co-operation, the scale of production

УДК336.43 : 657.37

Хомин П. Я., д.е.н., професор

Палюх М. С., к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

## **ЗВІТНІСТЬ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ АГРОВИРОБНИЦТВА: ПРОБЛЕМА ПОВНОТИ Й ДОСТОВІРНОСТІ**

**Анотація.** Стаття є спробою пошуку нового підходу до інформаційного забезпечення управління виробництвом завдяки удосконаленню звітності з урахуванням можливостей бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** інформація, бухгалтерський облік, звітність.

**Постановка проблеми.** Хоча метою бухгалтерського обліку та фінансової звітності є „надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства” [8, ст. 3] наразі вона не забезпечується не тільки за критерієм повноти, але, як це не дивно, й достовірності. Оскільки ж саме вона у XXI ст. визнана чи не найголовнішою засадою розвитку – принаймні це витікає із розхожої сентенції „хто володіє інформацією, той володіє світом”, – то можна стверджувати, що маємо проблему, яка є вагомою як під науковим, так і практичним аспектом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Не можна стверджувати, що окреслена проблема повноти й достовірності звітності знаходиться поза інтересом науковців. Навпаки, інформаційна функція бухгалтерського обліку, отже і звітності, є чільною перш за все в публікаціях тих авторів, які пробують задавати тон у системному підході до формування показників, які мають відображатись в останній. Приміром, один з них стверджує: „Складні динамічні системи, до яких належить і система бухгалтерського обліку, визначаються<sup>8</sup> наявністю великої кількості різних показників, що характеризують стан окремих її елементів, входів та виходів та вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел. Такими показниками є дані про постачання, виробництво та збут, використання ресурсів (*матеріальних, трудових, фінансових*), стан розрахунків з постачальниками, покупцями, банком, бюджетом, фінансовий результат та його використання тощо. На практиці кількість показників обмежується потребами вихідної інформації для апарату управління” [9, с.37].

На жаль, спроб конкретизувати „потреби вихідної інформації для апарату управління” чи то пак „для управління та користувачів” ні в цитованих джерелах, ані в інших віднайти не вдається, а лише надibuємо на подібні

---

<sup>8</sup> Мабуть це недогляд редактора, бо тут радше мало би бути „відзначаються”. Недарма при переписуванні цитованого абзацу вжито замість нього дієслово „характеризується”: „Як і всі складні динамічні системи, вона характеризується великою кількістю різних показників, що відображають стан окремих її елементів, входів та виходів і вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел. Такими є, наприклад, дані про постачання, виробництво і продаж, використання ресурсів, стан розрахунків з постачальниками, покупцями, бюджетом, фінансовий результат тощо. На практиці кількість показників обмежується потребами вихідної інформації, необхідної для управління та користувачів” [2, с.18-19].

абстракції, де неодмінно фігурують дефініції „система”, „концептуальні основи”, „модель”, а завершується це, зазвичай, такими пасажами, як „система обліку відмежовується від інших систем завдяки наявності в ній входів та виходів”, дезавуюючи це іншим: „Метод подвійного запису створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі” [9, с.42].

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Таким чином, метою статті визначено конкретизацію проблеми повноти й достовірності звітності як системи інформаційного забезпечення розвитку агровиробництва, а завданнями – спроби обґрунтувати шляхи її вирішення з урахуванням можливостей бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зважаючи на те, що система бухгалтерського обліку справді „характеризується великою кількістю різних показників”, важливо не загубити у цьому масиві „кількісно вимірних конкретних чисел”. Проте, на жаль, в останні роки сепарація таких „конкретних чисел” ніким не обґрунтовується, а директивно визначені у вигляді звітних формулярів здатні будь-яку нитку Аріадни заплутати вже на вході в лабіринт показників, які, попри таку ваду, як надмірність, водночас хибують щодо повноти, а інколи й стосовно достовірності.

Приміром, не дивлячись на те, що за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” головна звітна форма дістала врешті, хоч і в дужках, назву „Звіт про фінансовий стан”, визначити який же він реально є на підприємстві, неможливо. Бо вже головний показник, яким у вітчизняній економічній науці, в тому числі й теорії бухгалтерського обліку визнано капітал<sup>9</sup>, тут настільки завуальований, що його сума достеменно невідома.

Насамперед тому, що визначення (тепер за згаданим НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, а до того за нині відміненими П(С)БО 1 чи 2)

---

<sup>9</sup> Видатний учений В.Палій указує: „Предметом бухгалтерського обліку є капітал, як величина коштів вкладених у господарську діяльність, їхнє переміщення і трансформація в процесі колообігу, включаючи приріст або зменшення в результаті господарської діяльності” [7, с.11].

капіталу як частини в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань [5, с.2] зумовлює цілковиту залежність його величини від елемента методу бухгалтерського обліку „оцінка”.

Адже відоме рівняння Й. Шера, яке покладено в основу цього визначення:

$$K = A - П, \quad (1)$$

де: **K** – капітал; **A** – активи; **П** – пасиви виведене з аксіоми, нібито нам відома вартість активів. Насправді мова може йти лише про їхню оцінку, бо дефініція вартість є таким же абстрактом, як і загальнофілософська категорія матерії.

Тобто облікове визначення капіталу як різниці між вартістю активів та зобов'язань підприємства хибує перш за все власне із-за надто довільних припущень про неї, оскільки навіть якщо прийняти її рівною ціні придбання чи будівництва будівель та споруд, машин чи обладнання тощо, то вже через місяць унаслідок нарахування їхнього зносу залишкова вартість стає нереальною із-за віддаленості від нього норм амортизації, незалежно від того, за яким із методів їх розраховано, цілком зрозумілою є необхідність інших підходів.

На перший погляд, можна би було скористатись тлумаченням капіталу Нобелівського лауреата Дж. Хікса, який стверджував: „Капітал – це гроші, пущені в обіг, які приносять доходи від цього обігу” [11, с.47], якби не така прикра обставина, що інфляція через певний час перетворює суму капіталу у фантом. Власне це й маємо на багатьох сільськогосподарських підприємствах нині, позаяк лише за січень 1998 - січень 2012 років індекс інфляції досяг 519,8 відсотка. Тому внесені засновниками кошти на формування капіталу на початку цього періоду, при збереженні номінального значення, мають нині менш ніж одну п'яту своєї реальної купівельної спроможності.

В немалій мірі це відбувається й через відсутність наукового обґрунтування сутності вартості, від якої капітал є похідною категорією. На це образно вказував Я. Соколов: „Аналогом флогістону в економічній теорії виступає категорія вартості. В житті є тільки ціна, у той час, як вартість – це

тільки штучна підстановка, видумка, зроблена з певними цілями” [10, с.71]. Однією з таких у К. Маркса виступає доведення існування абстрактної праці й визначення вартості як затрат суспільно необхідної праці, з приводу чого низка видатних економістів (О. Бем-Баверк, Ф. Сетон, П. Самуельсон, Я. Свідмен та ін.) висловлювали „справедливі заперечення ..., розглядаючи вартість як зайву категорію” [3, с.67]. Бо, як підкреслює сучасний російський автор: „Насправді абстрактної праці не існує – це лише інструмент аналізу”, а „вся економічна конструкція, побудована на припущенні про існування абстрактної праці, являє собою ніщо інше, як науковий прийом” [6, с.88].

Відтак, базуючись на такій абстракції, мимоволі стаємо на ту саму позицію, адже подібно до матерії чи вартості капітал також не можна відчужити жодним із органів людини, хіба уявити. Водночас парадигмою стала синонімічність капіталу й багатства, отже розуміння його сутності цілком так само, як матерії, адже він не зникає, а переходить з одного виду в інший, що яскраво описав перський поет Омар Хаям: „Багатство, що втрачає марнотрат, міняє місце, але в світі остається”.

Загалом же можна лише констатувати, що наявні нині визначення капіталу нічим суттєвим не відрізняються від тлумачення Аристотеля, хоча з того часу минуло два тисячоліття, а розкриттю його сутності було присвячено безліч праць, в тому числі й таких класичних, як, приміром, загальновідома Марксова. Проте виявилось, що замість ясності, вона (тобто сутність капіталу) була вкінцець затуманена головню через ідеологічне бачення, адже воно, за твердженням Й.-А. Шумпетера, вигнати ідеологію з економічної науки, де „сфера строго перевірюваних явищ обмежена, ... неможливо” [12, с.144-145].

До того ж, як зауважив А. Маршалл, автор книги „Принципи економікс”: „Ніколи не слід розглядати капітал як фонд речей ...” [4, с.104]. Але в обліковій теорії прийнято протилежне. Тому відразу, після того, як засновники підприємства сформували його капітал, внісши до нього, скажімо нові будівлі, машини й обладнання на суму 20 млн. грн., виявиться, що він може раптово втратити вагому частку. Тут ми маємо на увазі не стільки інфляцію, бо інколи

вона незначна або й від'ємна, як от у 2012 році, коли її індекс становив – 0,6 відсотка, хоч скидати це з рахунку не можна, скільки неминучість такого фізичного процесу, як знос основних засобів.

Причому директивно визначені методи амортизації дають можливість маніпулювати величиною власного капіталу: наприклад, за методом прискореного зменшення залишкової вартості цілком у відповідності з Податковим кодексом України щодо дотримання мінімально допустимих строків корисного використання транспортних засобів, машин та обладнання (5 років) уже в перший рік можна списати 40 ( $100\% : 5 \times 2$ ) відсотків їхньої первісної вартості.

Враховуючи автоматичне включення цієї суми у витрати виробництва, не виключено, що діяльність підприємства завершиться збитком, отож уже за НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” у розділі 1 „Власний капітал” Балансу (Звіту про фінансовий стан) матимемо набагато меншу від зареєстрованої його суму, адже зі статті 1400 „Зареєстрований капітал” доведеться вирахувати непокритий збиток, указаний за статтею 1420 цієї звітної форми. Інколи це навіть зумовлює віртуальну величину власного капіталу, який стає від'ємним, хоча при цьому номінальна сума зареєстрованого капіталу теж фігурує.

Зрозуміло, що така інформація не сприяє забезпеченню розвитку агровиробництва, бо не тільки відлякує потенційних інвесторів із-за боязні втратити свої заощадження, але й спонукатиме акціонерів підприємства до виходу з нього.

Сказане не означає, що проблема повноти й достовірності стосується тільки фінансової звітності, позаяк вона є очевидною й щодо статистичної. Приміром, в „Основних показниках діяльності сільськогосподарських підприємств” ф. №50-сг, попри нібито й деталізовану інформацію про собівартість продукції, ця проблема наявна, оскільки собівартість тут далеко не повна.

Це ж саме можна зауважити щодо податкової звітності, яка попри антиметодологічний підхід до конструювання, позаяк відображає не синтезовані показники, а в більшій мірі нагадує виписки з аналітичних реєстрів бухгалтерського обліку, насамперед не відповідає критерію повноти, зважаючи на обмеження, встановлені Податковим кодексом України щодо включення до неї низки витрат, які фігурують у фінансовій звітності, зумовлюючи розбіжності прибутку чи збитку підприємств.

**Висновки і перспективи досліджень.** На наш погляд, перш за все треба переглянути існуючі підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку і звітності власного капіталу підприємств, адже статика зареєстрованого капіталу не тільки вводить в оману користувачів, але вона взагалі методологічно хибна. Адже визнання капіталу джерелом відразу асоціюється з його динамікою, пульсацією, відтак це має бути враховане при відображенні господарських операцій, аби на рахунку з обліку капіталу відображались його пермутації та модифікації. Наразі ж чотири типи змін у балансі, зумовлені власне динамікою капіталу, фігурують лише як дидактичний прийом у теорії бухгалтерського обліку, жодним чином не використовуючись в інформаційному забезпеченні менеджменту.

По-друге, настала пора відійти від майже столітньої давності обліково-арифметичного тлумачення й визначення капіталу, зважаючи, зокрема, на зауваження А. Маршалла.

По-третє, попри очевидну тавтологію визначень „амортизація – знос”, ні першої на практиці немає, ані другий не визначається на реальному рівні, а лише викривлює колообіг капіталу, унеможливаючи достовірність звітності, отже й інформації, сформованої на базі таких показників перш за все про собівартість продукції, яка, як відомо, у значній мірі засвідчує рівень розвитку агровиробництва.

По-четверте, паралельне визначення фінансових результатів у Звіті про сукупний дохід ф. №2 та Податковій декларації про прибуток підприємства зумовлює надмірні витрати на формування такої інформації, яка насамперед не

відповідає критерію достовірності, позаяк вони значною мірою залежать від обраних за обліковою політикою підприємства методів оцінки оборотних активів при їхньому списанні та нарахування амортизації необоротних активів, дотримання інших приписів Податкового кодексу України.

На нашу думку, в умовах фінансової кризи існування паралельних форм звітності, отже й обліку, є невиправданою розкішшю. Тому треба відійти від такого марнотратства, що можливе за умови коригування податкових приписів та узгодження їх з можливостями раціональної системи облікового забезпечення формування інформації, яка дійсно сприятиме розвитку агровиробництва.

Втім, автори свідомі того, що серед тих, хто прочитає цю статтю, знайдуться скептики, котрі цілком обґрунтовано вважатимуть окреслену в ній проблему невирішеною. І матимуть рацію хоча б через очевидне: наскоком це зробити, зважаючи на складність проблеми, неможливо, тому й автори, пробуючи до неї підступитися, жодних ілюзій не плекали.

Але здоровий скептицизм – теж немало, бо він спонукає до фальсифікації вже існуючих теорій в дусі моделі розвитку науки англійського філософа К. Поппера „як безперервного процесу висунення гіпотез і їх спростування в ході емпіричних перевірок” [1, с.579].

Відтак, оскільки стаття базується на гіпотезах її авторів щодо сутності капіталу, це безперечно не може бути вирішенням проблеми його статички чи динаміки, отож стверджувати інше – було б наївною хвалькуватістю, до якої кажучи словами Козьми Пруткова, „есть тьма охотников”, але „мы не из их числа”, залишається сподіватись на тих свідомих скептиків, котрі ці гіпотези або відкинуть, висунувши власні, або доведуть „в ході емпіричних перевірок”. Проте так чи інакше перспективи подальших досліджень проблеми статички /динаміки капіталу очевидні.



## Список літератури

1. Базилевич В. Д. Історія економічних учень: Підручник: У 2-х ч. – Ч.1 / Базилевич В.Д. – К.: Знання, 2005. – 582 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. / Бутинець Ф.Ф., Горецька Л. Л. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
3. Маевский В. Воспроизводство основного капитала / В. Маевский // Вопросы экономики, 2010. – №3. – С. 65-85.
4. Маршалл А. Принципы экономической науки: В 3-х т. – Т.1. / А. Маршалл. – М.: Прогресс, 1993. – 415 с.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності // Затверджено Мінфіном України від 07.02. 2013 р. № 73.
6. Орлов А. Об экономической сущности амортизации /А. Орлов // Вопросы экономики, 2010. – №3. – С. 86-96.
7. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф, Палий. – М.: Изд-во „Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні // Закон України Прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
9. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія / Пушкар М. С. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
10. Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я. В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
11. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: Пер. с англ. / Дж. Р. Хикс – М.: Прогресс, 1993. – 488 с.
12. Шумпетер Й. А. История экономического анализа / Шумпетер Й. А. // – М.: Истоки. – Вып.1, 1989. – 502 с.

### ***Annotation.***

*This paper is an attempt to find a new approach to information management production through improved reporting capabilities based accounting.*

*The task is possible if:*

- First of all review the existing approaches to reflect the accounting and reporting of equity companies;
  - Secondly, it is time to move away from accounting and arithmetical interpretation and definition of capital;
  - Thirdly, despite the obvious tautology definitions of "depreciation - wear" or first in practice there or another is not defined on a real level, but only distorts circulation of capital, quasi impossible accuracy reporting, and hence the information compiled on the basis of such indicators;
  - Fourth, establish an efficient system of information will promote the formation of agricultural production.
- Keywords:** information, accounting, reporting.

УДК 338.43.01: 338.439.5(477.42)

Черкасов О.О.,  
аспірант\*

Житомирський національний агроекологічний університет

## НАПРЯМИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ МОЛОКОВИРОБНИЦТВА

**Анотація.** В статті розглянуто основні напрями державної підтримки виробників молока на прикладі Житомирської області.

**Ключові слова:** державна підтримка, підтримка виробників молока, вимоги СОТ, дотація.

**Постановка проблеми.** Державна підтримка аграрного сектору представлена практично в усіх зарубіжних державах з розвинутою ринковою економікою. Її форми та методи постійно вдосконалюються та розвиваються, враховуючи зміни економічних відносин в агросфері.

Сучасний стан молоковиробництва свідчить про те, що воно не адаптоване до ринкових умов і є неконкурентоздатним у контексті членства держави у СОТ. Передусім це пов'язано з нестабільними та нерівномірними економічними умовами відносно виробників: слабка економічна захищеність не дозволяє бути їм повноцінними учасниками ринку. У такому випадку, об'єктивна необхідність державної підтримки сільського господарства в умовах ринкової економіки потребує виваженої політики протекціонізму й регулювання.

---

\* Науковий керівник – к.е.н., професор Д.І. Дема.