

аналіз їх фінансової стійкості. Проте не лише доходи забезпечують реалізацію всіх функцій закладу вищої освіти. важливе значення належить раціональному та ефективному використанню наявних ресурсів. Тому належна увага повинна приділятися й аналітичному обліку фактичних видатків вищого навчального закладу державного сектору.

Аналітичні деталізовані рахунки за доходами та видатками дають можливість не лише здійснювати обслуговування системи бухгалтерського обліку установи, але й формувати розподілену відповідальність за використання коштів на кожному рівні управління.

#### **2.4. Задачі бухгалтерського обліку в сільському господарстві**

Історія сільськогосподарської діяльності нерозривно пов'язана з виникненням і розвитком людського суспільства. Людина – єдине ціле з навколишнім середовищем, вона живе і працює в ньому, і кожна її дія (факт господарської дії), велика чимала – впливає на стан природи (біосферу). Але останнім часом загострюються взаємовідносини суспільства з бізнесом, державою, навколишнім середовищем, що породжує дедалі більше нових проблем. З'явилися ознаки соціально-економічних, екологічних, політичних та інших криз, які охоплюють все більше сфер людської життєдіяльності. Однією з концепцій, що розробляється вченими різних галузей, є концепція сталого розвитку, яка передбачає три основних напрями розвитку: забезпечення якості економічного зростання; збереження навколишнього середовища; задоволення життєвих потреб всіх верств населення. Але, без ведення обліку не може успішно розвиватися та функціонувати ні один господарський суб'єкт.

Основні завдання бухгалтерського обліку визначені законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Сьогодні бухгалтерський облік, як найдавніша інформаційна система, переживає період пошуку нових ідей та затребуваності. Завдання бухгалтерського обліку характеризується зміною основних критеріїв та умов його існування залежно від конкретних соціально-економічних чинників.

Завдання, що ставляться сьогодні перед бухгалтерським обліком потребують вирішення широкого спектру проблем в: глобальній економіці; перерозподілі ресурсів в національній економіці; забезпеченні соціальних параметрів суспільно-економічного розвитку; забезпеченні економічної безпеки підприємств на корпоративному та державному рівнях; збереженні природного та біологічного потенціалу країни.

Майбутній розвиток економіки, а, відтак, і бухгалтерського обліку – це гармонійне поєднання вищеназваного. Вперше на необхідність досягнення такого рівня розвитку економіки вказували фізіократи.

Задача бухгалтера – зафіксувати кожну антропогенну дію на довкілля та управляти нею. Але сьогодні бухгалтерський облік не спроможний дати об'єктивну картину господарських операцій в сільськогосподарській діяльності, відстає від практичних проблем, які об'єктивно виникають за сучасних екологічних явищ в сфері «людина – агрокосистема». У бухгалтерському обліку, який застосовується на практиці зростає ентропія (невизначеність), істотне відставання від потреб сталого розвитку аграрного сектору економіки.

Роботи українських вчених: В.Вернадського, В. Жука, М. Руденка, Л. Мельника, Г. Кірейцева, С.Подолінського, В. Шевчука та інших направлені на формування нових завдань бухгалтерського обліку. Зарубіжні вчені, які вперше наголошували на важливості облікового забезпечення землеробства, як єдиної, унікальної галузі економіки у взаємодії з природою – Ф. Кене, В. Леонт'єв, І. Хітіямі та ін. Але рівень теоретичних досліджень щодо окремих облікових технологій сільськогосподарської діяльності потребує подальшого дослідження.

Постановка завдань перед обліком в працях ранніх фізіократів стала першим етапом в еволюції формування системи бухгалтерського обліку на забезпечення реалізації фізіократичних ідей та сучасних ідей сталого розвитку. Засновником цього напрямку економічних знань є Франсуа Кене, головною ідеєю якого було продукування абсолютної доданої вартості.

Теорія фізичної економії, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку привнесли в сучасний облік сільськогосподарської діяльності біологічну метафору та фізіократичну доктрину «живої» економіки, яка потребує свого облікового забезпечення.

Сутність біологічної метафори полягає у визначенні придатності принципів природного відбору та інших сформульованих біологічною наукою механізмів, що регулюють поведінку живих істот, до аналізу сільськогосподарської діяльності. Земля, рослина, тварина та людина постійно перебувають під впливом дії біологічних законів їх існування та продукування, а також законів поведінки і розвитку «своїх» мікроорганізмів. У цьому розумінні ми погоджуємося з думкою Т.Веблена, сформульованою в «біологічній метафорі», щодо взаємовпливу та взаємозалежності законів біології та економіки, а також частково з думкою А.Маршала, що «Меккою економіста являється скоріше економічна біологія ніж економічна механіка»<sup>160</sup>. Сьогодні вже немає сумнів, що біологія беззаперечно повинна стати «меккою» економіста-аграрника.

---

<sup>160</sup> Маршал А. «Принципы экономической науки», / А. Маршал/М.:Изд. «ДиректмедиаПаблицинг», 2008 – 594 с.

Враховуючи вище сказане, змінюється й ціль учасників сільськогосподарської діяльності та задачі бухгалтерського обліку біологічних активів.

Я.В.Соколов у науковому виданні «Основи теорії бухгалтерського обліку» виділив чотири задачі бухгалтерського обліку (рис. 2.5).

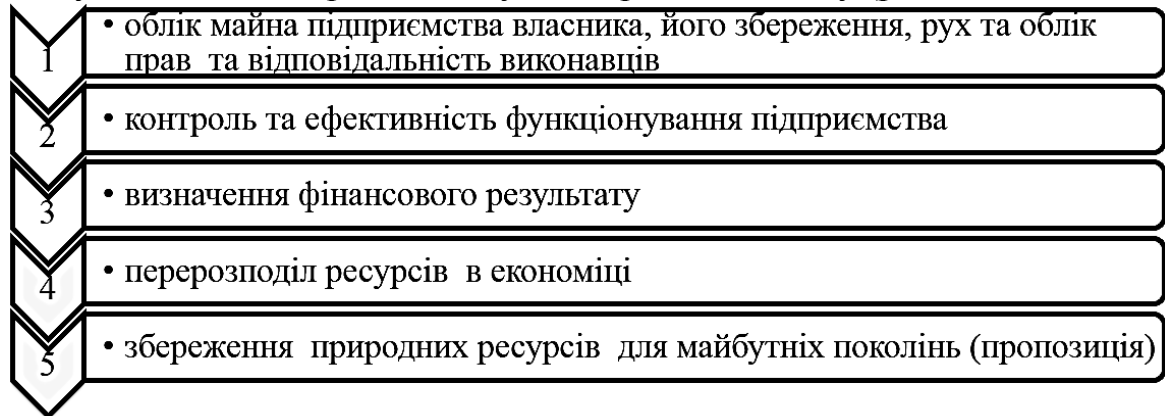


Рис. 2.5. Аспекти розгляду задач бухгалтерського обліку

Під задачею розуміють логічне висловлення, яке включає множину факторів сільськогосподарської діяльності. Символічно це можна представити у вигляді символів (рис.2.6):

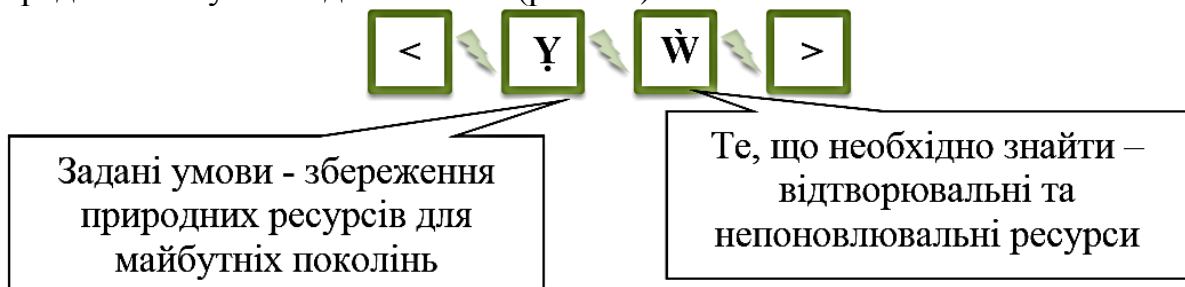


Рис. 2.6. Задачі бухгалтерського обліку

Задачі бухгалтерського обліку формуються згідно мети осіб, які зайняті сільськогосподарською діяльністю, але ці цілі обумовлені суперечливими інтересами.

Суспільство зацікавлене в тому, щоб той, кому належить земля, організував її використання найбільш оптимальним способом. Але, сьогодні їх інтереси мають розбіжність. Так, як оренда в Україні стала найголовнішим способом використання земель у сільському господарстві, то тимчасовий користувач має інтерес лише до одержання максимального прибутку, а не до раціонального використанні та збереженні її родючості.

Процедури вирішення задач залежать від інтересів тих чи інших осіб, які мають свої особливості, але у всіх випадках ми маємо процес трансформації  $Y \rightarrow W$ <sup>161</sup>.

<sup>161</sup> Соколов Я.В. Основы теорії бухгалтерського обліку/ Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Перша задача, яка виходить від власника, – це забезпечення збереження майна підприємства (облік майна, його збереження та рух, облік прав та відповідальність виконавців). Сьогодні при глобалізації сільськогосподарської діяльності ця задача втрачає своє значення. Реальний стан природних ресурсів неадекватний юридичним відносинам з ними пов'язаних. Екологічна та соціальна відповідальність відсутня.

Друга задача, яку сформулював Фабіо Беста (1845-1925) та Л.І. Гомберг (1866-1935) – це забезпечення ефективного управління підприємством, поєднуючи інтереси власника та адміністрації<sup>162</sup>. Виникнення агрохолдингів внесло значні корективи в існуючий стан сільської місцевості. Агрохолдинги – це виключно бізнес-проекти, основною метою яких є одержання прибутку та примноження капіталу їх засновників. Підтримка і розвиток сільської інфраструктури ніколи не була функцією агрохолдингу.

Третю задачу поставили французи – Ежен Леоте (1845-1908), Адольф Гільбо (1819-1895) та російський бухгалтер О.П. Рудановський (1863-1934). Вони зводили весь облік до визначення фінансових результатів, що дало можливість усмирити інтереси всіх учасників господарських процесів. Але при визначенні фінансового результату не враховуються принципи сталого розвитку сільськогосподарського виробництва (збереження природних ресурсів для майбутніх поколінь).

Четверту задачу висунув Є.С. Хендріксен, яка полягає в тому, що бухгалтерський облік повинен бути засобом перерозподілу ресурсів в економічній діяльності суб'єктів господарювання. Інвестори та їх консультанти згідно інформації про фінансові результати, визначають в яку сферу направити інвестиції. Але в розвинутих країнах сільське господарство дотується.

Всі чотири задачі бухгалтерського обліку мають загальний характер і в залежності від середовища, в якому вони реалізуються, їх пріоритет неоднозначний.

Принципи сталого розвитку сільського господарства висувують нову п'яту задачу перед бухгалтерським обліком – облікове забезпечення щодо раціонального використання біоенергетичних ресурсів, які акумулюють енергію та забезпечують життя на землі (збереження природних ресурсів для майбутніх поколінь).

Виділяється аграрний сегмент теорії бухгалтерського обліку, який формує свою облікову систему, свій предмет та об'єкти обліку, свою специфічну методологію оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Діяльність людини в аграрному секторі економіки суттєво відрізняється від діяльності в інших сферах економіки. В П(С)БО 30

---

<sup>162</sup> Маршал А. «Принципы экономической науки», / А.Маршал /М : .Изд. «Директмедиа Паблишинг», 2008 – 594 с.

«Біологічні активи» трактується: «Сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів»<sup>163</sup>. Управління біотрансформацією, в результаті якої проходить якісна зміна біологічних активів, створення для неї сприятливих стабільних умов (обробка ґрунту, достатній рівень поживних речовин, вологість, температура, світло та ін.) – відміна риса сільськогосподарської діяльності.

Критерієм оптимального управління біологічними перетвореннями є не тільки отримання максимального рівня сільськогосподарської продукції, але й запобігання негативних дій на біосферу.

Біосфера виступає як величезна, надзвичайно складна екосистема, що працює в стаціонарному режимі на основі точної регуляції всіх складових її частин і процесів (рис. 2.7).



Рис. 2.7. **Кругообіг речовин та енергії при отриманні сільськогосподарської продукції**

Ми удосконалюємо інтенсивні технології виробництва сільськогосподарської продукції, але теоретичний підхід до побудови моделі самої економіки сільського господарства не змінюється, людство знову і знову усугубляє економічні та екологічні кризи. Криза в сільському господарстві – це індикатор неефективності роботи агроєкосистеми, а для професіоналів – це сигнал необхідності переосмислення і оновлення інформаційної бази щодо агротехнологій вирощування сільськогосподарських культур.

<sup>163</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005., №790.

Чим прогресивніша технологія з точки зору людства, тим вона є менш ефективною з точки зору використання потенціалу біосфери. Згідно підрахунків Н.Ф. Реймса, відносна енергетична ефективність за XX століття знизилася у 20 разів.

Необхідність орієнтації бухгалтерського обліку на біосферний (облік відтворювальних та непоновлювальних ресурсів) тип розвитку сільськогосподарських підприємств очевидна (рис.2.8).

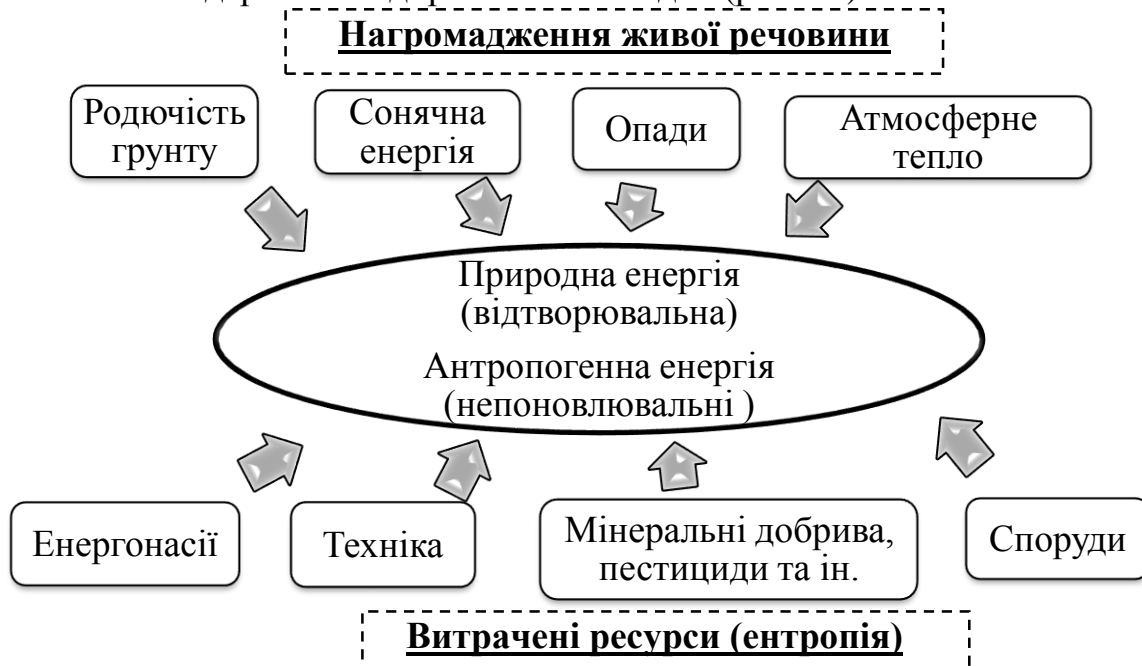


Рис. 2.8. Біотрансформація енергій при отриманні сільськогосподарської продукції

С цього приводу В. Вернадський писав, що сільськогосподарська діяльність людини «...за 600 поколінь до нас вирішило все майбутнє людства. Змінюючи цим шляхом життя автотрофних зелених організмів на земній кулі, людина тим самим створила такий важіль для своєї діяльності, наслідки якої в історії планети були неліченими. Людина цим шляхом заволоділа живими речовинами, не тільки земельними рослинами, так як саме вони останні визначають життя всіх інших істот. Мало-по малу людина змінила живу речовину, згідно рішення та цілям свого розуму. Завдяки землеробству вона себе в своєму харчуванні звільнила від стихійної залежності від живої природи, але інші організовані істоти в цьому відношенні є безсилим придатками»<sup>164</sup>. Він виокремив поняття «живої» економіки, яка поставила нові завдання перед бухгалтерським обліком.

Об'єкти обліку біологічних перетворень і відновлювальних активів займають від 36 до 71% балансових узагальнень всіх активів

<sup>164</sup> Вернадский В.И. Возникновение и развитие земледелия / Акад. наук СССР. Ин-т археологии; Отв. ред.: В.Д.Блаватский, А.В.Никитин. – М.: Наука, 1967. – 232 с.

сільськогосподарських підприємств України. Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової передбачає потребу ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників<sup>165</sup>.

Отже, діяльність людини в аграрній сфері, яка існує на протязі тисячоліть не забезпечує збереження природних ресурсів для майбутніх поколінь. Людство ніколи не займалося відтворенням родючості ґрунту, як основного засобу сільськогосподарського виробництва.

Тому, п'ята задача бухгалтерського обліку – інформаційне забезпечення щодо оптимізації балансу відтворювальних та непоновлювальних ресурсів (рис. 2.9).

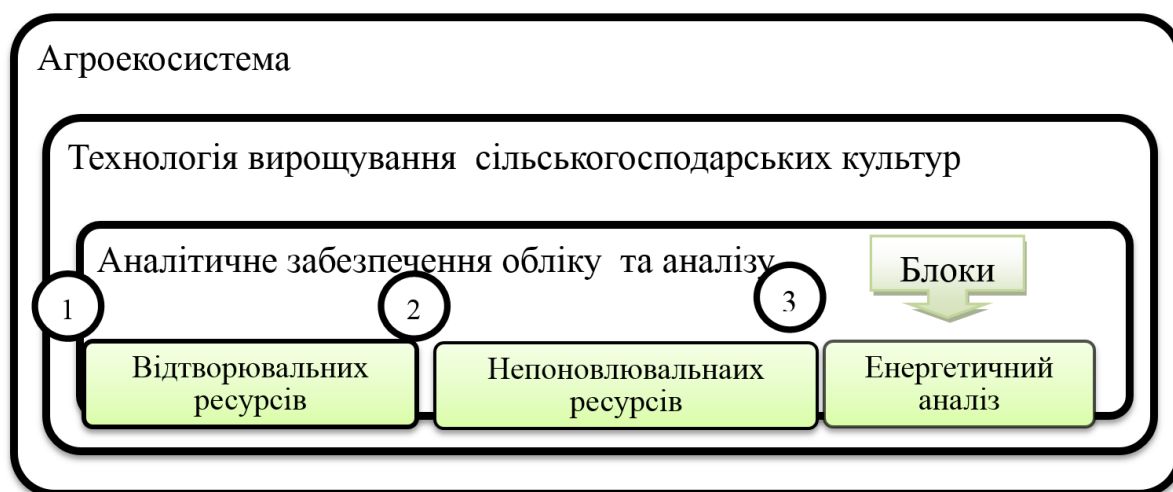


Рис. 2.9. Концептуальна схема оптимізації балансу агроекосистеми

Перший блок – відтворювальні ресурси. Пропонуємо окремо вести облік витрат на відновлення штучної родючості (витрати антропогенної енергії – меліорація) та динамічної родючості. Динамічна родючість – це біологічне перетворення енергії старої органічної речовини в нову біомасу.

За теоріє фізичної економії тільки відтворювальні ресурси (біоенергетичні активи) забезпечують життя на землі. Відтворювальні ресурси – гумус, зерно, солома, худоба, гній.

Другий блок – непоновлювальні ресурси (бензин, дизельне паливо, технологічні матеріали, техніка і обладнання та ін.).

Третій блок – енергетичний аналіз (всі ресурси перераховуються в енергетичні одиниці). Сільськогосподарська діяльність розглядається як термодинамічний процес. Тому закони, принципи та правила термодинаміки можна застосовувати до агроекосистеми. Згідно першого закону термодинаміки, енергія не утворюється і не знищується, а тільки змінює свою форму. Всі речовини, які використовуються в

<sup>165</sup> Жук В.М. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці / В.М. Жук // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 87-91., С. 91.

сільськогосподарській діяльності, спочатку вилучаються з природного середовища та знову повертаються зворотно в навколишнє середовище.

Бухгалтерський облік, як найдавніша інформаційна система, переживає період пошуку нових ідей та затребуваності. Головна задача бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності в забезпеченні сталого розвитку аграрного сектора економіки – зберегти і примножити енергію життя на землі.

Таким чином, ми вбачаємо, що завдання бухгалтерського обліку – це облікове забезпечення щодо раціонального використання біоенергетичних ресурсів, які акумулюють енергію та забезпечують життя на землі. Фізична економія поставила перед бухгалтерським обліком нові задачі:

- ✓ розширення об'єктів обліку природно-ресурсного потенціалу;
- ✓ ідентифікація та балансове узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних активів;
- ✓ облік динамічної родючості ґрунтів.

Вважаємо, що необхідно в новій редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доповнити ст. 3: «Мета бухгалтерського обліку – запобігання негативних результатів господарської діяльності та виявлення внутрішніх резервів для забезпечення сталого розвитку».

## **2.5. Облік в сільському господарстві та МСФЗ**

Прагнення України стати членом Європейського Союзу вимагає перегляду всього чинного законодавства, удосконалення системи обліку, звітності та обов'язковості безпосереднього застосування підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34<sup>166</sup>. МСФЗ сьогодні – це об'єктивна реальність, крок до розвитку практики бухгалтерського обліку в усьому світі, але МСФЗ, прийняті в Євросоюзі як єдині стандарти, переживають кризу. В їх основі лежить англо-американська школа обліку, ідея якої полягає у відображенні, перш за все, економічного змісту фактів сільськогосподарської діяльності, без врахування її біологічної складової (біоенергетичних активів). Уніфікація та стандартизація бухгалтерського обліку не здатна в повній мірі задовольнити інтереси безпосередніх її користувачів (керівників та провідних фахівців з управління, на рівні сільськогосподарського підприємства).

---

<sup>166</sup> «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10.2007 р. № 911-р. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №23.с. 16 – 21. (Нормативний документ Кабінету Міністрів України)