

## Ціль учасників сільськогосподарської діяльності та задачі бухгалтерського обліку

### **& Питання, які розглядаються:**

- Розглянуто цілі учасників сільськогосподарської діяльності.
- Обґрунтовано основні завдання бухгалтерського обліку в забезпеченні сталого розвитку сільськогосподарської діяльності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, біоенергетичні ресурси, активи, енергія, ентропія, сталий розвиток, сільськогосподарська діяльність.

### **& Вопросы, которые рассматриваются:**

- Рассмотрены цели участников сельскохозяйственной деятельности.
- Обоснованы основные задачи бухгалтерского учета в обеспечении устойчивого развития сельскохозяйственной деятельности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, биоэнергетические ресурсы, активы, энергия, энтропия, устойчивое развитие, сельскохозяйственная деятельность.

### **& Issues that are examined:**

- The objectives of participants of agricultural activities were considered.
- The basic tasks of accounting for ensuring the sustainable development of agricultural activities were examined.

**Keywords:** accounting, bio-energy resources, assets, energy, entropy, sustainable development, agricultural activities.

**Постановка проблеми.** 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 чи мала - впливає на стан природи (біосферу). Задача бухгалтера - зафіксувати кожну антропогенну дію на довір'я 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 – агроєкосистема». У бухгалтерському обліку, який застосовується на практиці зростає ентропія (невизначеність), істотно відставання від потреб сталого розвитку аграрного сектору економіки.

**Аналіз останніх досліджень.** Роботи українських вчених: В. Вернадського, В. Жука, М. Руденка, Л. Мельника, Г. Кірейцева, С. Подолинського, 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. Леонтєв, І. Хітіями та інші. Але рівень

теоретичних досліджень щодо окремих облікових технологій сільськогосподарської діяльності потребує подальшого дослідження.

**Метою статті** є визначення завдань бухгалтерського обліку відповідно до цілей учасників сільськогосподарської діяльності з урахуванням принципів сталого розвитку аграрного сектору економіки.

**Виклад основного матеріалу.** 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» [4, С. 53]. Сьогодні вже немає сумнів, що біологія беззаперечно повинна стати «меккою» економіста-аграрника.

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. 1).

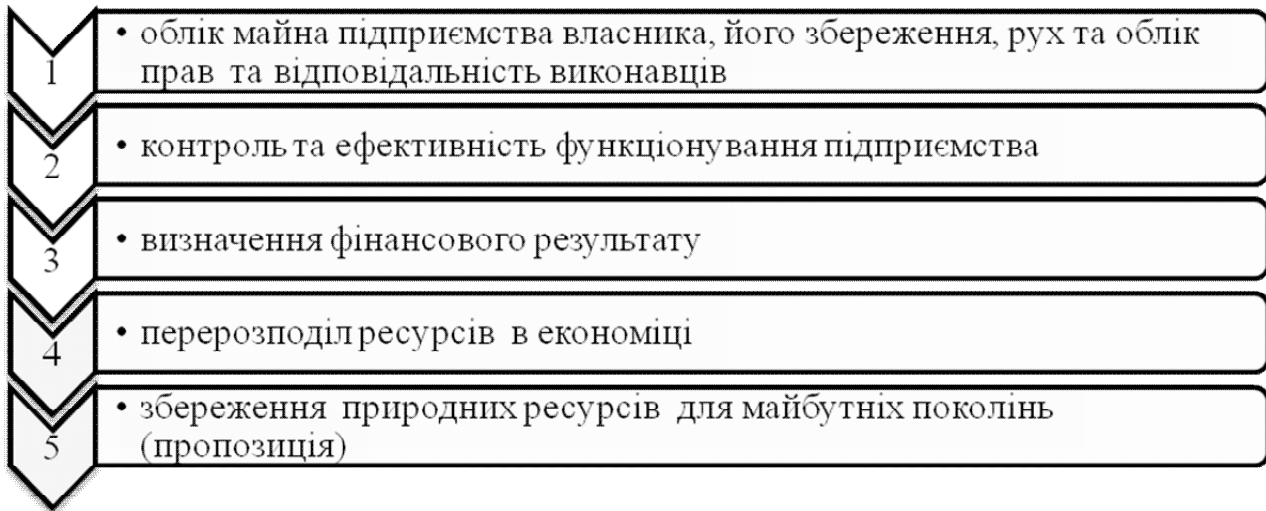


Рис. 1. Аспекти розгляду задач бухгалтерського обліку

Під задачею розуміють логічне висловлення, яке включає множину факторів сільськогосподарської

діяльності. Символічно це можна представити у вигляді символів (рис. 2):

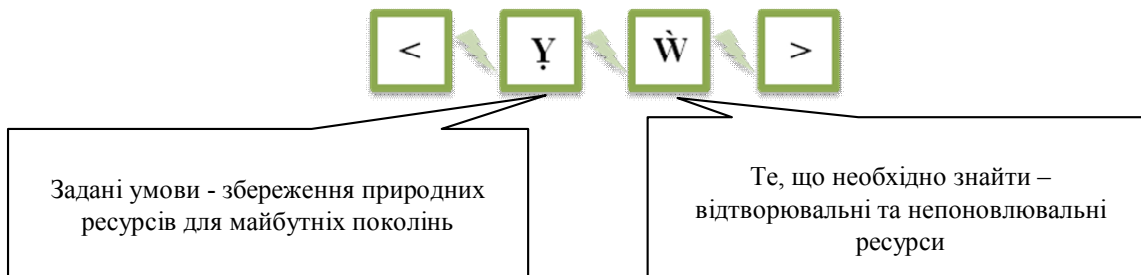


Рис. 2. Задачі бухгалтерського обліку

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  $\dot{Y} \rightarrow \dot{W}$ .

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 [4]. 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

## Облік і контроль

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 «Біологічні активи» трактується: «Сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів» [5]. 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.) – відмінна 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. 3).

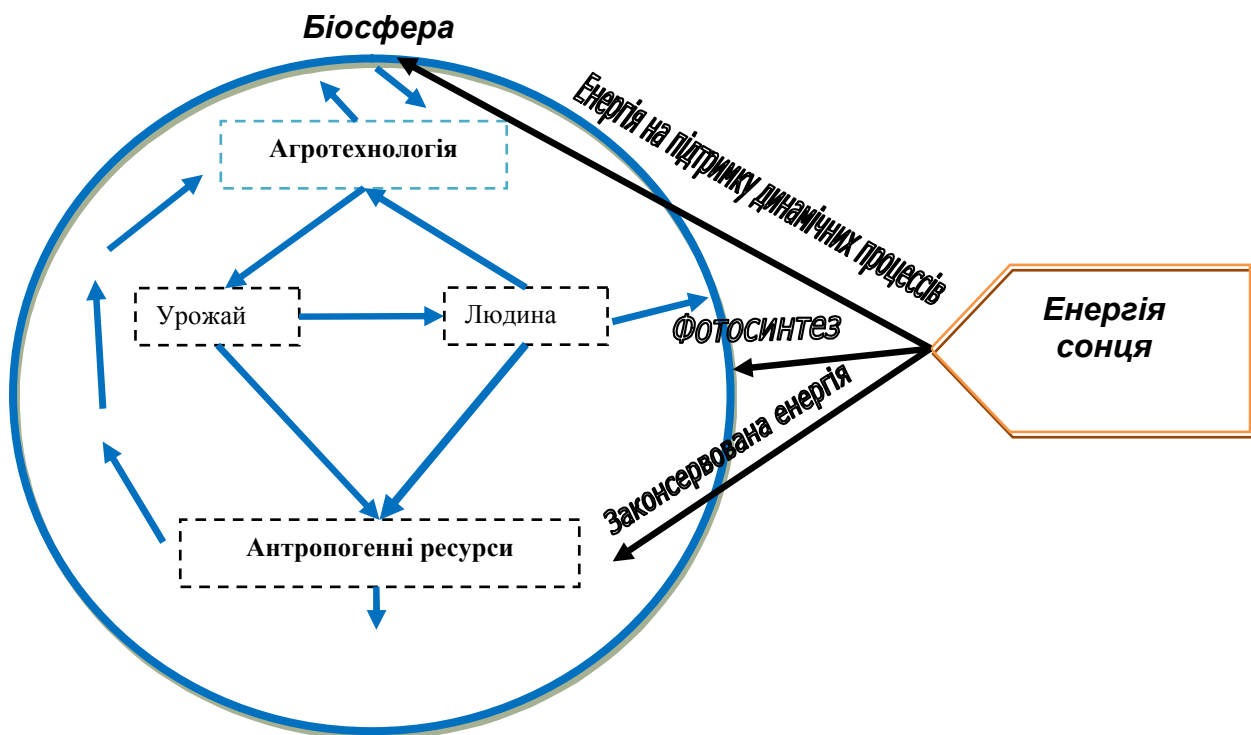


Рис. 3. Кругообіг речовин та енергії при отриманні сільськогосподарської продукції

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 агроекосистеми,

а для професіоналів - це сигнал необхідності переосмислення і оновлення інформаційної бази щодо агротехнологій вирощування сільськогосподарських культур.

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. 4).



Рис. 4. 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 безсилими додатками» [2]. 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 сільськогосподарських підприємств України. Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової передбачає потребу

ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників [3, С. 91].

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. 5).

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



Рис. 5. Концептуальна схема оптимізації балансу агроєкосистеми

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 агроєкосистеми. Згідно першого закону термодинаміки, енергія не утворюється і не знищується, а тільки змінює свою форму. Всі речовини, які використовуються в сільськогосподарській діяльності, спочатку вилучаються з природного середовища та знову повертаються зворотно в навколишнє середовище.

**Висновок.** 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.

#### 4 Список використаних джерел

1. Агроєкологія: Навч. посібник / [О.Ф. Смаглій, А.Т. Кардашов, П.В. Литвак та ін.]. – К.: Вища освіта, 2006. – 671 с.
2. 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.
3. Жук В.М. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці / В.М. Жук // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С.87-91.
4. Маршал А. Принципы экономической науки / А. Маршал. – М.: Изд. «Директмедиа Паблишинг», 2008. – 594 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/247/37/>.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.