

## ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Розглянуто вплив сучасних концепцій галузевого управління, теорій інституціоналізму, фізичної економії, МСФЗ на розвиток теорії бухгалтерського обліку. Уточнена економічна суть предмета і об'єктів обліку, визначена їх специфіка в підсистемі теорії бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності*

**Актуальність дослідження** обумовлена виділенням специфіки обліку сільськогосподарської діяльності в МСФЗ та потребою, у зв'язку з цим, розвитку теорії й методології бухгалтерського обліку з врахуванням галузевих аспектів.

Необхідність посилення галузевої складової розвитку теорії бухгалтерської науки сприймається не всіма вітчизняними вченими. Останні готові поділяти думку К.Я. Анджана "Бухгалтерський облік як наука ділиться на теорію і галузевий облік. У теорії бухгалтерського обліку розглядаються питання про предмет, метод, організацію і техніку бухгалтерського обліку, вивчаються загальні його принципи, властиві обліку у всіх галузях і господарських одиницях. Галузевий облік відображає специфіку обліку у відповідних галузях, наприклад, облік в бюджетних організаціях, на промислових підприємствах, в сільському господарстві, торгівлі, постачанні, будівництві і т.д." [1, с. 12].

Проте вищенаведена практика застосування галузевих стандартів в США, ЄС, СНД, означення галузевих особливостей в МСФЗ засвідчує необхідність розширення спектру теоретичних основ бухгалтерського обліку (його предмета, об'єктів, систем) саме галузевими аспектами.

**Метою статті** є обґрунтування потреби розширення теорії бухгалтерського обліку її галузевими складовими з метою посилення змісту предмета та об'єктів обліку, означення підсистеми обліку в аграрній сфері на основі запитів галузевого управління та інституцій.

Для досягнення мети висвітлюються такі питання:

- уточнюється зміст предмета та об'єктів бухгалтерського обліку через призму розширення запитів інституцій на облікову інформацію;
- аналізується вплив концепцій сучасної галузевої системи управління, теорій фізичної економії, інституціоналізму, біологічної метафори в економіці на теорію бухгалтерського обліку;
- визначається специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку.

**Аналіз базових публікацій.** Визначення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії. В сучасній Україні дослідженню цих категорій присвячені роботи практично всіх провідних вчених з бухгалтерського обліку.

Зокрема, В.Г. Швець зазначає, що предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві. При цьому, "предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються об'єктами. Під об'єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення" [2, с. 31-32].

Цікавою є позиція М.В. Кужельного та В.Г. Лінника, на думку яких термін "предмет" і термін "об'єкт", як правило, означають аналогічне [3, с. 32].

Н.М. Малюга дійшла висновку, що предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку. При цьому вчений зазначає, що об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати [4, с. 64].

Колектив авторів у складі Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, І.Л. Томашевської підкреслює, що, оскільки бухгалтерський облік ведеться на конкретному підприємстві, то його предмет визначається діяльністю підприємства [5, с. 14].

Наукове означення об'єктів аграрного бухгалтерського обліку ми знаходимо в працях Г.Г. Кірейцева, Л.К. Сука, М.Ф. Огійчука, М. Палюха, В.Б. Моссаковського, М.М. Коцупатрого та багатьох інших вчених.

Вищеозначені дослідження формують наукову базу теорії бухгалтерського обліку. Проте, через певне узагальнення об'єктів дослідження, вони не ставлять та не вирішують проблем аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку.

**Висвітлення основного змісту.** За тлумачним словником предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; річ; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об'єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об'єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення [6].

Соколов Я.В. визначає, що: “Предмет бухгалтерського учета не “дан”, а “задан” ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах” [7, с. 41].

Відтак, на наш погляд, предмет бухгалтерського обліку, за Я.В. Соколовим, визначається інтересами інститутів, що беруть участь або контролюють господарський процес. Такими інститутами є не тільки власник–менеджер чи держава (регулятор), а й, наприклад, галузеве управління. Останнє бере участь у господарських процесах через відпрацювання цінової, податкової політики, бюджетної підтримки тощо. В своєму визначенні Соколов мудро не обмежує зміст слова “задан” для категорії “предмет бухгалтерського обліку”, лишаючи простір для розвитку бухгалтерської науки та практики.

Голов С.Ф. зазначає, що: “В сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою)” [8, с. 453].

На наш погляд, проблема такого визначення в розвитку інститутів, які регулюють бухгалтерський облік, або його зорганізують на підприємстві. Розвиток інституцій у світі, а, особливо, в Україні такий, що може значно звузити теоретичне і практичне застосування понять “предмет” та “об'єкти” бухгалтерського обліку. Більше того, індивідуальне сприйняття лише окремими інституціями змісту цих категорій та його перенесення в нормативно-правові документи може значно звужувати місію, метод та завдання бухгалтерського обліку. Що ми і спостерігаємо в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та на практиці. Більше того, такі “обмеження” не сприяють і розвитку бухгалтерського обліку, бо вводять його в залежність від стану “зрілості” обмеженого числа інституцій.

Звідси можна зробити висновок, що предмет бухгалтерського обліку не “даний” тільки зовні (регулятором) чи з середини (власником), а “здається” інтересами ширшого загалу інституцій, інтереси яких є змінними і впливають із специфіки середовища, де здійснюються господарські процеси та із змін в глобальній економіці тощо.

Отже, предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів.

Запропоновані тлумачення та, головне, підхід до сутності облікового предмета та об'єктів посилює теоретико-практичну основу розвитку бухгалтерського обліку, в т.ч. і через запровадження галузевих стандартів та галузевої підсистеми бухгалтерського обліку.

Такий підхід прослідковується у побудові обліку розвинутих країн. Так, у США про врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту

(GAAS) свідчить існування окремого “Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи” (остання редакція від 1 травня 2008 року) [9], яке підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), однієї з найчисленніших та найбільш впливових професійних бухгалтерських організацій у світі<sup>1</sup>.

В Україні дослідження засвідчили недостатність наукового забезпечення вирішення вищезначених питань.

Навіть у радянській школі бухгалтерського обліку питання теорії аграрного сегменту бухгалтерського обліку було другорядним. Дослідження десятків підручників виявило, що тільки в Г.І. Грінмана наведено теоретичне обґрунтування об’єктів аграрного бухгалтерського обліку.

Предметом обліку Г.І. Грінман виділяє “господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання планів підприємства, організації і їх об’єднаннями. ... Але бухгалтерський облік відображає лише ті сторони господарської діяльності підприємства, які мають вартісну форму. Це і визначає об’єкти бухгалтерського обліку” [10, с. 15]. Об’єкти бухгалтерського обліку залежать від галузевих особливостей господарства [10, с. 24]. Розглядаючи об’єкти бухгалтерського обліку, Г.І. Грінман наводить їх класифікацію для сільськогосподарських підприємств у розрізі господарських засобів та джерел їх утворення.

Враховуючи вище викладене, вітчизняна наукова та професійна бухгалтерська спільнота не може стояти осторонь цих процесів. Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов’язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану:

– біологічної складової економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку;

– соціальної складової та неоціненної суспільної значимості сільськогосподарської продукції, що априорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві;

– місії забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки світу в умовах участі України в Світовій організації торгівлі (далі – СОТ), що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу.

Без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе повною мірою забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб’єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі.

У зв’язку з цим, нами проведено наукове означення специфіки предмета та об’єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому “біологічної метафори”, теорії фізичної економії, “живої економіки” та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури (табл. 1).

Звичайно ми виходимо із розуміння того, що аграрна система бухгалтерського обліку базується на його загальній теоретичній основі, тому говоримо про аграрну підсистему бухгалтерського обліку та доповнюючу аграрну складову облікової теорії. Як видно з табл. 1, за змістом обсяг доповнюючої складової є досить значним.

<sup>1</sup> Членами Інституту є близько 340 тис. фахівців.

*Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку  
сільськогосподарської діяльності*

**Таблиця 1.** Визначена специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку

Предмет	Об'єкти
1	2
Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів ("жива" економіка)	Використання та примноження: – земельного капіталу – еколого-природоохоронного капіталу – біологічних активів – енергетичних активів (в т.ч. сільськогосподарської продукції) Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції
Специфічні господарські процеси	– Відносини власності, в т.ч.: майнові, земельні. – Спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо. – Державна (бюджетна) підтримка за програмами – Особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури
Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності	– Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо). – Зміна вартості біологічних активів. – Формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Вищеозначені об'єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Разом з тим, визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу. Саме останні асоціюють аграрну економіку з "живою" економікою. Економікою, яка характеризується господарськими процесами з живими організмами – рослинами, тваринами, землею (сільськогосподарського призначення), продовольчо-енергетичними запасами, природоохоронними комплексами тощо.

Різноманітність об'єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО 30 "Біологічні активи", подвоюється у зв'язку з методологічною недосконалістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю. Крім того, в обліку малих та середніх сільськогосподарських підприємств (які не поділяють облік на фінансовий та управлінський) при запровадженні П(С)БО 30 виникає необхідність збереження існуючої до цього системи виробничого обліку також в розрізі різноманітних об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва з метою забезпечення запитів управління та державної звітності. Зазначимо також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне відображення у предметі та об'єктах.

До об'єктів обліку "живої" (аграрної) економіки також відносяться і сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

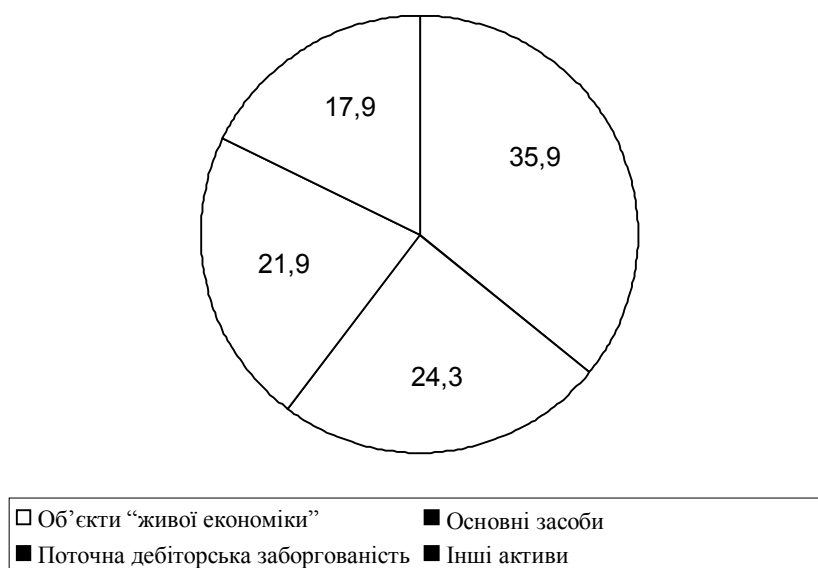
Аналогічне облікове забезпечення зорганізовується і по обліку продукції тваринництва. Зазначимо лише, що в цій підгалузі аграрної економіки важливе значення має і виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативного органічного землеробства й органічної енергетики.

Звідси висновок: теоретико-методологічне вдосконалення змісту предмету та об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності слід вибудовувати з позицій теорії фізичної економії, враховуючи її антиентропійну сутність та, звідси, значимість для інституцій економіки й суспільства.

Відмінність від інших галузей, об'єктів обліку аграрної (“живої”) економіки спостерігається у співвідношенні статей бухгалтерського обліку стандартизованої форми 1 “Баланс”.

Частка таких активів у балансах досліджуваних підприємств Київщини, що є правонаступниками колишніх КСП та орендують значну частину майна – сягає до 70 %. Зменшення цієї частки до 36 % у цілому по сільськогосподарських підприємствах України за даними ф. № 1 “Баланс” станом на 31.12.2008 року (рис. 1), пояснюється масовим недотриманням сільськогосподарськими підприємствами методології обліку та звітності за вимогами П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що навіть і при 36 % частки “живих” активів у валюті балансів сільгоспідприємств слід говорити не тільки про суттєву відмінність практики аграрного бухгалтерського обліку від обліку в інших галузях економіки, а й, головне, про необхідність розширення цим, галузевим аспектом, його теоретичної складової. Останнє стане ще більш очевидним при постановці на баланс землі.



**Рис. 1.** Структура об'єктів обліку сільськогосподарських підприємств (за даними форми № 1 “Баланс” станом на 31.12.2008 року), %

Земля сільськогосподарського призначення є особливим активом, якого, на сьогоднішній день, немає на балансах вітчизняних сільськогосподарських підприємств як через правові особливості її приватизації та використання, так і через відсутність нормативного регламентування такого обліку.

Землі сільськогосподарського призначення займають майже 70 % усіх земель України. Наша країна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що і визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта.

Особливе занепокоєння викликає стан підтримання життєдіяльності вітчизняних чорноземів органічними добривами. Специфічність використання та примноження родючості земель сільськогосподарського призначення визначає необхідність організації окремого обліку виробництва та використання органічних добрив.

Отже, означення і домінування “живої економіки” та біологічної метафори в предметі та об'єктах аграрного бухгалтерського обліку потребує формування окремої аграрної складової в теорії бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Означення окремої, специфічної методології побудови обліку сільськогосподарської діяльності в МСФЗ (МСБО 41 “Сільське господарство”) відкриває нові можливості у розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку та її галузевої підсистеми.

Аграрний аспект розвитку теорії бухгалтерського обліку базується на наукових доктринах фізіократії, інституціоналізму та біологічної метафори в економіці. З іншої сторони, в сучасному світі розвиток аграрної підсистеми теорії обліку мотивований зростаючими запитами на специфічну інформацію не тільки економічного, але й соціального та природоохоронного характеру.

Вищеозначене уточнює наукові погляди на предмет та об'єкти бухгалтерського обліку. Запропоновано предметом бухгалтерського обліку вважати реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси, які мотивовані до відображення в обліку запитами інституцій. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме (як об'єкти) відображення в обліковій системі та представляють інформаційну цінність для користувачів.

Об'єкти обліку біологічних перетворень і відновлювальних енергетичних активів займають від 36 до 71 % балансових узагальнень всіх активів сільськогосподарських підприємств України. Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової, яке в перспективі суттєво збільшиться при постановці на баланс земель сільськогосподарського призначення, і не тільки, передбачає потребу ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників за галузевими об'єктами та забезпечення зіставності звітності за цими показниками. Все це визначає галузеві аспекти потужним каталізатором подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Анджан К.Я.* Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Анджан. – М : Статистика, 1977. – 184 с.
2. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [3-тє вид., перероб. і доп.] / В.Г. Швец. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
3. *Кужельний М.В.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів; вид. 4-е, доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
6. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. – Т.4. – К.: Діамант. – 2000. – 942 с.
7. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
8. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
9. *Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives.* – With conforming changes as of May 1, 2008 – American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, 2008. – 224 p.
10. *Гринман Г.И.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: [3-е изд., перераб. и доп.] / Г.И. Гринман. – М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с.