

**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ АГРАРНОГО СЕГМЕНТУ
БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ**

Початок формуванню аграрного сегменту бухгалтерської професії дав розвиток фізіократичної доктрини, що мало значний прояв у становленні низького статусу суб'єктів бухгалтерського обліку та розробці техніки сільськогосподарського обліку. На сучасному етапі розвитку глобальної економіки такі елементи бухгалтерської професії, як функції бухгалтера та методологія бухгалтерського обліку, слід розглядати як похідні від головного елементу – науки бухгалтерського обліку. Саме тому ми зупинимось на розгляді галузевих об'єктів обліку та специфічних складових агропромислового виробництва (АПВ). На наше переконання, перші лежать в основі теорії аграрного бухгалтерського обліку, а другі «пронизують» кожен з елементів бухгалтерської професії, тобто формують теоретичну платформу для поступального розвитку її аграрного сегменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій засвідчує, що науково-теоретичне обґрунтування аграрного бухгалтерського обліку започаткував Г.Г. Кірейцев. Автор дослідив сформульовану на межі XIX-XX століть думку Т. Веблена під назвою «Біологічна метафора», яка стала базою для становлення інституціоналізму, визнавши придатність принципів природного відбору, спадковості та інших сформульованих біологічною наукою механізмів, що регулюють поведінку живих істот, до аналізу діяльності економічних суб'єктів [1, с. 204]. Продовжив теоретичні розробки аграрної підсистеми бухгалтерського обліку В.М. Жук, визнавши, що процеси біологічних перетворень та руху фізичного капіталу, з якими пов'язані предмет і об'єкти бухгалтерського обліку, асоціюють аграрний сектор з «живою економікою» [2, с. 127].

Виходячи з того, що об'єкти аграрного обліку наповнюють економічним змістом теорію галузевого обліку, а отже і всю облікову науку – елемент бухгалтерської професії, метою даної статті є погляд на специфічні складові агропромислового виробництва, як на об'єкти бухгалтерської професії, які об'єднують в собі окремі об'єкти бухгалтерського і статистичного обліку галузі. Фіксація останніх повинна відбуватись у відповідності до формальних інститутів обліку бухгалтерської професії – стандартів обліку і звітності. Така постановка питання спрямована на теоретичне обґрунтування інституціональної розбудови професії бухгалтера в аграрному секторі.

Значна кількість наукових досліджень з питань обліку не розв'язала проблему розробки теоретичних засад галузевої підсистеми обліку. Означення специфічних об'єктів обліку, залишилось без належного наукового обґрунтування, що не сприяло і розбудові аграрного сегменту бухгалтерської професії (табл. 1).

Для досягнення поставленої мети дослідження нами виділено шість специфічних складових агропромислового виробництва, як об'єктів професії бухгалтера, що включають в себе складові предмета аграрного сегменту теорії бухгалтерського обліку (його об'єкти) та об'єкти статистичних спостережень: організаційно-господарська, інфраструктурна, інтелектуально-інноваційна, біологічна, агротехнічна та фінансова. В цій статті ми зупинимось на розгляді перших чотирьох складових.

Організаційно-господарська складова АПВ визначена формами господарювання на селі, які передбачені чинним законодавством та є об'єктом статистичного обліку. Як відмічає Ю.О. Лупенко, сучасна модель розвитку сільського господарства є багатоелементною і включає чотири економічні уклади: приватно-фермерський (фермерські господарства, приватні підприємства), корпоративний (сільськогосподарські товариства, виробничі кооперативи), державний (державні підприємства) та сімейний (господарства населення) [15, с. 10-11]. Найбільшу частку в структурі форм господарювання займають особисті селянські (понад 4 млн. од.) та фермерські господарства (понад 40 тис. од.). Поступове скорочення їх кількості пояснюється формуванням високоінтегрованих корпоративних структур (агрохолдингів (понад 50 од.), в діяльності яких М.Ф. Кропивко та колектив авторів вбачають як позитивні (ефект масштабу, підвищення фондоозброєності і продуктивності праці, формування замкнених маркетингових ланцюгів, підвищення розмірів орендної плати за земельні паї), так і негативні (монополізація, вивільнення зайвих працівників, зниження податкових надходжень у місцеві бюджети, дисбаланс виробництва, нерациональне використання землі, недостатня участь у розвитку сільських громад і територій) сторони [16, с. 10-11]. Ці сторони формують інфраструктурну складову АПВ. Її рівень характеризується станом розвитку сільських територій (кількість сільських населених пунктів, стан транспортного сполучення, зайнятість

УПРАВЛЕНИЕ И БИЗНЕС

населення, рівень заробітної плати), які є об'єктами бухгалтерського і статистичного обліку, а їх розвиток покликана врегулювати низка нормативно-правових актів.

Таблиця 1

Об'єкти бухгалтерського обліку в аграрному секторі

№ п/п	Автор (автори)	Об'єкти бухгалтерського обліку
Теорія бухгалтерського обліку		
1.	Анжан К.Я., 1977 р.	Об'єкт – це складова частина предмета бухгалтерського обліку. До об'єктів відносять господарські засоби та їх джерела, господарські процеси, взаємозв'язок господарських одиниць, результати господарської діяльності [3, с. 15]
2.	Соколов Я.В., 2000 р.	Об'єктами обліку є факти стану – наслідки дій та подій, поділені на дві групи: засоби та їх джерела. До першої групи входять основні засоби (матеріальні і нематеріальні цінності, фінансові вкладення), оборотні засоби (матеріальні засоби, засоби в розрахунках, грошові кошти, короткострокові цінні папери) та вилучені засоби (капіталізовані витрати, відрахуванні від прибутку, втрати, витрати). До другої групи включаються власні (фонди, резерви, нерозподілений прибуток, прибуток, стійкі пасиви) та залучені (кредиторська заборгованість) джерела засобів [4, с. 285-288]
3.	Грабова Н.М., 2002 р.	До змісту предмета належать такі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, що перебувають у розпорядженні окремих підприємств, і джерела їх формування; суспільний продукт і затрати на його виробництво; процес розподілу суспільного продукту і зобов'язання та розрахунки; процес обігу суспільного продукту, грошові кошти та розрахунково-кредитні операції; бюджетні асигнування [5, с. 14-16]
4.	Бугинець Ф.Ф., 2003 р.	Об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати [6, с. 64]
5.	Швець В.Г., 2003 р.	Об'єкти, що обліковуються, можна об'єднати в три групи: господарські засоби (майно), джерела господарських засобів, господарські процеси [7, с. 31]
6.	Малюга Н.М., 2005 р.	Капітал можна вважати інтегрованим (опосередкованим) об'єктом бухгалтерського обліку, який деталізується конкретними об'єктами – видами (основні та оборотні) та джерел їх утворення (власні, залучені) [8, с. 359]
7.	Вороніна Л.І., 2007 р.	До об'єктів бухгалтерського обліку відноситься майно організації (активи), джерела формування цього майна (пасиви), процеси, які відбуваються в господарській діяльності і виражаються в конкретних господарських операціях [9, с. 35]
8.	Лень В.С., Гливенко В.В., 2008 р.	Об'єкти бухгалтерського обліку виділяються в такі основні групи: господарські засоби, їх види, склад та рух; джерела господарських засобів; господарські процеси і операції; господарські факти діяльності підприємства; розрахунки; прибутки, збитки та фінансовий результат [10, с. 17]
9.	Давидюк Т.В., 2012 р.	Об'єктом вартісної оцінки та відображення в обліково-аналітичній системі є людський капітал як складова частина вартості самого бізнесу [11, с. 79]
Теорія бухгалтерського аграрного обліку		
10.	Кірейцев Г.Г., 2007 р.	До об'єктів аграрного обліку віднесено: процес управління поведінкою та перетворенням біологічних активів; рослина і тварина, як біологічні активи і одночасно засоби сільськогосподарського виробництва; землі сільськогосподарського призначення, як основний біологічний актив в системі аграрної економіки; права розпорядження на землю, продаж яких в умовах недостатнього рівня інститутів теоретично не обгрунтований; продукція сільськогосподарського виробництва (зокрема, корми та гній); фінансові результати, що не можуть штучно обчислюватись ще на стадії виробництва («ефект чемпіона-легкоатлета, який не прийняв участі у фіналі змагань») [1, с. 205, 207, 208, 210]
11.	Жук В.М., 2009 р.	Об'єктами аграрного бухгалтерського обліку є складові його предмета. Це процеси, пов'язані зі 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 [2, с. 123]
12.	Замула І.В., Шигун М.М., 2009 р.	Об'єкти обліку діляться на дві групи: ті, що забезпечують господарську діяльність та ті, що утворюють господарську діяльність. До першої групи відносяться господарські засоби (екологічні витрати, природно-ресурсний потенціал, генетично-модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення) та джерела утворення господарських засобів (екологічні зобов'язання, екологічні доходи). До другої групи належать господарські процеси (екологічні господарські операції) та результати господарської діяльності (екологічний ефект (прибуток, збиток) [12, с. 338]
13.	Гуцаленко Л.В., 2010 р.	Прибуток сільськогосподарських підприємств розглядається як об'єкт окремо бухгалтерського і податкового обліку [13, с. 7]
14.	Моссаковський В.Б., 2010 р.	Витрати рослинництва і тваринництва, як об'єкти обліку, класифіковано в три групи: постійні, які не залежать від обсягу виробництва; умовно-змінні, на які впливає площа посіву або поголів'я тварин; та змінні, сума яких визначається кількістю продукції [14, с. 16]

За дослідженнями вчених протягом 2000-2010 рр. з мапи України зникло 177 сільських населених пунктів, у половини з існуючих – відсутні суб'єкти господарської діяльності, які дають робочі місця [16, с. 40]. У сільській місцевості практично не здійснюється будівництво доріг, об'єктів комунально-побутового й соціально-культурного призначення, зростає кількість неорганізованих звалищ побутових, промислових та інших відходів [17, с. 5]. Показник чисельності найманої молоді (у віці 25-34 роки) у 2010 році був найменшим порівняно з іншими видами діяльності і склав 24,6% від облікової чисельності найманих працівників [18, с. 82]. Середньомісячна оплата праці в сільському господарстві у 2011 році склала 68,4% від середньої по економіці [19, с. 78]. Ці дослідження підтверджуються статистичними даними: поступово скорочується чисельність сільського населення, швидкими темпами зменшується чисельність зайнятого населення та найманих працівників (з 1,3 млн. чол. у 2004 році до 0,7 млн. чол. у 2011 році).

Вихід із ситуації, що склалася, вчені вбачають у розвитку кооперативного руху, підвищенні соціальної спрямованості діяльності агрохолдингів, кластеризації регіонального співробітництва, децентралізації управління АПВ та зростанні ролі сільських територіальних громад і органів місцевого самоврядування у формуванні регіональних програм розвитку [16, с. 29, 38]; активізації підприємницької, організаційної та інноваційної діяльності селян [17, с. 9]; спеціальному державному дотуванні на оплату праці підприємств окремих галузей АПВ [19, с. 83].

Розміщення сільського населення та рівень його соціального забезпечення формує інтелектуально-інноваційну складову АПВ, яка, насамперед, проявляється в можливості ефективного впровадження високих технологій (інновацій) у виробництво. Під інноваціями в АПВ розуміють нові сорти рослин, породи тварин та кроси птиці, добрива, засоби захисту рослин і тварин, техніку і технології, нові методи профілактики та лікування тварин, форми організації та фінансування виробництва, підходи до підготовки кадрів тощо [20, с. 90]. В Україні напрацьоване потужне нормативно-правове поле, яке не тільки регулює трансфери інтелектуальної власності та інноваційної продукції, але й визначає порядок бухгалтерського і статистичного обліку цих об'єктів. Проте аналіз статистичних даних вказує на низький рівень винахідницької активності при створенні інновацій: кількість завершених наукових розробок установами Національної академії аграрних наук поступово зменшується, захищеність інтелектуальної власності охоронними документами у 2011 році склала лише 16,2%, а рівень їх використання у якості високих технологій не досягає 3%.

Наші дослідження доповнюються даними про низький рівень комерціалізації наукових розробок: у 2011 році витрати бюджетних коштів науковими установами НААН на розроблення інноваційних продуктів склала 432,1 млн. грн., а надійшло від комерціалізації інноваційних продуктів 115,3 млн. грн., або 26,7% [21, с. 108]. Причини такого стану інтелектуально-інноваційної складової АПВ вчені вбачають у невідповідності темпів розвитку та структури аграрних розробок постійно зростаючому попиту на передові технології з боку окремих сегментів підприємницького сектора [20, с. 94]; неповноцінності державної системи захисту прав інтелектуальної власності й механізмів комерціалізації інтелектуального продукту, що призводять до безкоштовного трансферу як висококваліфікованих фахівців, так і результатів фундаментальних досліджень до економік більш розвинутих країн [22, с. 93]. Серед напрямів створення ефективної системи інноваційного забезпечення сільського господарства О.Г. Шпикуляк та автори пропонують стимулювання притоку в науку та інновації недержавних коштів і надання податкових пільг аграрним підприємствам, які впроваджують вітчизняні інновації [21, с. 110].

Найбільш значущою складовою АПВ є біологічна, оскільки вона охоплює ключові об'єкти «живої економіки»: (земельний капітал (земельні ділянки, права користування ними), біологічний капітал (тварини, рослини, сільськогосподарська продукція), процес контрольованої біологічної трансформації (сільськогосподарська діяльність), облік яких врегульовується низкою нормативно-правових актів. Далі зупинимось на розгляді питання використання і обліку земельних ресурсів.

За період 1990-2011 рр. площа сільськогосподарських угідь скоротилася з 42 млн. га до 41,6 млн. га, головною причиною чого є інтенсивна деградація ґрунтів. Так, рівень розораності земельних угідь становить 81% і є найвищим у світі, кожний третій гектар – еродований (вміст гумусу зменшується у зв'язку зі змивом), кожен другий – дефляційно небезпечний (орний шар піддається видуванню), кожен четвертий – кислий (підвищена кислотність), середньорічні втрати гумусу становлять 41,77 млн. т, втрати енергії ґрунту у п'ять разів перевищують її відновлення внесенням органічних і мінеральних добрив [23, с. 3-4].

Спостерігається тенденція до скорочення площ сільськогосподарських підприємств (з 38,7 млн. га у 1990 році до 20,5 млн. га у 2011 році) та збільшення їх в господарствах населення (з 2,7 млн. га до

16 млн. га відповідно). Це пояснюється врегулюванням відносин власності на землю: станом на березень 2012 р. 6,91 млн. громадян України набули право на земельну частку (пай), із них 6,81 млн. отримали сертифікати, а 6,57 млн. осіб оформили державні акти на право власності на земельну ділянку, що становить 96,4% від загальної кількості [24]. З 01.01.2013 р. запрацював Державний земельний кадастр і видача свідоцтв на право власності на нерухоме майно та витягів із Державного реєстру речових прав.

Оформлення прав власності на землю супроводжується збільшенням кількості площ сільськогосподарських угідь, орендованих сільськогосподарськими підприємствами (з 17,1 млн. га у 2008 році до 19,4 млн. га у 2011 році). Відповідно спостерігається і ріст розмірів орендної плати за земельні частки (паї), як в абсолютному розмірі (з 3,2 млрд. грн. у 2008 році до 6,4 млрд. грн. у 2011 році), так і в структурі витрат сільськогосподарських підприємств (6% у 2011 році).

Наведені дані вказують на потребу вирішення комплексу заходів зі збереження і відтворення родючості ґрунтів. Серед них вчені називають запровадження економічного стимулювання і штрафних санкцій за порушення раціонального використання земель сільськогосподарського призначення, вилучення малопродуктивних деградованих земель із обробітку на основі еколого-агрохімічної оцінки угідь [25, с. 94]; впровадження ресурсозберігаючих технологій, таких як точне землеробство (дозоване внесення добрив і засобів захисту рослин), органічне землеробство (відмова від використання ГМО, антибіотиків, мінеральних добрив, агрохімікатів), мінімальна або нульова технологія (мінімізація механічного обробітку ґрунту, застосування економічно доцільних сівозмін, використання сидератів [26, с. 101-102]).

Підводячи підсумки розробки теоретичних засад розвитку аграрного сегменту професії бухгалтера, слід підкреслити положення про те, що специфічні складові агропромислового виробництва є об'єктами бухгалтерської професії. Вони складаються з окремих частин предмета бухгалтерського обліку (його об'єктів) та об'єктів статистичних досліджень. В цій статті розглянуто такі складові АПВ: організаційно-господарська (включає об'єкти обліку – форми господарювання); інфраструктурна (об'єкти обліку – кількість сільських населених пунктів, стан транспортного сполучення, людський капітал); інтелектуально-інноваційна (об'єкти обліку – інноваційна діяльність, інтелектуальний капітал, нові форми організації та фінансування виробництва, підходи до підготовки кадрів); біологічна (об'єкт обліку – земельний капітал). Виділені об'єкти професії є заданими, існують в «живій економіці» та віртуальному секторі незалежно від суб'єкта професії – бухгалтера, який спрямовує свої навички для вивчення їхніх властивостей, відносин і зв'язків на рівні підприємства та за його межами. Саме об'єкти професії визначають межі пізнавальної діяльності її суб'єкта і виражаються в натуральних і грошових показниках аграрного сектору економіки.

Література

1. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку [Текст]: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев ; за ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с. – На укр. яз.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст] : монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета [Текст]: пособие. Изд. 2-е, перераб. и доп. / К.Я. Анджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. – 6-те вид. / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2002. – 266 с. – (Економіка. Фінанси. Право).
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підруч. 3-те вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир: Рута, 2003. – 444 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с. – (Вища освіта XXI століття).
8. Малюга, Н.М. Развитие теорії бухгалтерського обліку [Текст]: монографія. – Житомир: Рута, 2005. – 388 с.
9. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособ, 2-е изд., перераб. и доп. / Л.И. Воронина. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с. – (Высшее экономическое образование).
10. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика [Текст]: 3-те видання. Навч. пос. / В.С. Лень, В.В. Гливінко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.
11. Давидок Т.В. Людський капітал як об'єкт вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/8.pdf.
12. Замула І.В., Шигун М.М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/Menegment/2009_647/59.pdf.
13. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст]: монографія / Гуцаленко Л.В. – К.: ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.

14. Моссаковский В.Б. Становлення бухгалтерського обліку в сільському господарстві України (теорія, організація, практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В.Б. Моссаковский. – К., 2011. – 30 с.
15. Лупенко Ю.О. Формування перспективної моделі сільського господарства України [Текст] / Ю.О. Лупенко // Економіка АПК. – 2012. – № 11. – С. 10-14.
16. Стратегічні напрями реформування управління комплексним розвитком агропромислового виробництва і сільських територій / [за ред. М.Ф. Кропивка]. – К.: ННЦ ІАЕ, 2012. – 82 с.
17. Малік М.Й. Сталій розвиток сільських територій на засадах регіонального природокористування та еколого-безпечного агропромислового виробництва [Текст] / М.Й. Малік, М.А. Хвесик // Економіка АПК. – 2010. – № 5. – С. 3-12.
18. Ярова В.В. Проблеми зайнятості сільської молоді в Україні [Текст] / В.В. Ярова // Економіка АПК. – 2012. – № 5. – С. 82-86.
19. Дієсперов В.С. Оплата сільськогосподарської праці. [Текст] / В.С. Дієсперов // Економіка АПК. – 2012. – № 9. – С. 76-83.
20. Кінах Н.В. Основні напрями інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Н.В. Кінах // Економіка АПК. – 2012. – № 2. – С. 90-94.
21. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року [Текст] / [за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка]. – [2-е вид., переробл. і допов.] – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 218 с.
22. Гусятинський М.В. Державне регулювання розвитку інноваційної діяльності в Україні [Текст] / М.В. Гусятинський, М.М. Ігнатенко // Економіка АПК. – 2012. – № 9. – С. 89-94.
23. Сайко В.Ф. Наукові основи стійкого землеробства в Україні : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/znpzeml/2010_3/1_say.pdf.
24. Держзем вважає, що люди, які не отримали безкоштовних актів на землю, самі винні : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tyzhden.ua/News/45917>.
25. Паленичак О.В. Збереження й відтворення родючості ґрунтів як головна умова сталого розвитку сільських територій [Текст] / О.В. Паленичак // Економіка АПК. – 2012. – № 6. – С. 91-94.
26. Ганначенко С.Л. Інноваційні ресурсозберігаючі технології в землеробстві [Текст] / С.Л. Ганначенко // Економіка АПК. – 2012. – № 1. – С. 99-103.

Рецензент д.е.н., професор М.Я. Дем'яненко