

2. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI from: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» zatverdzhenyi nakazom MFU vid 27.02.2000 r. № 92 from: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

4. Pushkar M.S. Oblikova polityka i zvitnist / M.S.Pushkar. — Ternopil: Kart-blansh, 2003.

5. Derii V.A. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku v pidpriemstvi. — Ternopil: Dzhura, 2003.

6. M.P. Voinarenko, A.F. Humeniuk, R.L. Tseben (2012). Oblik ta vnutrishnii audyt osnovnykh zasobiv v konteksti pryiniattia upravlinskykh rishen. — Khmelnytskyi: Vydavets FOP Tsiupak.

Статтю подано до редакції 12.03.15 р.

УДК 657

*Н. В. Железняк, к.е.н., ст. викладач  
Чортківський навчально-науковий інститут  
підприємництва і бізнесу, ТНЕУ*

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Zhelezniak N.V., Ph.D.  
Chortkiv Educational and Scientific Institute  
of Entrepreneurship and Business TNEU*

## **PROBLEMATIC ISSUES OF OWN CAPITAL ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES**

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто формування і облікове відображення власного капіталу сільськогосподарських підприємств. Досліджено проблемну структуру і формування власного капіталу в умовах недосконалої методології його обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: власний капітал, інтелектуальний капітал, бухгалтерський облік, інноваційна складова, аграрне підприємство.

ANNOTATION. The article deals with the formation and accounting reflection of own capital of agricultural enterprises. The problem of structure and formation of own capital under conditions of imperfect methodology of its accounting is investigated.

KEY WORDS: own capital, intellectual capital, accounting, innovative component, agricultural enterprise.

**Постановка проблеми.** Сучасне тлумачення капіталу як сукупності різнорідних і відтворюваних ресурсів, використання

яких у виробничому процесі дозволяє збільшувати продуктивність людської праці, стосовно теперішнього стану сільського господарства України потребує виокремлення в бухгалтерському обліку інноваційної складової його формування.

**Аналіз публікацій.** Облік власного капіталу виступав предметом дослідження багатьох учених. На основі даних аграрної промисловості проводили свої дослідження вчені Голов С. Ф., Кірейцев Г. Г., Канцуров О. О., Коцупатрий М. М., Мельничук В. В., Саблук П. Т., Сопко В. В., Питель С. В. Проте, публікації, в яких розглядаються питання обліку власного капіталу, мають в основному дидактичний характер, або присвячені висвітленню поки що віртуальних категорій, таких, наприклад, як соціальний капітал. І хоча існують значні напрацювання вчених, залишається не мало питань, які потребують детальнішого вивчення.

**Постановка завдання.** Практика формування власного капіталу сільськогосподарських підприємств зумовлює актуальність дослідження облікового забезпечення інноваційних процесів, які відбуваються при оновленні їх основного капіталу. Метою і завданням статті є обґрунтування шляхів усунення наявних недоліків бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які викривляють інформацію про власний капітал підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** В останні роки вчені акцентують увагу на необхідності обліку інших, крім традиційних для вітчизняної практики, видів капіталу, що пояснюється, як зазначає Г. Кірейцев, розширенням предмета економічної теорії, яке зумовило зміни в тлумаченні категорії «капітал». Вона стала поширюватись на людину, з'явилися поняття «інтелектуальний капітал», «соціальний капітал» як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій, що є зовнішнім середовищем для суб'єкта економічної діяльності [1, с. 27].

А. Сміт започаткував також визначення такої структурної складової капіталу, яка за сучасною термінологією вважається людським капіталом. Зокрема, він вказував: «Більшу вправність і вміння робітника можна розглядати так само, як і машини та знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і, хоча й потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком» [2, с. 171].

Тобто, однозначно визнається, що підхід А. Сміта історично об'єктивно виправданий, як і визначення ролі складових капіталу. Зокрема, як зазначає С. Голов, вважається, що структура капіталу, який функціонує в економіці, є такою: фізичний капітал —

16 %; природний — 20 %, інтелектуальний капітал — 64 %, а 90 % ринкової вартості компанії можна створити завдяки ефективному використанню інтелектуального капіталу [3, с. 179].

Визначені експертами Світового банку реконструкції і розвитку пропорції стосовно теперішнього стану більшості сільськогосподарських підприємств видаються неадекватними, оскільки вирішальними чинниками, які впливають на ефективність виробництва, за переконанням більшості менеджерів галузі, є фізичний і природний капітал. Причому залежність результатів діяльності від природно-кліматичних умов у сільському господарстві чи не найбільша.

Стосовно даного об'єкта дослідження підтвердженням можуть бути результати діяльності будь-якої сукупності сільськогосподарських підприємств за співставними природно-кліматичними умовами та масою фізичного капіталу, оскільки вони, зазвичай, дають однаковий тренд щодо фактичних значень показників за підгрупами «передові — відсталі» як у короткотривалому, так і довгостроковому періоді.

Проявляється ця залежність у кожному конкретному випадку через непрямі чи навіть прямі втрати продукції внаслідок порушення строків виконання робіт: посів озимих у жовтні—листопаді або внесення добрив для підживлення посівів не в лютому—березні, а пізніше — недобір по 20 % урожаю; збирання зернових після оптимальних строків — 25 % тощо.

Часто високий рівень забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами, якщо він не підкріплюється таким же інтелектуальним капіталом персоналу, зводить нанівець усі переваги сільськогосподарського підприємства, зумовлені його фізичним і природним капіталами, що доводить, зокрема, банкрутство де-яких потужних сільськогосподарських підприємств відразу після зміни їхнього керівництва. Проте існують випадки, коли тільки завдяки інтелектуальному капіталу аграрні підприємства успішно розвиваються.

Зважаючи на це, тлумачення сутності капіталу повинно бути доповнене і відображати зміст його складових: фізичних, природних і трудових ресурсів. Адже ситуація, коли він включає лише фізичну складову, як зазначає П. Саблук, але поза ним залишається вартість землі, призводить до диспаритетних перекосів у ціноутворенні, не дозволяє державі виконати основну її функцію — відпрацювати дійовий економічний механізм регулювання міжгалузевих відносин [4, с. 69].

Проте й нині у вітчизняній економічній теорії при тлумаченні капіталу не враховується, що в сільськогосподарському виробництві, поряд із фізичним капіталом, не меншу роль відіграє і природний капітал. Непрямо його наявність у цій галузі визнавав К. Маркс, вказуючи: «Одна й та ж кількість праці виражається, наприклад, у сприятливому році у 8 бушелях пшениці, у несприятливому — лише в 4 бушелях» [5, с. 48].

Окремі вчені заперечують правомірність включення вартості землі у власний капітал сільськогосподарських підприємств, хоча водночас вважають за можливе інтеграцію дрібних товаровиробників — селянських господарств — з фірмами і компаніями агропромислового комплексу на дольовій основі зі своїм земельним капіталом, на який одержуватимуть частину створеної вартості.

Такий підхід є половинчастим і він не сприятиме вирішенню проблеми суттєвого нарощування, перш за все обсягів залучення капіталу в аграрний сектор економіки, оскільки вливання з інших галузей, а тим більше від іноземних інвесторів може бути реальним лише за умови надійного забезпечення прав власності інвесторів.

Втім, забезпечити інтенсивний інноваційний розвиток сільськогосподарських підприємств можна лише завдяки істотному зростанню в них сукупного капіталу, що за існуючих умов може бути здійснене, як підкреслює академік В. Андрійчук, винятково шляхом його вливання із зовнішніх джерел фінансування [6, с. 11].

Розглядаючи ці підходи з позицій бухгалтерського обліку, слід звернути увагу, що в принципі його методика вже передбачає саме те, що «земля — об'єкт капіталу», оскільки, за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, для цього передбачено спеціальний субрахунок 101 «Земельні ділянки» із зазначенням сфери застосування «Усі види діяльності». Як засвідчують дані форм звітностей, значна кількість сільськогосподарських підприємств обліковує на балансі вартість землі, проте несільськогосподарського призначення, які не мають такого вирішального значення з позицій формування власного капіталу підприємств аграрного сектору, зважаючи на структуру угідь.

Таким чином, визнати вартість землі складовою власного капіталу сільськогосподарських підприємств слід якомога швидше. В іншому випадку його реальна сума завжди буде неспівставною з капіталом переробних підприємств, а тому розподіл додаткової

вартості, створеної у сфері виробництва сировини та її переробки, далі буде здійснюватись за викривленими пропорціями.

Ці диспропорції, які на практиці виливаються у диспаритет цін, як зазначає П. Саблук, заважають створенню акціонерного капіталу шляхом об'єднання промислового з аграрним, бо прибуток у промисловості завжди буде більший, ніж той, який залишається в аграрному секторі. Включення землі у вартість капіталу сільськогосподарських підприємств сприятиме об'єднанню їхнього капіталу з капіталом переробних підприємств, раціональному розподілу створеної додаткової вартості пропорційно до загальної суми акціонерного капіталу.

Саме такий підхід може бути запорукою вирішення завдань, які стоять перед аграрним сектором щодо підвищення його ефективності, адже, як підкреслює академік П. Саблук: «Майбутнє України — в постіндустріальній моделі розвитку суспільства, яка передбачає об'єднання капіталу землі та індустрії при одержанні прибутку на рівні, достатньому для вирішування проблем соціуму» [4, с. 63].

Між тлумаченнями капіталу за економічною теорією та теорією бухгалтерського обліку є кардинальна відмінність. За першою його вважають активами — засобами виробництва, що базується на підході А. Сміта і Д. Рікардо, чи сукупністю факторів виробництва — за марксистською теорією. Спільним тут є визнання матеріально-речового змісту капіталу.

Особливих труднощів із включенням сільськогосподарських угідь до власного капіталу не буде, зважаючи на те, що ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН розробив методику їхньої оцінки, затверджену постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 р. № 213. Тим більше, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій і організацій вже передбачено необхідний для їхнього відображення субрахунок 101 «Земельні ділянки». Отже кореспонденцією дебет рахунку 101 «Земельні ділянки» кредит рахунку 401 «Статутний капітал» (402 «Пайовий капітал») визнається вартість землі як власного капіталу сільськогосподарських підприємств.

За теорією бухгалтерського обліку капітал підприємства із самого початку появи такої категорії розглядався як кредиторська заборгованість перед власником. Такий підхід отримав назву юридичного і його притримувалась низка вчених. Зокрема, француз Ж. Беллей (1834) «звернув увагу, що рахунок капіталу виступає як рахунок кредиторської заборгованості підприємства перед

власником», а Дж. Чербані (1886) «трактував його саме як рахунок кредиторської заборгованості» [7, с. 73, 150].

Таким чином, виникла розбіжність за економічною й обліковою теоріями, яка не усунена донині, незважаючи, що в Україні після тривалої перерви знову ввели у практику бухгалтерського обліку категорію «капітал». Проте, якщо дослідження економічної природи капіталу фундаментальні, оскільки їх здійснювали видатні вчені — класики політичної економії А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Ж.-Б. Сей, С. де Сімонді та ін., то в теорії бухгалтерського обліку спеціальних досліджень, де б вичерпно було розкрито сутність капіталу як облікової категорії, поки що немає, хоча ще Й. Шер підкреслював: «Бухгалтерія являє собою історію кругообороту капіталу» [8, с. 63]. Сучасний учений В. Палій теж стверджує: «Бухгалтерський облік виник і розвивався як інструмент обліку капіталу ...» і вважає, що «... предметом бухгалтерського обліку є капітал ..., його переміщення і трансформація у процесі кругообороту, включаючи приріст чи зменшення в результаті господарської діяльності» [9, с. 55—58].

Не дивлячись, що категорія «капітал», зважаючи на її роль в економіці, мала б бути в обліку визначальною, довший час вітчизняною теорією він узагалі не визнавався складовою його предмета та об'єктів, як зазначала свого часу Н. М. Грабова: «Предметом радянського бухгалтерського обліку є процеси розширеного соціалістичного відтворення (виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання) суспільного продукту, а також господарські засоби, які беруть участь у цих процесях» [10, с. 150]. Більше того, навіть речова форма капіталу — «господарські засоби» — розглядалися як допоміжна, що засвідчує словосполучення «а також» у наведеному формулюванні.

Хоча тлумачення змісту предмета бухгалтерського обліку кардинально змінено, з урахуванням міжнародної практики власний капітал у теорії бухгалтерського обліку розглядається досить поверхнево: «Відповідно до балансового рівняння різниця між загальною сумою вартості всього майна підприємства ... та сумою боргів перед ним і між загальною сумою заборгованості підприємства, показує суму власного капіталу даного підприємства». Тобто тут наявне його ототожнення з матеріальними носіями.

Така двоїстість капіталу проявляється тоді, коли у повній відповідності з принципом автономності за П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство розглядається як

юридична особа, відокремлена від власників. Хоча майно підприємства і відображають у його балансі за активними рахунками першого-третього класів як реальні фізичні об'єкти, зрозуміло, що підприємству воно не належить, оскільки справжніми власниками є ті, що вклали в нього свій капітал.

Дослідження формування власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах дає підстави для емпіричного висновку про його взаємозв'язок з інноваційною діяльністю менеджерів, зокрема, розглядати цей капітал не лише як технічний, тобто, сукупність матеріальних засобів, які використовуються на різних фазах виробництва і збільшують продуктивність людської праці: верстат, комбайн, машина тощо, а значно ширше, в тому числі за концепцією людського капіталу, за якою його розуміють як витрати на навчання, на підвищення кваліфікації та ін., що сприяють майбутньому збільшенню доходів. Отже, зважаючи на це, як складову власного капіталу, яка пов'язана з інноваційною діяльністю треба відображати, на наш погляд, вартість людського капіталу.

**Висновки.** Недоліком існуючої методики бухгалтерського обліку власного капіталу є також те, що у складі статутного, пайового чи додаткового капіталу сільськогосподарських підприємств не виокремлюється основний і оборотний капітал. Оскільки внаслідок кількох кругообігів врешті-решт відбувається оборот основного капіталу, він переходить в оборотний. Але такі метаморфози власного капіталу сільськогосподарських підприємств у бухгалтерському обліку не відображаються, тому економічний аналіз їх інноваційного розвитку не ґрунтується на системній і синтезованій фактографічній інформації.

Отже враховуючи складність цієї проблеми, назріла потреба наукового обґрунтування методології і методики відображення в бухгалтерському обліку інноваційної складової власного капіталу сільськогосподарських підприємств.

### **Література**

1. *Кірейцев Г. Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [Монографія] / Г. Г. Кірейцев. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — С. 27.
2. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; [пер. с англ.; предисл. В. С. Афанасьева]. — М. : Эксмо, 2007. — С. 171.
3. *Голов С. Ф.* Интеллектуальные активы — ключевой фактор конкурентоспособности и объект бухгалтерского учёта / С. Ф. Голов. — К. : КНЕУ, 2006. — С. 179.

4. *Саблук П. Т.* Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період / П. Т. Саблук. — К. : ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. — С. 69.

5. *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс; [пер. И. И. Скворцова — Степанова]. — Т 1. — Кн. 1. Процесс производства капитала. — М. : Политиздат, 1978. — С. 48.

6. *Андрійчук В. Г.* Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз : [Монографія] / В. Г. Андрійчук. — К. : КНЕУ, 2005. — С. 11.

7. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. — М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. — С. 73, 150.

8. *Шерр Й. Ф.* Бухгалтерия и баланс / Шерр Йоганн Фридрих проф., почётный доктор Цюрихского и Кельнского Университетов; [пер. с 5-го нем. изд. С. И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н. С. Лунского]. — 4-е изд. — М., 1926. — С. 63.

9. *Палий В. Ф.* О предмете бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учёт. — 2006. — № 5. — С. 55—58.

10. *Грабова Н. М.* Теорія бухгалтерського обліку / Н. М. Грабова. — К. : Вища школа, 1979. — С. 150.

### Reference

1. *Kirietsev H. H.* (2007). Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesiia, mizhpredmetni zviazky. — Zhytomyr: ZhDTU.

2. *Smyt A.* (2007). Yssledovanye o pryrode y prychnakh bohatstva narodov. — M. : Эkсмо.

3. *Holov S. F.* (2006). Yntellektualnye aktyvy — kliuchevoi faktor konkurentosposobnosti y ob'ekti bukhhalterskoho ucheta. — K. : KNEU.

4. *Sabluk P. T.* (2008). Problemy zabezpechennia dokhidnosti ahropromyslovoho vyrobnytstva v Ukraini v postindustrialnyi period. — K. : NNTs «IAE» UAAN.

5. *Marks K.* (1978). Kapytal. Krytyka polytycheskoi ekonomyy. T 1. — M. : Polytyzdat.

6. *Andriichuk V. H.* (2005). Efektyvnist diialnosti ahrarynykh pidpryemstv: teoriia, metodyka, analiz. — K. : KNEU.

7. *Sokolov Ya. V.* (1996). Bukhhalterskyi uchët: ot ystokov do nashykh dnei. — M. : Audyt YuNYTY.

8. *Sherr Y. F.* (1926). Bukhhalteryia y balans. — M.

9. *Palyi V. F.* (2006). O predmete bukhhalterskoho ucheta // Bukhhalterskyi uchët. — №5. — P. 55—58.

10. *Hrabova N. M.* (1979). Teoriia bukhhalterskoho obliku. — K. : Vyshcha shkola.

Статтю подано до редакції 10.03.15 р.