

В.М. МЕТЕЛИЦЯ
(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ, Україна)

Становлення аграрного сегменту бухгалтерської професії

Проаналізовано історичні ідеї фізіократичної доктрини (державний протекціонізм аграрної галузі, розбудова інститутів галузевого управління і системи освіти). Розглянуто положення «Економічної таблиці» та її інтерпретацій (системи «витрати-випуск» і моделі управління державою), теорії розподілу земної енергії та еволюції біосфери (ноосфери). Обґрунтовано положення про те, що місія вітчизняної бухгалтерської професії полягає у доведенні світовій спільноті найбільшій значущості і пріоритетності сільськогосподарської діяльності у продовольчій безпеці та соціально-економічному прогресі людства. Встановлено, що формування аграрного сегменту професії бухгалтера відбувалось під впливом фізіократичної доктрини та протистояння уніграфічної та диграфічної парадигм обліку. Суттєво такий вплив проявився на функції бухгалтера (аналітичні, управлінські) та методологію сільськогосподарського обліку (обліку орендної плати за використання ріллі та пасовиць; калькулювання витрат та включення у собівартість готової продукції, податкових платежів, амортизаційних відрахувань, витрат гужового транспорту, гною).

Ключові слова: фізіократична доктрина, метод «Економічної таблиці», енергійний бюджет земної кулі, біосфера, парадигма обліку, аграрний сегмент професії бухгалтера.

В.М. МЕТЕЛИЦЯ
(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, г. Киев, Украина)

Становление аграрного сегмента бухгалтерской профессии

Проанализированы исторические идеи физиократической доктрины (государственный протекционизм аграрной отрасли, развитие институтов отраслевого управления и системы образования). Рассмотрены положения «Экономической таблицы» и ее интерпретаций (системы «затраты-выпуск» и модели управления государством), теории распределения земной энергии и эволюции биосферы (ноосферы). Обосновано положение о том, что миссия отечественной бухгалтерской профессии заключается в доказании мировому сообществу крупнейшей значимости и приоритетности сельскохозяйственной деятельности в продовольственной безопасности и социально-экономическом прогрессе человечества. Установлено, что формирование аграрного сегмента профессии бухгалтера происходило под влиянием физиократической доктрины и противостояния униграфической и диграфической парадигм учета. Существенно такое влияние проявилось на функции бухгалтера (аналитические, управленческие) и методологию сельскохозяйственного учета (учета арендной платы за использование пашни и пастбищ; калькулирования затрат и включения в себестоимость готовой продукции, налоговых платежей, амортизационных отчислений, расходов гужового транспорта, навоза).

Ключевые слова: физиократическая доктрина, метод «Экономической таблицы», энергийный бюджет земного шара, биосфера, парадигма учета, аграрный сегмент профессии бухгалтера.

V.M. METELYTSIA
(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Formation of Agricultural Segment in Accountancy

The historic ideas of physiocratic doctrine (the state protection of agricultural industry, development of industry management institutes and educational system) have been analyzed in the article. The provisions of the ‘Economic Table’ and its interpretations (‘cost-output’ systems and state governance models), the theories of earth power and biosphere (noosphere) evolution have been reviewed. The concept of the national accountancy mission as the one to bring to the global community the importance and priority of most agricultural activities in food security and socio-economic progress of mankind have been grounded. It has been resumed that the formation of agrarian segment

in accountancy has been done under the influence of the physiocratic doctrine and the opposition of unigraphic and digraphic accounting paradigms. Such influence sufficiently affected accountants performance (analytical and managerial) and the methodology of agricultural accounting (farm lands and lay lands use rent accounting, expenses calculations and including into self-cost of goods, tax payments, amortization, cost of animal transport and dropping)

Keywords: *physiocratic doctrine, 'Economics Table' method, global energetic budget, biosphere, accounting paradigm, agrarian segment in accountancy.*

Постановка проблеми. Все частіше сьогодні людство усвідомлює той факт, що причиною світових економічних криз є протистояння і незбалансованість відносин між реальним і віртуальним секторами економіки. В той час, коли реальний сектор економіки виробляє матеріальні блага (їжа, житло, одяг), віртуальний сектор (фінансовий сектор, торгівля, державний апарат) розподіляє та споживає ці блага, не створюючи ніяких матеріальних цінностей взамін. Для того, щоб підтримати перших у їх здатності утримувати других державі необхідно здійснювати чіткий розподіл економіки на реальний і віртуальний сектори. На цьому неодноразово наголошували члени національної школи фізичної економії імені С.А. Подолинського. Дослідження вітчизняних економістів повинні приділяти пріоритетну увагу вивченню аграрної галузі, як основи реального сектору вітчизняної економіки. Відповідно, вітчизняним бухгалтерам належить визначити місію вітчизняної бухгалтерської професії в забезпеченні розвитку аграрного сектору в світовому масштабі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасних умовах постійних економічних глобальних криз знову звертаємось до витоків економічної науки – фізіократії. Даючи характеристику фізіократичній доктрині, вчений С. Бауер підкреслює, що вона досягла свого апогею у вільній торгівлі, а в області фінансів – в єдиному земельному податку, яким пропонувалось оподатковувати тільки одну частину доходу землеробства – чистий продукт (*produit net*). В соціально-економічному сенсі А. Онкен характеризує фізіократичну доктрину, як систему протекціонізму сільського населення, яку відносно можна протиставляти системі протекціонізму міському населенню, яке означає меркантилізм [1, с. 688].

На те, що фізіократія – це базис економічної науки вказує застосування класиками багатьох положень фізіократів. Зокрема, Д. Рікардо використав у своїй роботі фізіократичні ідеї вільної конкуренції і зняття торгових бар'єрів на хліб. Як відмічає М.І. Туган-Барановський (1865-1919), К. Маркс підтримав ідею основоположника фізичної економії – Ф. Кене – в тому, що кругообіг капіталу починається саме з товару, а не з грошової чи виробничої його форми [1, с. 873].

Метою статті є вивчення впливу положень дослідників історичних аспектів фізіократичної доктрини (А. Онкен, В.С. Немцінов, С. Бауер, М.І. Туган-Барановський) та послідовників методу «Економічної таблиці» (В. Леонтьєв (1905-1999), А. Філліпс, Т. Барна, С. Білджінсой) на аграрну політику; ознайомлення з теорією розподілу земної енергії С.А. Подолинського та ідеєю ноосфери

В.І. Вернадського. Аналіз праць цих економістів дозволить пояснити причини того факту, що на теренах сучасної України диграфічна бухгалтерія, прибічниками якої були А.М. Вольф, А.І. Скворцов, П.В. Ростовцев, витіснила уніграфічну (Н.П. Золоманов, С.Н. Четверіков, А.Р. Ніппа) спочатку з галузі сільського господарства, а згодом і з інших сфер діяльності. Проте слід зауважити, що дослідження аграрного аспекту бухгалтерської професії потребує подальших наукових розробок, незважаючи на те, що цьому питанню приділено увагу в наукових працях з обліку сільськогосподарської діяльності В.М. Жука та О.В. Вороновської [2-6].

Виклад основного матеріалу. *Історичні аспекти фізіократичної доктрини (А. Онкен, В.С. Немцінов, С. Бауер, М.І. Туган-Барановський).* У своїй праці «Система фізіократів» А. Онкен підкреслює низку важливих положень фізіократичної доктрини: необхідність державної підтримки аграрної галузі; потребу в дослідженні природних і позитивних інститутів галузевого управління, під впливом яких, з одного боку, зароджується наука політичної економії, а з іншого боку – формуються статистичні дані по об'єктах обліку (зокрема, таких як постійний і оборотний капітал, єдиний податок та ін.); необхідність розвитку системи освіти.

В працях фізіократів державний протекціонізм аграрної галузі пояснюється тим, що тільки в землеробстві утворюється надлишок цінності, а тому держава повинна знаходити різні шляхи для підтримки саме виробничого класу. До таких шляхів, зокрема, відносяться: сприяння створенню великих ферм для зниження виробничих витрат і збільшення чистого продукту; контроль за падінням цін на продовольчі товари не через встановлення державного цінового регулювання, а шляхом зняття торгових бар'єрів і вільного експорту; будівництво державним коштом шляхів сполучення (доріг, каналів); допомога господарюючим суб'єктами у збільшенні поголів'я худоби, як джерела добрив і умови утворення чистого продукту.

Дослідник А. Онкен звернув також увагу на визначені у працях Ф. Кене правові порядки, які сьогодні розглядаються, як інститути галузевого управління: «*orde naturel*» (метафізичні закони, дані самою природою) та «*orde positif*» (закони, написані людиною, які носять примусовий характер, передбачають покарання та піддаються постійним змінам). Оволодіти інститутами, як природного так і позитивного порядку, можна завдяки розвиненій системі освіти. Саме тому, на думку А. Онкена, фізіократи відводили цьому питанню особливе місце. Зокрема, Ф. Кене стверджував, що «чим освіченішим стане народ, ... тим більше будуть зростати

Бухгалтерський облік

могутність і добробут, як загальні цілі державної політики» [1, с. 705].

Для суб'єктів, які здійснюють управління господарською діяльністю (в тому числі і бухгалтері), особливо необхідно знати природні закони, оскільки, на думку Дюпона де Немюра, саме природні співвідношення даних формують «науку політичної арифметики». Це наука бухгалтерського обліку, яку вчений назвав «мистецтвом виявлення даних, що в тому й полягає, щоб досягнути співвідношення, зібрати їх у відповідному правилам порядку». Розвиваючи свою думку, вчений підкреслює, що «Економічна таблиця» – це лише механізм обчислень. Набагато важливішою проблемою є достовірність статистичних даних, які підставляються в таблицю, оскільки без «великої старанності у встановленні та застосуванні цих «даних величин» можна буде дійти тільки до помилкових результатів», які стануть вкрай небезпечним керівництвом для галузевого управління [1, с. 738]. Ці дані в загальнодержавному масштабі формуються на підставі даних бухгалтерського обліку по основних об'єктах, таких як постійний (засоби виробництва, худоба, машини) і оборотний (насіння, заробітна плата) капітал (у Ф. Кене вони співвідносяться як 5 до 1) та єдиний податок з чистого продукту.

Заслуга В.С. Немчінова полягає в узагальненні положень «Економічної таблиці» (1758 р.) та її інтерпретації – арифметичної формули (1766 р.), які тривалий час слугували основою державної аграрної політики. Ідеї таблиці вчений охарактеризував так: 1) зроблено спробу макроекономічного аналізу; 2) визначено роль різних класів у русі національного продукту; 3) відображено порядок формування і розподілу «економічного залишку», який К. Маркс згодом назвав доданою вартістю; 4) дано трактування обороту національного багатства, в якому розрізняється оборот доходу, чистого продукту, основного і оборотного капіталу; 5) дано уявлення про потік матеріальних цінностей, як у процесі виробництва, так і в процесі обороту; 6) показано повторну появу вартості витраченої сировини і матеріалів у вигляді частини вартості річного продукту. В свою чергу, арифметична формула конкретизує ідею таблиці про роль різних класів, даючи відповідь на такі питання: 1) як витрати виробничого класу формують цінність щорічно відтворюваного багатства нації; 2) як витрати безплідного класу оплачуються виробничим класом; 3) як клас власників існує за рахунок чистого продукту землеробства [1, с. 995-1001].

Важливим результатом досліджень В.С. Немчінова є висновок про те, що у «Економічній таблиці» використано реальні цифри: «в основу розрахунків Ф. Кене лягли конкретні дані, зібрані французькими статистиками Вобаном, Бюффоном, Буленвільє, Согреном, Дюпре де Сен-Мором» [1, с. 1002]. Це ще раз підтверджує, що незважаючи на те, що фізіократи відносили діяльність писарів до безплідних занять, все ж для проведення макроекономічних розрахунків

використовували результати роботи працівників бухгалтерської професії.

Дослідження С. Бауера доповнюють висновки В.С. Немчінова про деякі з ідей «Економічної таблиці»: вільна торгівля зерном та оподаткування доходу землевласників, ліквідація відкупників і системи позик [1, с. 838]. У свою чергу, М.І. Туган-Барановський зробив висновок про те, що «Економічна таблиця» Ф. Кене стала методом вивчення суспільного господарства як єдиного цілого, в межах якого відбуваються переміщення товарів і відновлюється суспільний продукт. Цей метод був розвинутий К. Марксом, який у другому томі свого «Капіталу» показав схеми капіталістичного виробництва в цілому суспільного господарства. На думку М.І. Туган-Барановського, цей метод – єдиний, який дає можливість наукового аналізу процесу накопичення капіталу і встановлення законів реалізації суспільного продукту [1, с. 905].

Метод «Економічної таблиці» (метод ЕТ). Слідом за К. Марксом прихильниками методу ЕТ стали відомі вчені-економісти: В. Леонт'єв, А. Філіпс, Т. Барна, С. Білджінсой.

Використовуючи метод ЕТ, В. Леонт'єв побудував «Економічну таблицю» США за статистичними даними 1919 року, яка отримала назву системи «витрати-випуск». Теоретичною основою системи В. Леонт'єва стала макроекономічна модель обліку, в якій виділено рахунки обліку доходів і витрат, що відображають структуру торгового балансу, охоплюючи всі угоди з товарами і послугами. При цьому автор акцентує увагу на необхідності використання у системі достовірних даних по галузях економіки, зважаючи на те, що «їх значення повністю залежить від інтерпретації фактичної оцінки та практики бухгалтерського обліку в галузі» [1, с. 1036]. Значну увагу в своїх дослідженнях вчений приділяє також питанню розрахунку коефіцієнтів витрат, які в сьогоденній практиці управлінського обліку використовуються в різних підходах формування собівартості продукції, робіт (послуг).

Результати досліджень Ф. Кене та В. Леонт'єва використав А. Філіпс, який представив «Економічну таблицю» у вигляді системи «витрати-випуск» з метою наочної інтерпретації взаємозалежності окремих галузей народного господарства. Автор відстоює думку про те, що «Економічна таблиця» Ф. Кене «дала (економіці) початок як науці» і є «найбільш ранньою успішною спробою проаналізувати багатство нації на макроекономічній основі» [1, с. 1048].

Інший вчений – Т. Барна – зробив спробу розв'язати проблему відмінних трактувань і цифрових даних у різних восьми варіантах «Економічної таблиці», розроблених Ф. Кене. Слідуючи логіці А. Філіпса, автор розширив кількість класів суспільства і, відповідно, напрямів використання національного продукту до 9-ти, що дозволило йому побудувати матрицю угод суспільного рахунковедення [1, с. 1063]. Матриця

акцентує увагу на взаємозалежності галузей економіки і показує, що для більш ефективного розподілу національного продукту необхідним є скорочення числа торгових посередників.

Наукові результати попередників дали можливість С. Білджінсою запропонувати модель управління державою. Для цього вчений розділив матеріально-речові потоки від потоків фінансових, оскільки саме цей недолік, на його думку, спричинював збої в фізіократичній системі рівноваги [1, с. 1077].

Теорія розподілу земної енергії була розроблена українським економістом С.А. Подолинським на основі положень фізіократичної доктрини. Теорія обґрунтовує потребу людства в збільшенні енергійного бюджету земної кулі шляхом механічної роботи людини на землі, спрямованої на збільшення збереження рослинами сонячної енергії, вирощування худоби і її роботу із застосуванням техніки [1, с. 1154]. Виходячи з положень цієї теорії, можна сказати, що завданням бухгалтерської професії є оцінка, облік корисної праці та аналіз її результату – збереженої сонячної енергії на земній поверхні. Така енергія зберігається, головним чином, в рослинах, які безпосередньо не перетворюють її в механічну роботу. Збережену енергію поглинає худоба і люди, перетворюючи її частину в механічну роботу, а частину безслідно розсіюючи. Ключовою категорією цього кругообороту енергії є праця як механічна робота, в результаті якої збільшуються обсяги перетвореної земної енергії. Оцінюючи протиріччя між Ф. Кене (праця непродуктивна) та А. Сміта (тільки праця продуктивна), С. Подолинський прийшов до висновку про те, що праця не виробляє речовини і вся її продуктивність може полягати тільки в приєднанні перетвореної енергії, не створеної працею, до речовини [1, с. 1140].

Ідея ноосфери була розвинута іншим українським вченим, одним із засновників Української Академії наук, – В.І. Вернадським (1864-1945). Ноосфера (з грецького «ноос» – розум і «сфера» – оболонка Землі) – це сучасний стан еволюції біосфери, який характеризується новою геологічною силою науки і техніки. Попередники В.І. Вернадського, два північноамериканських геолога (Д.Д. Дана (1813-1895) і Д. Ле-Конт (1823-1901) в результаті своїх досліджень зробили емпіричне узагальнення про те, що еволюція живих організмів відбувається у поступальному напрямку. Досягнутий рівень розвитку центральної нервової системи рухається тільки вперед. Головним рушієм цього постійного удосконалення є людство. Будучи найбільшою геологічною силою, людство своєю працею і думкою перебудовує біосферу у власних інтересах, широко реалізуючи свої творчі можливості [7].

Свою геологічну силу людство реалізовує, використовуючи природничі науки, математику і техніку. Проте, як зазначає В.І. Вернадський, «з біохімічної точки зору важливі не наукова думка, не науковий апарат, не знаряддя науки, а той реальний результат, який позначається в геологічних явищах, спричинених думкою і роботою людини в новому стані біосфери, який ним створюється – ноосфері» [8, с. 260]. Таким результатом є окультурення земель, виведення нових сортів культурних рослин і порід тварин, які представляють для людства більший економічний інтерес, ніж дика природа. В період ноосфери перед бухгалтерською професією постають завдання обліку людського капіталу, нових видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Проведене вище дослідження дає можливість узагальнити погляди представників фізіократичної доктрини для унаочнення впливу її основних положень на розвиток бухгалтерської професії (рис. 1). Проте, дослідження не буде носити завершений характер, якщо залишити поза увагою відповідь на питання, які положення фізіократичної доктрини були покладені в основу методології сільськогосподарського обліку XIX ст. на теренах сучасної України, як однієї зі складових професії бухгалтера в аграрному секторі.

Сільськогосподарський облік царської Росії (в тому числі і на території України) отримав розвиток внаслідок реалізації одного з базових фізіократичних постулатів про необхідність утворення великих маєтків. Товарне господарство поміщицьких маєтків спонукало їх власників до організації обліку, завданням якого було не тільки збереження майна, але й оподаткування сільського населення. Проте, ідеї Ф. Кене у питанні сплати податкових платежів великими землевласниками взагалі були проігноровані російськими поміщиками. Як зазначає А.П. Волинський (1689-1740), головним об'єктом обліку у великих маєтках були люди, які розглядалися як матеріально-відповідальні особи, а їх цінності підлягали інвентаризації із нанесенням записів на бірки [9, с. 290].

Завданням обліку був обрахунок доходів кріпосних сімей для стягнення пропорційних оброків (А.Т. Болотов (1738-1833) або вводився принцип кругової відповідальності за несплату оброку порушниками (Ф.Л. Удолов). Разом з тим, на селі вирішувались деякі питання соціальної політики. В окремих маєтках серед кріпосних проводилась освітня підготовка конторників, які згодом вели облік; запроваджувався прибутковий податок (проти якого виступав Ф. Кене), що спрямовувався на утримання церкви, престарілих і немічних.

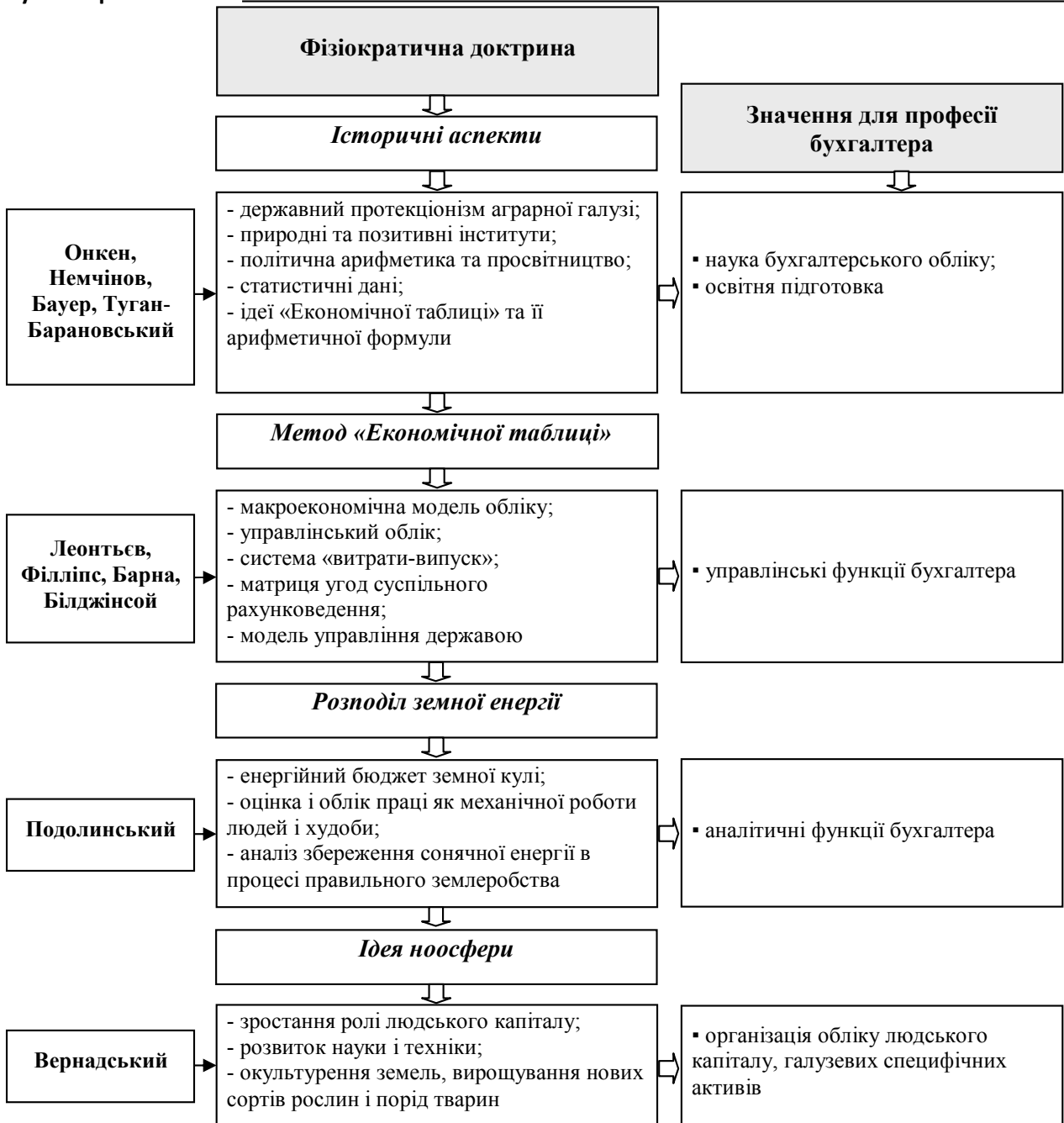


Рис. 1. Значення фізіократичної доктрини для становлення професії бухгалтера

Наведені вище підходи до галузевого обліку реалізовувались через простий запис і кількісний вимірник (уніграфічна парадигма). Проте низка дослідників відстоювала доцільність введення у сільськогосподарський облік подвійного запису і грошового вимірника (диграфічна парадигма).

Протистояння представників уніграфічної та диграфічної парадигм обліку дозволило підняти питання, багато з яких викликають дискусії й сьогодні (табл. 1).

Протистояння уніграфічної та диграфічної парадигм у сільськогосподарському обліку супроводжувалось розробкою різних методологічних підходів до відображення галузевих об'єктів.

Фактично, в процесі науково-практичних дискусій сформувались окремі елементи бухгалтерської професії в аграрному секторі, такі як функції бухгалтера та нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в частині методології обліку і звітності. Можна говорити про те, що у XIX столітті фізіократичні ідеї дали поштовх прояву галузевого аспекту бухгалтерської професії.

Одним з активів, який приносив значні прибутки на території царської Росії (в тому числі й на території сучасної України) був ліс. Уніграфісти відкидали можливість оцінки й обліку лісових насаджень, тоді як серед диграфістів не було однастайності у вирішенні цього питання. Одні

підтримували уніграфістів (С.В. Машковський), інші вважали оцінку можливою у випадку, якщо ліс підлягав продажу або якщо він приносив постійний дохід (А.І. Скворцов). Деякі автори були прихильниками періодичних інвентаризацій лісу (А. Рудський), а деякі вважали за доцільне проводити

щорічну оцінку лісу по поточних ринкових цінах (К. Богомазов) [9, с. 296]. Звичайно, врахування витрат лісоматеріалів у собівартості продукції, у виготовленні якої вони були використані, знижувало прибуток, тоді як у протилежному випадку отримувались недостовірні фінансові результати.

Таблиця 1

Протистояння уніграфічної та диграфічної парадигм у сільськогосподарському обліку

№ _{п/п}	Погляди рахівників-аграрників	
	Уніграфічна парадигма (Н.П. Золоманов, С.Н. Четверіков, А.Р. Ніппа)	Диграфічна парадигма (А.М. Вольф, А.І. Скворцов, П.В. Ростовцев)
1.	Подвійний запис потребує грошової оцінки об'єктів обліку, яка є умовною і спричиняє неточні фінансові результати	Наукові методи бухгалтерії дозволяють перейти від умовної грошової оцінки до істинних методів
2.	Значна частка непрямих витрат у сільському господарстві обумовлює приблизну оцінку продукції	Непрямі витрати можна розділити шляхом застосування досконалих математичних методів
3.	Через умовність оцінки не господарство формує величину собівартості, а прийоми, використані бухгалтером	В оцінці не повинно бути умовності, тому саме господарська діяльність формує собівартість, а не бухгалтерські методи
4.	Грошова оцінка призводить до помилкових висновків про прибутковість продукції, яка є збитковою, і навпаки	Відмовитися від аналізу собівартості продукції неможливо
5.	Сільськогосподарське виробництво визначається не подвійним записом та калькуляцією, а законами біології	Тільки знання рентабельності різних культур дозволить зробити правильні висновки про сівозміни
6.	В різних сівозмінах одна і та ж культура приносить різний економічний результат, який визначити неможливо	Без правильної калькуляції неможливо визначити прибутковість (збитковість) виробництва
7.	Сівозміни передбачають не тільки економічний інтерес, але й враховують виснаження ґрунту	Виснаження ґрунту повинно вимірюватись в грошовому вимірнику
8.	Подвійний запис не може передбачити рівень цін і майбутню рентабельність, а отже, може дати неправдиві показники	Подвійний запис дає можливість обчислення фактично понесених господарських витрат
9.	Подвійний запис є занадто дорогим і його постановка «обходиться від 8 до 12% чистого прибутку маєтку»	Для отримання достовірної інформації не шкода ніяких витрат

Джерело: складено за дослідженнями Я.В. Соколова [9, с. 294-295].

Подібними були суперечки з приводу обліку орендної плати за використання ріллі та пасовищ, адже облік орендної плати спричиняв збільшення собівартості сировини і продукції, а відсутність такого обліку призводила до її заниження.

Проблемним також було питання відображення в обліку податкових платежів. Хоча не викликало сумнівів про необхідність обліку таких витрат, проте не всі вчені погоджувались з думкою про доцільність їх включення в склад непрямих витрат, як це запропонував В. Гаук. Наприклад, А. Скворцов пропонував відносити податкові платежі до витрат періоду – на рахунок «Прибутки і збитки» [9, с. 296].

Відображення в обліку амортизаційних відрахувань привертало значну увагу в колі науковців і практиків. Противники амортизації вважали, що при виявленні факторів, які вказують на зниження корисності активів, об'єкти основних засобів підлягають переоцінці. Така позиція обґрунтовувалась тим, що амортизація, знову ж таки, завищує собівартість і необґрунтовано знижує фінансові результати. Проте більшість авторів все-таки висловлювалась за введення рахунку «Знос основних засобів», величина якого вказувала на рівень зниження балансової вартості основних засобів (М. Іванов, Ф.І. Зотов, І. Волкович) [9, с. 297].

Складним було і питання обліку допоміжних виробництв, адже, наприклад, в обліку гужового транспорту виділялись відразу декілька об'єктів обліку: коні та воли, витрати на утримання худоби, приплід, гній, витрати робочого часу людей. Для вирішення цієї проблеми вчені запропонували здійснювати калькулювання одного коне-дня, дня роботи вола по різних видах культур, здійснюючи розрахунки по трьох-шести рівняннях. Такий підхід дозволяв отримувати більш точні показники собівартості шляхом складних математичних операцій, проте був виправданий тільки тоді, коли бухгалтер почав використовувати електронно-обчислювальну техніку.

В обліку оплати праці обговорювались два способи розрахунку: ведення таблицю обліку робочого часу (А. Дікштейн) та чековий розрахунок (І. Федорченко). Останній, на думку його автора, мав низку переваг: зменшував кількість первинних документів, нівелював можливість домовленостей між табельником і працівниками, не давав змоги робити приписки і підробляти записи у касовому журналі, дозволяв проводити щоденні оперативні розрахунки, спростовував техніку виплати заробітної плати [9, с. 298]. Проте цей спосіб розрахунку не

набув поширення, перевага була віддана табельному обліку.

В управлінському обліку точились дискусії щодо обліку непрямих витрат. Особливо гостро обговорювалась база розподілу витрат, що є актуальним питанням і сьогодні. Одні автори пропонували здійснювати розподіл непрямих витрат пропорційно відпрацьованому робочому часу (М. Іванов), інші – пропорційно витратам оборотного капіталу (А. Скворцов). Були й прихильники віднесення непрямих витрат на рахунок «Прибутків і збитків» без розподілу (І. Волкович, С.В. Машковський, С. Хлебніков) [9, с. 298]. Дехто вважав обґрунтованим вибір різних баз розподілу для різних витрат (Медніков). Таку позицію підтримували І.Ф. Шер і А. Кальмес, і, зрештою, цей підхід набув найбільшого поширення.

В обліку худоби також не існувало одноставної думки щодо відображення вартості худоби та витрат на її експлуатацію. Багато вчених відстоювало позицію про те, що вартість худоби і витрати на її утримання і експлуатацію необхідно відображати на одному рахунку (А.М. Вольф, А.І. Скворцов). Але А.А. Мошкін довів обґрунтованість застосування двох окремих рахунків.

Пропонувались різні підходи в оцінці готової продукції: ринкова вартість для оцінки продукції, що продається (А.І. Скворцов, С.Н. Четверіков); собівартість для оцінки продукції, що продається (показує результат від реалізації) та собівартість для продукції, що використовується всередині підприємства (дає ринкову оцінку понесеним витратам (Шаллер); ринкова вартість для всіх видів продукції (Ф.І. Зотов) [9, с. 299]. Суперечливість цих думок призвела до застосування трансфертних цін, які застосовуються сьогодні для відображення вартості запасів.

В обліку процесу виробництва погляди авторів були діаметрально протилежними: Медніков пропонував розподіл витрат по культурах, А.З. Попов – не тільки по культурах, але й по полях по типу по передільній калькуляції, а І. Волкович – взагалі вважав таку деталізацію недоцільною і виступав проти аналітичного обліку. При цьому, якщо одні автори таку статтю витрат, як гній, пропонували оцінювати по вартості соломи (А.І. Скворцов), то інші обґрунтовували зручність її ігнорування (С.В. Машковський) [9, с. 300].

Як бачимо, подвійний запис набув поширення в обліку сільськогосподарської діяльності великих маєтків, необхідність утворення яких – це один з фізіократичних постулатів. Пізніше подвійний запис почав застосовуватися серед менших господарств, хоча ні ті, ні інші не відчували в цьому нагальної потреби.

Висновки. Проведене вище дослідження дає змогу зробити деякі висновки. Фізіократична доктрина – це не тільки основа економічної науки, але й вчення, яке найбільше відповідає національним інтересам аграрної держави Україна. Якщо учасники національної школи фізичної економії ратують за чіткий поділ економіки на реальний і віртуальний

сектори, то місія вітчизняної бухгалтерської професії повинна полягати у доведенні світовій спільноті пріоритетності захисту сільськогосподарських активів і найбільшої значущості результатів діяльності аграрної галузі для соціально-економічного прогресу людства.

Використання фізіократичної ідеї формування великих землеробських маєтків в період царської Росії забезпечило шлях диграфічної парадигми в сільськогосподарському обліку. Тобто, фізіократична доктрина та протистояння парадигм обліку заклали базис для розвитку окремих елементів бухгалтерської професії, тим самим ознаменували становлення її аграрного сегменту. Особливо такий вплив проявився на функції бухгалтера (аналітичні, управлінські) та методологію сільськогосподарського обліку (облік людського капіталу, орендної плати за використання ріллі та пасовищ; калькулювання витрат та включення у собівартість готової продукції лісоматеріалів, податкових платежів, амортизаційних відрахувань, витрат гужового транспорту, гною).

4 Список використаних джерел

1. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур; пер. с франц., англ., нем. – М.: Эксмо, 2008. – 1199 с.
2. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. - № 7-9. – С.116-121.
3. Жук В.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика / В.М. Жук // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 5(20). - Ч.1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. - Луцьк, 2008. - 367 с. - С.179-185.
4. Жук В.М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Агроінком. – 2010. – № 7-9. – С. 57-62.
5. Вороновская Е.В. Теоретические основы научных подходов учета сельскохозяйственной деятельности / Е.В. Вороновская // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Серія: економічні науки. – 2012. - № 1(17). - Т. 1. – С. 103-111.
6. Вороновська О.В. Фізіократичне бачення завдань бухгалтерського / О.В. Вороновська // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 18-21.
7. Вернадский В.И. Несколько слов о ноосфере [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/nsu/vernadsky/noos.html>.
8. Вернадский В.И. Химическое строение биосферы Земли и ее окружения / В.И. Вернадский, ред. А.А. Ярошевский. – [2-е изд.]. – М.: Наука, 1987. – 340 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, 1996. – 638 с.