

Н.Г. ЦАРУК

*(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України
«Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна)*

Оцінка можливостей розширення традиційного складу об'єктів обліку в овочівництві

Стаття присвячена оцінці можливостей зміни традиційного лімітованого складу об'єктів бухгалтерського обліку в овочівництві. Метою статті є доведення необхідності розширення номенклатури об'єктів бухгалтерського обліку в овочівництві як інформаційного підґрунтя для мінімізації невизначеності при підготовці та реалізації управлінських рішень. На основі порівняння запитів з боку керівного апарату овочевих підприємств та інформаційних продуктів, які генерує облікова служба, встановлено, що об'єктний склад бухгалтерський обліку в галузі потребує перегляду та доповнення. Доведено, що для адекватного сучасним умовам виконання бухгалтерським обліком своїх функцій його об'єктами доцільно визнати, крім фінансових даних, також нефінансові (відомості про ціни на активному ринку; про взаємовідносини з контрагентами та їх ділову репутацію; кадрові дані, необхідні для управління персоналом та обліку мотиваційних виплат; тощо). Запропоновано виділення нових об'єктів обліку у овочівництві на теоретичному рівні. Цими об'єктами є інформаційні масиви для визначення справедливої вартості і коротко-, середньо- та довгострокового прогнозування. Така ідентифікація сприятиме розвитку теорії бухгалтерського обліку та усуненню назрілих проблем практики.

Ключові слова: овочівництво, об'єкти обліку, прогнозні баланси, нефінансова інформація, справедлива вартість.

Н.Г. ЦАРУК

*(Обособленное подразделение Национального университета
биоресурсов и природопользования Украины
«Нежинский агротехнический институт», г. Нежин, Украина)*

Оценка возможностей расширения традиционного состава объектов учета в овощеводстве

Статья посвящена оценке возможностей изменения традиционного лимитированного состава объектов бухгалтерского учета в овощеводстве. Целью статьи является аргументирование необходимости расширения номенклатуры объектов бухгалтерского учета в овощеводстве как информационной основы для минимизации неопределенности при подготовке и реализации управленческих решений. На основе сравнения запросов со стороны руководящего аппарата овощных предприятий и информационных продуктов, которые генерирует учетная служба, установлено, что объектный состав бухгалтерский учета в отрасли требует пересмотра и дополнения. Доказано, что для адекватного современным условиям выполнения бухгалтерским учетом своих функций его объектами целесообразно признать, кроме финансовых данных, также нефинансовые (сведения о ценах на активном рынке, о взаимоотношениях с контрагентами и их деловой репутации; кадровые данные, необходимые для управления персоналом и учета мотивационных выплат; и т.д.). Предложено выделение новых объектов учета в овощеводстве на теоретическом уровне. Этими объектами являются массивы для определения справедливой стоимости и кратко-, средне- и долгосрочного прогнозирования. Такая идентификация будет способствовать развитию теории бухгалтерского учета и устранению назревших проблем практики.

Ключевые слова: овощеводство, объекты учета, прогнозные балансы, нефинансовая информация, справедливая стоимость.

Evaluation of Possibilities of Expansion of the Traditional Composition of Accounting Objects in Horticulture

The article is devoted to the assessment of the possibilities of changing the traditional limited storage facilities accounting in horticulture. The aim of the article is to bring the need to expand the range of objects of accounting in the horticulture as an information base in order to minimize uncertainty in the preparation and implementation of management decisions. Based on a comparison of requests from the governing apparatus horticulture enterprises and information products generated by accounting service, it is found that the object of the accounting records in the industry requires revision and additions. It is proved that the present conditions for an adequate implementation by accounting of its functions it is expedient for its objects to recognize, except for financial data, also non-financial (information on prices in an active market, relations with contractors and their business reputation; staff data required for personnel management and accounting of motivational payments, etc.). The allocation of new objects of accounting in horticulture is proposed on a theoretical level. These objects are information arrays to determine the fair value, and short-, medium- and long-term forecasting. Such identification will contribute to the development of accounting theory and practice of elimination of urgent problems.

Keywords: *horticulture, accounting objects, forecast balance sheets, non-financial information, fair value.*

Постановка проблеми. Управлінський апарат підприємств галузі овочівництва у практичній діяльності має справу з великою номенклатурою фінансової та нефінансової інформації, важливої для контролю за перебігом господарських процесів та для цілей своєчасного реагування на внутрішні проблеми і виклики зовнішнього середовища. В таких умовах ядром інформаційного забезпечення управлінських потреб, а отже, і функціонування бізнесу стає система бухгалтерського обліку.

Проте постійно зростаючі потреби менеджменту в різновекторній інформації, зокрема про зовнішні впливи, та сталий (і тим самим обмежений) склад об'єктів обліку в овочівництві породжують дисонанс між управлінськими запитами та обліковими можливостями. Обмеженість об'єктів бухгалтерського обліку в овочівництві також стримує розвиток стратегічного планування діяльності сільськогосподарських підприємств, зайнятих вирощуванням овочевої продукції.

Описане свідчить про необхідність перегляду та розширення об'єктного складу бухгалтерського обліку в овочівництві, що є передумовою підвищення якості управлінських рішень у галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасному овочівництві, як і у будь-якій іншій галузі сільськогосподарського виробництва, об'єктна складова бухгалтерського обліку визначається структурою рахунків та офіційно затвердженими статтями фінансової звітності. Звичайно, у жодному нормативно-правовому документі, який регламентує порядок ведення обліку у галузях народного господарства, увага ідентифікації цих об'єктів не приділяється. Тому така прерогатива надається бухгалтерській науковій спільноті.

Визначення об'єкта бухгалтерського обліку є один із наріжних каменів його теорії, адже дозволяє зрозуміти, яку інформацію повинен формувати та враховувати бухгалтер, як вона повинна відображатися ним, коли застосовуватися та яким чином і з якими висновками має бути представлена кінцевим користувачам. Сучасна бухгалтерська думка в Україні звертає досить значну увагу на дослідження поняття про об'єкти бухгалтерського обліку, але при цьому думки дослідників традиційно значно варіюються, і при цьому переважає формалізований підхід, згідно з яким об'єктами бухгалтерського обліку визначаються окремі елементи активів, зобов'язань, власного капіталу та господарські процеси.

Так, М.В. Кужельний і В.Г. Лінник визначають об'єкт бухгалтерського обліку як поняття, тож саме його предмету [3, с. 32]. Класичне для будь-якої науки розуміння взаємозв'язку предмета та об'єктів обліку дає В.Г. Швець, зазначаючи, що предмет бухгалтерського обліку складається із окремих його складових, – об'єктів [13, с. 31-32]. Під об'єктами дослідник розуміє конкретний засіб або предмет праці (майно), джерело його походження і рух такого майна у процесі відтворення.

Н.М. Малюга характеризує об'єкти бухгалтерського обліку як явища і процеси, що пов'язані з діяльністю підприємства, які виражені грошовому вимірнику та зафіксовані у первинних документах [4, с. 64]. По суті, останній дослідник повторює «класичне» визначення об'єктів бухгалтерського обліку як засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Бухгалтерський облік

Зважаючи на таку різноманітність теоретичних трактувань сутності об'єктів бухгалтерського обліку та неохоплення їх визначеннями значної частини фінансової та нефінансової інформації, яку використовують бухгалтери у своїй повсякденній роботі, важливим є обґрунтування необхідності розширення номенклатури та глибини об'єктів бухгалтерського обліку у овочевому виробництві.

Мета статті полягає в обґрунтуванні потреби розширення номенклатури та ємності об'єктів бухгалтерського обліку в овочівництві як інформаційного підґрунтя для мінімізації невизначеності при підготовці та реалізації управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Великий теоретик бухгалтерського обліку Я.В. Соколов у своїй фундаментальній праці «Бухгалтерський облік для керівника» сказав наступне: «Бухгалтерський облік – це те, що відповідно до встановлених правил виконує бухгалтер» [10, с. 9]. У книзі «Основи теорії бухгалтерського обліку» цей самий дослідник висловлює думку, що бухгалтерський облік ведеться не на папері і не на магнітних носіях, а у головах людей [11, с. 15]. Таким чином, якщо на підприємстві або у державі для бухгалтерів встановлюються правила збору та опрацювання інформації, яка не відноситься до класичної номенклатури об'єктів, визначених обліковою наукою, процедури, які при цьому виконуватиме бухгалтер, можна вважати бухгалтерським обліком, а інформацію, яка буде отримана в результаті, – об'єктом такого обліку.

У класичній теорії бухгалтерського обліку його об'єктами, як зазначалося вище, визначаються факти господарського життя або стадії кругообігу капіталу (постачання, виробництво, реалізація, що відображають облік розрахунків, активів, доходів, витрат і фінансових результатів), які проходять через 8 елементів його методу – бухгалтерські рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, документування. Проте у практичній діяльності бухгалтер-професіонал часто має справу з інформацією, яка до певного моменту не відображається на рахунках бухгалтерського обліку (перша група об'єктів) або не відображається на них взагалі (друга група об'єктів), але є невід'ємною складовою його роботи, знаходиться у його «полі зору» («у голові й серці», цитуючи Я.В. Соколова) та чинить вплив на безпосереднє здійснення бухгалтерських процедур. До першої групи можна віднести інформацію про справедливі ціни на ринку, яку збирає бухгалтер, але яка не має свого відображення в обліку аж до моменту первісного визнання чи зміни вартості біологічних активів або до моменту первісного визнання сільськогосподарської продукції. До другої групи належить, наприклад, кадрова інформація, яка хоч і використовується бухгалтером для цілей нарахування винагород працівникам, але прямо не охоплюється процедурами обліку відповідно до його стандартів.

Чим пояснюється таке виділення інформаційних масивів, що їх повинен тримати у своєму полі зору

бухгалтер, проводячи регламентовані бухгалтерські процедури? Відповідаючи на це питання, слід згадати про розвиток уявлень про предмет бухгалтерського обліку, з якого складаються і його об'єкти. Я.В. Соколов зазначає, що предмет бухгалтерського обліку не даний йому від природи, а задається інтересами та потребами людей, що приймають участь у господарському житті [11, с. 15]. Те ж саме стосується і його об'єктів.

Інтереси та потреби людей, які беруть участь у економічних процесах та цим сприяють створенню нових об'єктів бухгалтерського обліку, стали прерогативою досліджень інституціональної економічної теорії. Адаптація ідей інституціонального аналізу до потреб досліджень теорії бухгалтерського обліку належить В.М. Жуку. Він у своїй праці «Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку» говорить про об'єкти бухгалтерського обліку наступне: «Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку задаються інтересами усіх інститутів та інституцій, потреби яких є змінними та впливають зі специфіки середовища, де відбуваються господарські процеси» [2, с. 249-250]. Це означає, що чим більше виникає запитів на інформацію, яку мають надавати управлінню бухгалтери, тим з ширшим колом об'єктів, які цю інформацію формують, має справу бухгалтерський облік. Якщо змінюються інститути (будь-які економічні «правила гри») – адекватно їм проходить і зміна запитів на бухгалтерську інформацію з боку управлінської ланки. А об'єкти бухгалтерського обліку, в свою чергу, змінюються разом із зміною цих запитів.

При цьому розвиток об'єктів обліку частково знаходить своє відображення і пояснення також у трансформації формальних інститутів. Так, за останнє десятиліття у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств, у тому числі овочевих, з'явилися такі об'єкти, як інвестиційна нерухомість, біологічні активи та ін. Все частіше у дослідженнях йде мова про виокремлення екологічних витрат як окремого об'єкта бухгалтерського обліку. Однак у сучасній теорії бухгалтерського обліку інша частина об'єктів, як зазначалося вище, такого відображення не має. І саме це створює поле для розширення теоретичного бачення номенклатури та глибини цих об'єктів.

Основна увага бухгалтерів у галузі овочевих виробництва звертається на облік витрат і калькулювання собівартості цієї продукції, облік доходів, фінансового результату (прибутків або збитків) від провадження господарської діяльності. При цьому достовірний результат такого обліку можна отримати лише за наслідками року при закритті усіх непрямих та накладних витрат. Зазвичай облік за такими об'єктами без налагодження оперативного інформаційного зв'язку між керівництвом овочевим підприємством та його бухгалтерією перекреслює усі можливості оперативного управління у галузі. Застосування концепції справедливої вартості до

сільськогосподарської продукції, передбаченої П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7] та МСБО 41 «Сільське господарство» [6] (в залежності від того, за якою системою обліку складає звітність підприємство-виробник овочів), дозволяє значно прискорити оперативність визначення проміжних фінансових результатів роботи овочевих підприємств для потреб оцінки перспектив розвитку галузі та для цілей вибору оптимального набору овочевих культур, які вироблятиме підприємство. Однак для того, щоб визначити таку справедливую вартість, бухгалтер повинен дослідити безліч джерел інформації [8]: ринкові ціни на овочеву продукцію, ціни на аналогічну продукцію в інших регіонах, врахувати інформацію про необхідність коригування цих цін на фактичні показники якості овочевої продукції та ін. [5].

Для збору та опрацювання такої інформації необхідними є також затрати значного обсягу робочого часу та зусиль бухгалтера (що підтверджує неможливість ігнорування цієї роботи як суто бухгалтерського обов'язку), і фіксація результатів аналізу справедливої вартості у документах, які не є регістрами бухгалтерського обліку, де проводиться подвійний запис, але які є документальною основою для застосування такої справедливої вартості безпосередньо у бухгалтерському обліку на виконання його правил.

Отже, справедлива вартість продукції овочівництва, визначена відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» або МСБО 41 «Сільське господарство», за якою відображається така продукція у «письмовому» бухгалтерському обліку, не може бути об'єктом обліку; у цьому випадку об'єктом є власне продукція. Однак інформація про ціни на ринку, яку відповідно до правил оцінки збирає, опрацьовує та враховує бухгалтер при визначенні такої справедливої вартості, у теоретичному розумінні цим об'єктом і є. Тому першим із нових об'єктів бухгалтерського обліку у овочівництві, який не окреслений сучасною бухгалтерською теорією, але знаходиться у полі зору бухгалтера, є інформація про справедливую вартість та усі процедури, які він застосовує при зборі та інтерпретації такої інформації.

Бухгалтерський облік, як основа всіх інформаційних систем у галузі овочівництва та першоджерело отримання необхідної для управління на рівні підприємства інформації, повинен працювати не лише «на минуле», висвітлюючи ретроспективні параметри розвитку овочевого бізнесу. Бухгалтери у сучасній динамічній економіці овочівництва повинні вирішити значно ширші завдання, які полягають у інформуванні власників та менеджерів про перспективи зайняття виробництвом тих чи інших видів овочів у наступних періодах. Такі завдання ставляться перед системами управлінського обліку, необхідність орієнтації яких на стратегічне та поточне планування найбільш повно дослідив учений у галузі прикладного бухгалтерського обліку Колін Друрі [1]. А доказом того, що управлінський облік з його методичним інструментарієм, заснованим не

лише на бухгалтерських процедурах, але і на елементах контролю, аналізу і планування, відноситься до бухгалтерського обліку, є те, що його визначення міститься у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9].

Інформація про перспективи розвитку овочівництва за регіонами та видами овочевої продукції міститься у прогнозних балансах попиту та пропозиції та прогнозних цінових аналізах. Таку інформацію овочеві підприємства наразі мають змогу отримати від консалтингових моніторингових підприємств та від науково-дослідних інститутів, які займаються проблематикою економіки сільськогосподарського виробництва. В перспективі ці відомості овочевим виробникам могла б надавати держава через управління агропромислового розвитку в областях і районах.

Інформація про перспективи розвитку галузі також не відноситься до даних, які формує регламентований бухгалтерський облік, але, аналогічно інформації про ринкові ціни, яка слугує обґрунтуванням для застосування справедливої вартості у бухгалтерському обліку, відомості про прогнозні ціни, прогнозний попит на овочеву продукцію та прогнозну пропозицію конкурентів (як вітчизняних, так і зарубіжних) дозволяють бухгалтерам на основі поєднання з регламентованим бухгалтерським обліком надавати керівництву підприємства інформацію про можливості та доцільність виробництва того чи іншого виду овочевої продукції. Окрім того, таке планування та такий аналіз дозволяє вирішити дилему оцінки стратегічних альтернатив виробництва і збуту продукції овочівництва, яка полягає у порівнянні показників прибутковості підприємства при негайному продажу такої продукції та при продажу в періоди, коли спостерігається її дефіцит на ринку.

Для оцінки таких стратегічних альтернатив бухгалтер на основі прогнозів має визначити середню різницю в цінах на овочі в період надходження їх з виробництва та у період найбільшого дефіциту, оцінити різницю у витратах на суто виробництво та у витратах на виробництво і зберігання, а також врахувати відсоток втрати овочів при зберіганні. Якщо параметри прибутковості овочівництва при умові зберігання продукції та продажу її в періоди ажіотажу попиту значно перевищують рівні рентабельності при негайному продажу (при умові, що строк окупності потужностей по зберіганню також влаштовує підприємство), бухгалтер може запропонувати цю стратегічну альтернативу керівництву підприємства. Вирішення цієї дилеми також знаходиться у полі зору бухгалтера, але не проходить через традиційну систему обліку. І саме тому інформація, яка допомагає здійснювати такі прогнози та оцінювати такі альтернативи для управління овочівництвом, будучи інформацією, що її використовує бухгалтер, також є об'єктом бухгалтерського обліку в теоретичній інтерпретації.

Бухгалтерський облік

Описані вище масиви інформації, які розширюють уявлення про об'єкти бухгалтерського обліку через використання їх у практичній роботі бухгалтерів, схематично представлено на рис. 1.

У широкому розумінні бухгалтерського обліку як професійної діяльності бухгалтера, яка не обмежується «процесним» (відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність») або «системним» (як сукупності взаємопов'язаних технічних, організаційних, методологічних та методичних елементів, за

допомогою яких бухгалтерський облік виконує сервісну інформаційну функцію в управлінні [12]) його сприйняттям, інформаційні масиви, які використовує бухгалтер у своїй роботі для формування відповідних показників на рахунках бухгалтерського обліку, мають повне право у теоретичному розумінні називатися його об'єктами, будучи інформацією, яку використовує у роботі та з якою працює бухгалтер, збір і опрацювання якої знаходиться у його компетенції.

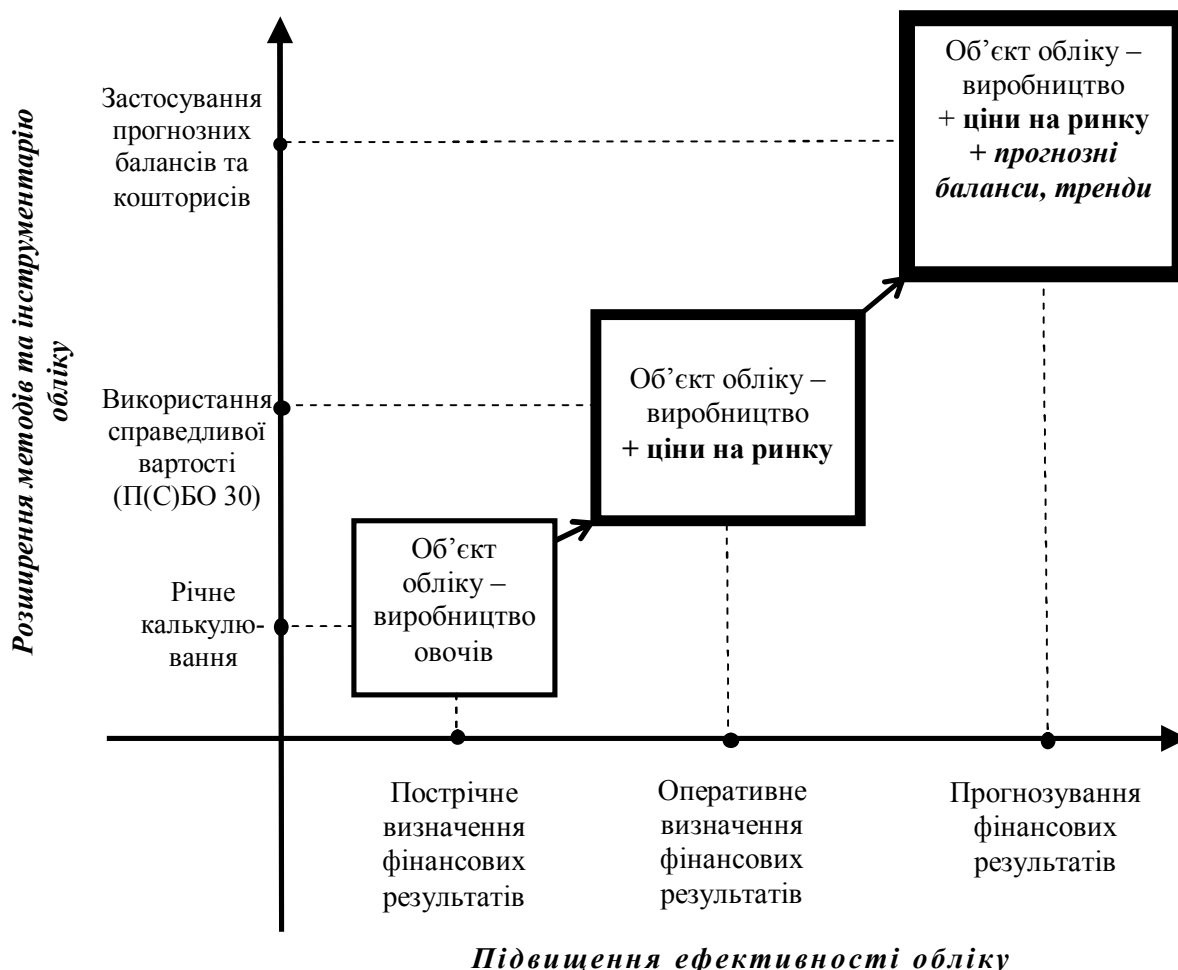


Рис. 1. Теоретико-прикладні аспекти виокремлення нових об'єктів обліку в овочівництві

Звичайно, підсумкова інформація з бухгалтерських регістрів та звітності, яку за встановленими правилами формує бухгалтер для забезпечення потреб зацікавлених сторін, не є об'єктом обліку, а виступає його результатом. Однак інформація, яка знаходиться поза системою бухгалтерського обліку у його класичному сприйнятті, але яка використовується для забезпечення ефективних інформаційних комунікацій між учасниками господарських відносин як всередині підприємства, так і в частині його зав'язків із зовнішнім середовищем, є об'єктом, на який він звертає свою професійну увагу, а відтак – і об'єктом бухгалтерського обліку на теоретичному рівні, з огляду на його розуміння згаданим російським вченим Я.В. Соколовим.

Отже, розширення уявлень про об'єкти, які тримає у своєму полі зору бухгалтер в ході роботи, пов'язаний з інформаційним забезпеченням розвитку овочівництва на рівні підприємства, стосується:

– визначення справедливої вартості продукції овочівництва та проміжних фінансових результатів від роботи підгалузі (застосування професійних оціночних процедур та даних моніторингу в бухгалтерському обліку);

– складання прогнозів та планів розвитку овочівництва на підприємстві з урахуванням даних прогнозних балансів попиту та пропозиції, цінних прогнозів по кожному із видів продукції тощо;

– прогнозування фінансових результатів по овочівництву на перспективу, у тому числі і з

оцінкою стратегічних альтернатив, пов'язаних із дилемою негайного продажу виробленої овочевої продукції чи налагодження потужностей для зберігання такої продукції до сезонів, у яких спостерігається її дефіцит на ринку.

Таке розширення об'єктів, якими оперує бухгалтерський облік, дозволяє у повній мірі досягти цілей інформаційного забезпечення управління овочівництвом. Однак цієї глибини охоплення бухгалтерським обліком інформаційних масивів для потреб управління неможливо досягнути без подолання дефіциту інформації про ринок овочів в Україні, і у вирішенні цієї проблеми важливими є ініціатива і відповідальність як «гравців» на ринку овочевої продукції, так і держави.

Висновки. Існуюче уявлення про об'єкти бухгалтерського обліку не дозволяє обліковій системі оперативно визначати та прогнозувати фінансові результати в овочівництві. Це можливо лише з виокремленням нових об'єктів обліку та розширенням методів і інструментарію в практиці бухгалтерської діяльності. Базуючись на основах інституціональної теорії бухгалтерського обліку, практиці бухгалтерського інжинірингу, доцільним є виділення в якості об'єктів обліку в овочівництві інформаційних масивів для визначення справедливої вартості та коротко-, середньо- та довгострокового прогнозування розвитку галузі. Застосування масиву інформації про справедливую вартість продукції овочівництва сприяє оперативному визначенню і контролю поточних фінансових результатів, а прогнозні баланси, кошториси і тренди розвитку галузі полегшують прогнозування очікуваних фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку.

4 Список використаних джерел

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри: пер. с англ. В.Н. Егоров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – СПб: АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.
3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського

обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник; Київський нац. екон. ун-тет. – 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. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=66856.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.7735.0>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1456-05>.

8. Попко Є.Ю. Методологічні проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку / Є. Ю.Попко // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 82-85.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя. Издание второе, переработанное и дополненное / В.А. Быков, С.М. Бычкова, М.Л. Пятов, М.В. Семенова, Я.В. Соколов. – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001 – 320 с.

11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

12. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук – К.: Каравела, 2009. – 624 с.

13. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]; 3-тє вид., перероб. і доп. / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2008. – 535 с.