

processing, and significant (over 40%) in oil-mill, non-alcoholic beverages, tobacco and sweets sectors. Sectors with decreasing asset

intensity include: meat, brewery, poultry, confectionery, juice production, fodder, bakery and pasta.

References

1. Praca zbiorowa pod redakcją R. Mroczka "Procesy dostosowawcze polskiego przemysłu spożywczego do zmieniającego się otoczenia rynkowego (1)", seria Program Wieloletni 2011-2014 nr 4, IERIGŻ-PIB, Warszawa 2011.
2. Praca zbiorowa pod redakcją R. Mroczka "Procesy dostosowawcze polskiego przemysłu spożywczego do zmieniającego się otoczenia rynkowego (2)", seria Program Wieloletni 2011-2014 nr 35, IERIGŻ-PIB, Warszawa 2012.
3. Roczniki Statystyczne GUS 2001-2012.

The article has been received 11.04.2013

*

УДК 657.1:631.11

**В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ, доктор економічних наук,
головний науковий співробітник
Національний науковий центр „Інститут аграрної економіки”**

Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах

Постановка проблеми. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» введено поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Оскільки кожне підприємство має особливості в організації діяльності, здійсненні технологічних операцій, збуті продукції й т.п., йому надано право розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій, а також права працівників на підписання господарських документів тощо.

Метою управлінського обліку є збір і наступний контроль за виробничими і збутовими процесами у підприємстві для підвищення його прибутковості, але підприємства певної галузі, зокрема сільськогосподарські, мають свої особливості, що вимагає перегляду основних положень і приведення їх у відповідність до потреб управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі вітчизняні дослідники та зарубіжні вчені [3–5] останніми роками досліджували, як правило, основні положення формування управлінської інформації й наступний її аналіз із метою виявлення шляхів поліпшення діяльності конкретного підприємства при застосуванні загальноприйнятої методики обліку та контролю витрат. Для транснаціональних і подібних компаній [5] запропонована інша система обліку й контролю, наприклад DSC. Однак для сільськогосподарських підприємств вони не зовсім підходять через відмінності організації їхньої діяльності.

Мета статті – визначити особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають бути взяті до уваги при формуванні управлінської інформації з метою поліпшення визначення результатів діяльності.

Виклад основних результатів дослідження. У середині 80-х років ХХ ст. виникла потреба істотної перебудови управлінського обліку, зумовленої й тим, що перегляд методики розподілу непрямих витрат вже не задовольняв управлінський персонал. На підтвердження цього Дж. Шанк і В. Гавидарджа [6, с.10] наводять цікаве висловлювання

Е. Прайора стосовно стану американського бізнесу: "Облік витрат знаходиться у катастрофічному стані. Якщо ми збираємося залишатися конкурентоспроможними, ми повинні змінити наші системи обліку витрат", а Ф.С. Уорті доповнює, що поступово найбільші компанії визнають, що їхні управлінські системи витрат не відповідають сучасним умовам конкуренції. Методи, які вони застосовують для розподілу витрат між численними видами продукції, безнадійно застаріли. Тобто точна інформація про витрати дає компанії переваги у конкуренції. Тому від бухгалтерів почали вимагати дієвіших заходів щодо посилення впливу на рівень витрат, що привело до переорієнтації системи управлінського обліку. Його дедалі почали виділяти в окрему галузь знань.

Система управління витратами потребує, насамперед, належної побудови інформаційного забезпечення, яке б давало змогу не тільки розраховувати досягнуті економії або перевитрати, а й виявляти причини подібних явищ, враховувало б технологію, організацію й інші особливості підприємств конкретної галузі. Цей факт відіграє вирішальну роль при побудові управління витратами. Однак окремі автори, зокрема Я.В. Соколов, доводять недоцільність використання галузевого обліку: "Не логічно послідовні теорії визначають методологію обліку, а інтереси осіб, які мають відношення до господарських процесів. Бухгалтери та управлінський персонал відштовхуються в обліку від технологічних процесів, які склалися в конкретних галузях народного господарства, а власники та інвестори виходять з фінансових можливостей підприємств, в які вони вкладають кошти. Багато десятиріч бухгалтери вели галузевий облік і складали звітну калькуляцію, формуючи таким чином облік у галузях народного господарства. Звідси галузевий облік і галузева калькуляція на ціле століття стали символом віри наших облікових працівників. Видатний російський вчений Е.К. Гільде (1904–1983) у своїй роботі "Моделі організації нормативного обліку в промисловості" (М.: Фінанси, 1970) показав непридатність галузевого принципу обліку витрат і калькулювання

собівартості продукції. ...Кожна організація веде свій управлінський облік" [7].

Однак слід визнати, що в окремих галузях такий підхід до побудови управлінського обліку дуже обмежений, адже статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції, що потребує побудови інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою. На підтвердження цього слід навести той факт, що звітність за формою № 50-сг подають підприємства, які виробляють сільськогосподарську продукцію, включаючи великі, малі й навіть ті, що ведуть бюджетний облік, наприклад, учгоспи.

Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах доводить про їхню специфіку порівняно з підприємствами інших галузей національного господарства, що впливає на побудову управлінського обліку. Ці особливості стосуються багатьох аспектів, зокрема щодо менеджменту, економіки, технології, організації діяльності тощо (рис.).

Деякі із наведених факторів досить істотно впливають на побудову обліку та контроль витрат. Це, насамперед, стосується складності управління через тривалість виробничого процесу, організаційні форми господарювання, територіальну відокремленість підрозділів і спеціалізацію діяльності.

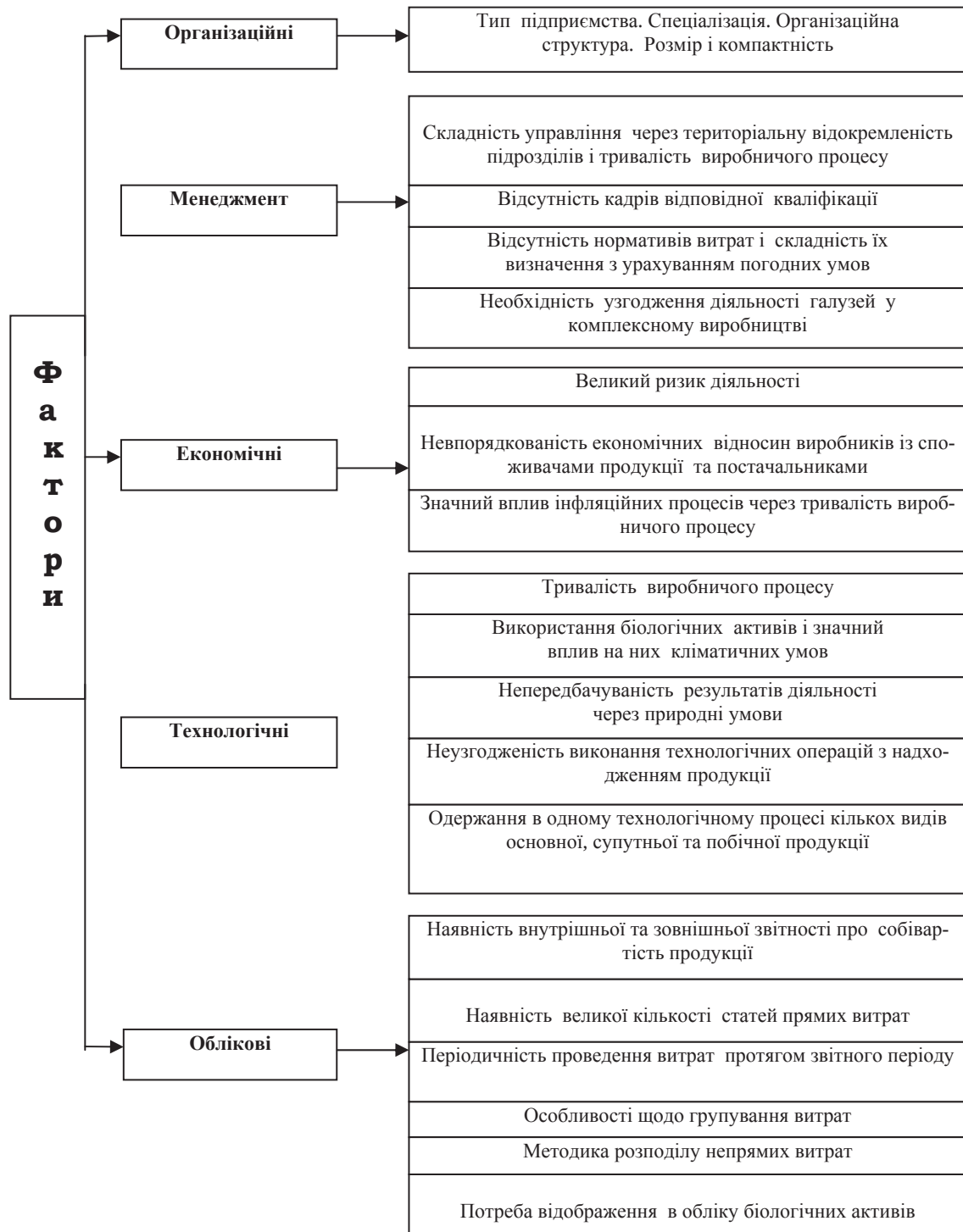
Більшість галузей сільськогосподарських підприємств мають тривалий цикл виробництва й лише в молочному скотарстві та при виробництві яєць здійснюється щоденний вихід продукції. Цей фактор дуже ускладнює процес управління, адже керівник, приймаючи рішення, має враховувати, що результати стануть відомі лише через великий проміжок часу, тобто поточне регулювання перетворюється у стратегічне, особливо через неможливість передбачення впливу на виробничий процес у першу чергу зовнішніх факторів, зокрема природних і маркетингових.

Однаковою мірою це стосується питання перебудови галузі шляхом зміни спеціалізації, адже результати запровадження нового сорту або породи тварин можна визначити лише через тривалий проміжок часу, не говорячи вже про перебудову галузі.

Велика територіальна розкиданість підприємств ускладнює контроль за технологічними операціями, передусім за своєчасністю та якістю їх виконання і необхідністю оперативного втручання в ці процеси через зміну погодних умов.

Істотно впливає на побудову обліку витрат форма господарювання. У сільському господарстві функціонують ферми, коопера-

тиви, товариства різних видів, приватні підприємства. Їхні власники можуть по-різному підходити до побудови обліку взагалі й виробничих процесів зокрема, спостерігаються суттєві особливості фінансової та інших форм звітності.



Особливості діяльності та управління сільськогосподарських підприємств

Джерело: Власні дослідження.

Зазначені особливості діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють складності прийняття управлінського рішення. Водночас слід підкреслити, що ряд моментів визначають безпосередньо побудову обліку.

Передусім слід врахувати, що велике значення для побудови обліку витрат має їх групування. Майже в усіх працях, присвячених цьому питанню, простежується єдиний підхід як щодо бази групування, так і щодо поділу на групи. Ці поняття досить детально розглянуті в літературних джерелах [2-4], але окремі ознаки поділу витрат потребують уточнення, зокрема групування їх залежно від обсягу виробництва, що має істотне значення для прийняття управлінських рішень.

Майже в усіх наукових працях витрати поділяють на змінні й постійні. Змінні витрати – це ті, які змінюються відповідно до обсягу виробництва, тобто ці витрати з розрахунку на одиницю продукції є більшими, меншими або постійними, тому зі зростанням обсягу виробництва загальна сума витрат збільшуватиметься і навпаки. Постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, тому із збільшенням виходу продукції витрати з розрахунку на одиницю продукції зменшуватимуться.

Деякі витрати рослинництва (вартість добрив, насіння, хімікатів, палива та ін.) не залежать від кількості продукції, адже їхня величина визначається площею посіву, а вже від нього залежить кількість одержаної продукції, тобто при складанні бюджету базою при нормуванні витрат буде не кількість продукції, а площа посіву. За цих умов спостерігається опосередкована залежність між витратами й обсягом виробництва.

Тим самим в основних галузях сільськогосподарських підприємств слід виділити умовно-змінні витрати, величина яких залежить від площі посіву або поголів'я тварин, тобто виконання більшості технологічних операцій у рослинництві вимагає витрат, величина яких ще не означає одержання передбаченої кількості продукції. Поряд із цим є витрати, пов'язані зі збиранням продукції, а їхня величина залежить від того, скільки одержано продукції, наприклад, оплата праці, нарахо-

вана за зібраний урожай, його транспортування до місць зберігання, подальша обробка, витрати на збут. Це змінні витрати, які залежать від наявності продукції.

Складність використання поділу витрат на три групи залежно від впливу на них обсягу виробництва полягає у тому, що використання цього поділу на практиці потребує більшої деталізації статей витрат. Наприклад, витрати на оплату праці можуть бути віднесені до змінних (якщо вона нарахована за вироблену продукцію), умовно-змінних (за обсяг виконаних робіт чи за догляд за худобою) чи постійних (згідно зі ставкою).

Витрати на годівлю тварин (корми) визначаються потребами у кормі: підтримуючому (необхідному для життєдіяльності тварин, тобто відповідно до наявності поголів'я та його маси) і продуктивному (запрограмованому виходом продукції, наприклад, у молочному скотарстві), а при пасовищному утриманні тварин вартість кормів визначається витратами на утримання пасовища, тобто такі витрати тваринництва будуть постійними, якщо догляд за пасовищами здійснює рослинницький підрозділ. В окремих випадках такої статті взагалі може не бути, наприклад, при випасанні худоби на природних пасовищах, на утримання яких не понесено витрат.

Особливості групування витрат в основних галузях сільськогосподарських підприємств істотно впливають на методику розрахунку ряду показників ефективності виробництва, зокрема точки беззбитковості.

Найбільші складності в нормуванні й контролі витрат пов'язані з тим, що процес виробництва передбачає функціонування біологічних активів, на які значно впливають природні фактори, особливо у рослинництві. Здійснення одних і тих самих технологічних операцій у рослинництві, наприклад упродовж двох років, може привести до різних результатів.

У тваринницьких підрозділах також складно здійснювати контроль за витратами з ряду обставин. Серед них нечітко визначений зв'язок між витратами та виходом продукції. Наприклад, у тваринництві вихід продукції, як правило, залежить від годівлі, однак у бджільництві підгодовля сімей, що

здійснюється восени та взимку, може впливати на силу сім'ї, а не на вихід продукції, адже на цей показник впливають зовсім інші фактори (інтенсивність цвітіння, віддаленість пасіки від місць медозбору тощо). Аналогічна ситуація спостерігається й у деяких інших галузях (рибництві, конярстві, шовківництві, одержанні сперми).

Однак і в основних підгалузях (скотарстві, свинарстві, птахівництві) витрати кормів важко узгоджувати з очікуваним виходом продукції з двох причин. Найбільш важлива полягає у тому, що кількість спожитого корму визначається потребами тварин на підтримання їхньої життєдіяльності (а ця величина через збільшення маси тварин постійно змінюється протягом життя), а решта спожитого корму використовується на виробництво продукції.

Інша причина має організаційний характер. Дослідження процесів годівлі тварин засвідчують відсталість технологічних процесів годівлі в Україні, зокрема щодо визначення поживності корму в кормових одиницях.

Складності щодо управління витратами в окремих підгалузях сільськогосподарських підприємств виникають через зіставність валової й товарної продукції. Так, при вирощуванні та відгодівлі певних видів тварин (великої рогатої худоби, свиней тощо) продукцією звітного періоду є приріст живої маси, а товарною продукцією – жива маса, яка є результатом діяльності кількох звітних періодів, або різних виробничих підрозділів чи підприємств, тобто товарною продукцією виробництва яловичини у живій масі є маса відгодованих тварин, які були придбані в іншому підприємстві або вирощені у своєму господарстві шляхом утримання в інших групах (вирощування у довідгодовільному періоді).

Потрібно брати до уваги той факт, що у малих сільськогосподарських підприємствах

України оплата праці власникам не нараховується, тому система управління витратами істотно різнитиметься, адже при побудові графіка беззбитковості зона прибутку перетворюється в зону доходу (прибуток + дохід (заробіток) сім'ї фермера).

У рослинницьких, а також у ряді тваринницьких галузей, зокрема у вівчарстві, рибництві, бджільництві та багатьох інших, процес виробництва не завжди закінчується виходом продукції і, відповідно, початком нового виробничого процесу. Наприклад, у бджільництві при проведенні осінньої інвентаризації визначають, скільки меду має залишитися у вуликах, після чого їх переносять у спеціальні приміщення і залишають зимувати. У вівчарстві окремі отари, наприклад з ярками, розформовують, тварин переводять в основне стадо, а чабанській бригаді передають нову отару з ярків, відбитих від маток. Другу стрижку овець проводять восени. У рибництві восени рибу вже не годують, часто її переводять в інші ставки для подальшого утримання. Все це свідчить про особливості обліку витрат, що істотно впливає на побудову контролю за ними та визначення результатів діяльності підрозділів.

Висновки. Проведені дослідження методики формування даних про витрати виробництва в основних галузях сільськогосподарських підприємств показали, що слід враховувати ряд істотних відмінностей щодо збирання й обробки даних, які суттєво впливатимуть на методику формування даних і підведення підсумків діяльності підрозділів.

Це підкреслює значимість таких особливостей при вивченні шляхів економії витрат та підвищення ефективності виробництва. Заслужують на увагу особливості методики контролю витрат по окремих виробництвах і підведення підсумків діяльності підрозділів.

Список використаних джерел

1. Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Joung S.M. – Management Accounting. 2nd. ed. – Prentice Hall, 1997.
2. Гаррисон Рей. Управленческий учет / Рей Гаррисон; пер. с англ. О.В. Чумаченко. [11-е изд.] – К.: Companion Group, 2011. – 1024 с.
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. [для студ. вищ. навч. закладів] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Голов С.Ф. Управленческий учет: учеб. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2004. – 576 с.

5. *Аткинсон Э.А.* Управленческий учет; пер. с англ. / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, С.Р. Каплан, М.С. Янг. [3-е изд.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005.
6. *Шанк Дж.* Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Гавидараджа; пер. с англ. – СПб: ЗАО Бизнес мікро, 1999. – 288 с.
7. *Соколов Я.В.* Учет затрат – от теории к практике / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – с. 44-47.
8. *Калінчик М.В.* Економічне обґрунтування норм внесення мінеральних добрив залежно від цін на ресурси і продукцію / М.В. Калінчик, М.М. Ільчук, М.Б. Калінчик. – К.: Нічлава, 2006. – 44 с.

Стаття надійшла до редакції 29.04.2013 р.

*

УДК 330.53

*В.М. МЕТЕЛИЦЯ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Стандартизація галузевої методології обліку як елементу професії бухгалтера

Постановка проблеми. Послаблення рівня економічної роботи в агропромислових підприємствах пов'язане з відсутністю контролю за дотриманням галузевої методології обліку з боку управлінь (відділів) статистики, відстороненням Міністерства аграрної політики та продовольства України від розробки й затвердження інструктивних матеріалів з обліку специфічних галузевих об'єктів, капітуляцією Міністерства фінансів України перед Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (на що вказує виключення норми про Методологічну раду з бухгалтерського обліку із Закону про бухоблік у жовтні 2012 р.). За таких умов завданням вітчизняної облікової науки (ННЦ «Інститут аграрної економіки», ТДВ «Інститут обліку і фінансів», аграрні ВНЗ) та професійної спільноти (Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України) є стандартизація галузевого обліку й звітності складових реальної економіки для забезпечення контролю за їх раціональним використанням. У протилежному разі Україна буде змушена постійно стежити за змінами в міжнародних стандартах звітності, які мають значний багаж знань у вирішенні питання як показати у звітності «віртуальну

економіку», і не дають відповіді на питання як відобразити реальні активи реальної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зарубіжними та вітчизняними вченими не тільки напрацьована значна кількість власних методичних рекомендацій [15, 16, 7, 5, 3], але й розроблені пропозиції щодо стандартизації аграрного обліку [2, 1]. Проте ці розробки не мають системного характеру й містять багато протиріч і неузгодженостей.

Мета статті – визначення складових реальної економіки як об'єктів обліку та порівняння міжнародних і національних стандартів обліку й звітності для вибору таких принципів і методів, які є найбільш обґрунтованими для застосування суб'єктами вітчизняного аграрного сектору й можуть бути покладені в основу галузевих стандартів обліку.

Виклад основних результатів дослідження. Вивчення міжнародної та вітчизняної методології обліку і звітності дають можливість виділити складові реальної економіки в складі об'єктів обліку. Основним її об'єктом є земельний капітал, проблема стандартизації обліку якого нами розглядається окремо. Тут зупинимось на питанні стандартизації обліку інтелектуального, біо-