

УДК 631.162:633

О. М. Галицький,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

A. Galich,
Cand. Econ. Sci., associate Professor, Department of accounting and audit, Odessa state agrarian University

WAYS OF PERFECTION OF THE ACCOUNTING OF GRAIN CROPS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

Здійснено оцінку сучасного стану ведення обліку витрат і виходу зернових культур, зокрема первинного. Особлива увага приділяється розкриттю ролі первинного обліку в формуванні інформаційного масиву для прийняття важеного управлінського рішення. Запропоновано шляхи з удосконалення первинного обліку витрат і виходу зернових культур.

Estimation of the present state of the accounting of costs and output of grain crops, in particular primary. Special attention is paid to consideration of the role of the primary account in the formation of the information array to make an informed management decisions. The ways of improvement of primary accounting of costs and output of grain crops.

Ключові слова: облік, первинні документи. Інформаційний масив, управлінський облік, якість.
Key words: accounting, primary documents. Information array management accounting, quality.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Важливим засобом інформаційного забезпечення процесу управління діяльності сільськогосподарських підприємств, функції якого в ринкових умовах змінилися, є внутрішнє планування та організація управлінського обліку. Найважливішим завданням облікової служби залишається інформаційне забезпечення менеджменту сільськогосподарського підприємства для прийняття обґрунтованих рішень і контролю за збереженням власності. Поряд із цим виникають специфічні функції, пов'язані із забезпеченням стійкого фінансового стану підприємства за допомогою захисту вкладеного капіталу від ризику його втрати, максимальним збільшенням суми прибутку шляхом впливу на ринок збуту, запровадженням жорсткого режиму економії, систематичного контролю за витратами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Облікові традиції оцінки мають значну теоретичну базу як вітчизняного, так і міжнарод-

ного обліку. Проблемами облікового забезпечення розвитку галузі займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Г. Белов, Ф.Ф. Бутинець В.Г. Гетьман, Г.І. Грінман, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, В.Г. Лінник, Кірейцев, А.Г. Ловінська, В.Б. Моссаковський, М.З. Пізенгольц, П.Т. Саблук, А.К. Сук, А.С. Шатковська, М.Я. Штейман, В.П. Ярмоленко та ін. Загалом можна вважати, що проблеми обліку в галузі висвітлені доволі повно. Проте в умовах ринкових відносин, що розвиваються, ефективність роботи сільськогосподарських підприємств багато в чому залежить від управлінської діяльності, що забезпечує реальну економічну самостійність господарюючих суб'єктів, окупність їх виробничих витрат і конкурентоспроможність.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета статті — оцінити сучасний стан обліку виробництва зернових та запропонувати шляхи з їх удосконалення відповідно до вимог сьогодення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах функціонування ринкових відносин сільськогосподарські товаровиробники повинні самостійно приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо виробництва основних видів сільськогосподарської продукції, пошуку каналів її реалізації, забезпечення відповідності якісних та економічних характеристик продукції існуючим вимогам з метою повного задоволення існуючих потреб споживачів.

За таких умов постає необхідність у формуванні товаровиробниками інформаційної бази щодо рівня виробничих і маркетингових витрат зернових культур, яка повинна надавати у повному обсязі вичерпну інформацію і ґрунтуватися на: обліковій інформації, що відображається у бухгалтерській (фінансовій) та управлінській звітності; позаобліковій економічній інформації, що міститься у бізнес-планах; виробничих планах; планових, нормативних калькуляціях; кошторисі; техніко-економічній документації; статистичних даних по галузі; економічних оглядах; актах податкових перевірок, аудиторських висновках і звітах, даних агротехнічного обліку [1, с. 123].

Важливого значення при організації обліку та контролю надають інформації щодо рівня витрат за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання.

Особливу увагу в облікових документах приділяють показникам, які формуються в документах первинного обліку товарно-матеріальних цінностей, затрат праці, виходу продукції, а також облікових реєстрах, де накопичується інформація про витрати насіння; вартість використаних добрив; вартість зерна, що надійшло до місць зберігання; обсяги витрат і виходу зернопродукції.

З метою визначення оптимального рівня витрат на вирощування та зберігання зернових культур важливе значення відводиться показникам, сформованим на основі позаоблікових документів. Так, у цій групі показників велику увагу рекомендуємо відводити інформації, що надходить із таких документів:

— агротехнічного обліку, де акумулюються та узагальнюються дані про витрати за видами робіт, що виконуються під певну культуру, норми, і нормативи витрат на 1 га посіву, на 1 ц продукції і на плановий обсяг врожаю;

— техніко-економічної документації, бізнес-планів, виробничих планів, у яких система-

тизується інформація про технологію виробництва зерна, витрати під урожай майбутнього року, планові показники про витрати на зерновиробництво і збут зернопродукції, а також складаються кошторис поточних витрат на виробництво і калькуляція собівартості зернопродукції.

Важливою при організації управлінського обліку є інформація про витрати за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання.

Інформація за об'єктами обліку витрат є одним із вагомих важелів контролю за собівартістю зернових культур, який ґрунтується на чіткому визначенні складу витрат. У сільському господарстві воно регламентується Методичними рекомендаціями по калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах, а передбачені в них калькуляційні статті витрат орієнтовані в основному на розрахунок повної виробничої собівартості продукції наприкінці року [2, с. 7].

Оптимальне використання машинно-тракторного парку в період проведення збиральної кампанії може бути забезпечене через використання карти полів, що дає можливість оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів із одного поля на інше, враховуючи місцезосташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових. У даному випадку для ефективного використання зернозбиральної техніки необхідно враховувати її технічні параметри для збирання зернових, а саме прийнятні параметри вологості зерна, градус нахилу тощо.

З метою формування інформаційного масиву необхідно, щоб керівник зернозбирального загону складав звіт щодо використання зернозбиральної техніки, який буде підставою для узагальнення інформації про роботу тракторної бригади у виробничому звіті. Основні показники звіту про використання зернозбиральної техніки: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їх причин. Вагу намолоченого зерна визначають на основі талонів комбайнера і порівнюють із даними журналу вагара [3, с. 129].

Особливу увагу слід приділити якості зібраного врожаю: вологості, частці пошкодженого зерна на одиницю ваги зібраного зерна. Із цієї метою агроном-насінневод здійснює вибірко-

ве лабораторне дослідження зібраного врожаю від кожного зернозбирального комплексу із фіксуванням у журналі лабораторних досліджень.

Нарахування заробітної плати комбайнерам, яка залежить головним чином від зібраної площі, повинне враховувати реальні втрати зерна під час його збирання. У зв'язку з цим необхідно доповнити обліковий лист тракториста-машиніста такими реквізитами: недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простої з вини працівника.

Великого значення з метою контролю витрат має документація з обліку вирощених зернових культур, до складу якої входять кілька первинних документів з однаковими реквізитами, що призводить до дублювання облікової роботи. З метою усунення цього недоліку рекомендуємо використовувати один документ: "Щоденник надходження сільськогосподарської продукції", в якому пропонуємо передбачити реквізити з обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур. При цьому слід зазначити, що робити записи у Щоденнику доцільно тільки на місцях приймання для тимчасового зберігання — на токах і складах.

Щодо організації первинного обліку при надходженні зерна на зернотоки, то в чинних документах по руху зернопродукції пропонуємо відображати показник "Засміченість зерна" (якщо цей документ формується на елеваторі, то наявність такого показника в документі обов'язкова, оскільки на елеваторі за ним визначають клас зерна для обліку його якості). Крім того, пропонуємо об'єднати первинні документи щодо обліку сушіння та первинної переробки продукції в один документ — "Акт про сушіння, сортування і переробку продукції рослинництва" з такими реквізитами: найменування відпущеної у переробку продукції, її фізична маса, сорт, засміченість зерна, рівень вологості, а також отриманих від переробки видів продукції та її характеристики (якість, вологість, розміри після переробки, втрати від браку у виробництві).

На підставі даних фактичного контролю, лабораторного аналізу й органолептичного обстеження рекомендуємо для обліку і контролю кількості та якості продукції зернових культур на стадії їх зберігання складати "Акт обліку та контролю збереження зернопродукції", в якому передбачені кількість і якість зернопродукції при оприбуткуванні та за ре-

зультатами контролю виявлені втрати, причини їх виникнення та винні особи.

З метою підвищення інформативності даних про склад і структуру витрат рекомендуємо заповнювати виробничий звіт тракторно-рільничої бригади, в якому поряд із фактичними витратами відображати планові (кошторисні) показники як за місяць, так і наростаючими підсумками з початку року, що дозволить порівняти фактичні дані із запланованими і виявити відхилення.

При надходженні зерна різних культур і від різних господарств на зерносклади проводять лабораторний аналіз середньодобових зразків, у процесі якого необхідно скласти документ "Картка аналізу зерна", де передбачити розрахунок середнього показника вологості (у відсотках) на підставі даних замірів і середніх показників засміченості (у відсотках) на підставі зважування їх у зразках фракцій.

Результати зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів пропонуємо оформлювати внутрішнім документом "Накладна на зерновідходи", на підставі якої визначати отримані обсяги.

Облік виконує і контрольну функцію, особливо щодо якості вирощуваної продукції. Відомо, що управління якістю продукції — це сукупність методів і видів діяльності оперативного характеру для виконання вимог щодо якості та дій, здійснюваних при створенні, використанні або споживанні продукції з метою встановлення, забезпечення і підтримки необхідного рівня її якості [4, с. 6]. Об'єктами управління є процеси, від яких залежить якість продукції. Управління якістю в сільськогосподарських підприємствах значно поступається рівню, досягнутому компаніями розвинених країн Європи. Відповідно, продукція підприємств, як правило, не конкурентоспроможна на європейському ринку. Нині, за оцінками незалежних експертів, системи якості на українських підприємствах відстають за рівнем свого розвитку від систем якості провідних компаній Західної Європи на 10 років і більше. Дослідження системи управління якістю зернової продукції в сільськогосподарських підприємствах Київської області показало, що не всі дотримуються систем менеджменту якості. Адаже і наявність ДСТУ, стандартів та інструкцій в організаціях не свідчить про те, що вони їх дотримуються.

Аналізуючи систему управління якістю в сільськогосподарських підприємствах Киї-

вської області, можна зробити висновок, що для підвищення якості зернової продукції у досліджуваних підприємствах необхідно посилити поточний контроль, аналіз і аудит якості.

Контроль якості здійснюється шляхом порівняння запланованого показника якості продукції з отриманим значенням. Після виконання всіх вимог до якості, відображених у технологічній та іншій документації, на стадії створення продукту необхідно забезпечити їх дотримання також у процесі виробництва. В результаті продукція має бути вироблена із запланованими значеннями параметрів якості. Контроль якості повинен здійснюватися як на етапі планування, так і в ході виконання робіт та на етапі їх завершення.

У разі виявлення відхилення показника якості від запланованого значення виробник шукає причину появи відхилення і після коригування технологічного процесу знову перевіряє відповідність одержаних показників якості запланованим значенням, можливо, встановленим стандартом або нормою. У більшості сільськогосподарських товаровиробників відсутні стандарти на технологічні процеси та організаційні стандарти, тому виникає необхідність у розробці подібних стандартів [5, с. 74].

У сільськогосподарських підприємствах вимоги до технологічних процесів, організації та управління виробництвом в основному регламентуються інструкціями, агротехнічними рекомендаціями, технологічними картами і т. д., які в одних і тих же зонах істотно розрізняються. Багато з цих документів мають рекомендаційний характер і тому часто не виконуються, доцільно відповідно до природно-економічного поділу стандартизувати типові технологічні процеси, що прискорить впровадження інтенсивних технологій в практику, сприятиме суворому дотриманню технологічної дисципліни на виробництві. Це значною мірою позначається і на якості сільськогосподарської продукції.

Урахування специфічних умов кожного сільськогосподарського товаровиробника може бути здійснено в стандартах підприємств. Стандарти підприємства є важливою складовою частиною комплексної системи управління якістю продукції в сільськогосподарському виробництві. Вони забезпечують взаємозв'язок процесу управління якістю на державному, галузевому рівні та на рівні підприємства. Стандарти підприємства детально формулюють і регла-

ментують заходи, що входять в систему управління якістю сільськогосподарської продукції. Від якості управління технологічними процесами залежить функціонування системи управління якістю. Важливо зазначити, що від виконання всіх без винятку технологічних процесів залежать кількість і якість вирощених зернових. Практика ринкового середовища доводить обов'язковість використання стандартів і доцільність стандартизації технологічних процесів відповідно до природно-економічного розподілу виробництва всіх видів продукції сільськогосподарства та врахування специфічних умов кожного підприємства. Це забезпечить функціонування системи управління якістю. На наш погляд, розробка стандартів підприємства принципово необхідна для контролю показників і оцінки якості робіт кожного з технологічних процесів. Досвід стандартизації окремих технологічних процесів у рослинництві показав, що їх обов'язковими складовими частинами є:

- вимоги до результатів впливу сільськогосподарських машин на ґрунт (глибина обробітку, закладення насіння, добрив та їх рівномірність, форма і стан поверхні обробленого поля і т. д.);

- виконання вимог норм внесення та рівномірності розподілу насіння, добрив, агрохімікатів і т. д.);

- повнота охоплення обробітком площ (відсутність огріхів), збору продукції, її кількісні та якісні втрати;

- виконання робіт в оптимальні календарні терміни, що встановлюється з урахуванням погодних умов і сприяє отриманню найбільшої кількості продукції з одиниці земельної площі.

Кількість показників для оцінки якості окремих робіт встановлюється залежно від виду і складності роботи та її місця в технологічному комплексі. Градації якості за виконання робіт мають чотири значення: "відмінно", "добре", "задовільно", "незадовільно". Відповідно, повинна бути диференційована й основна оплата праці працівників. При градації якості за еталон (базовий рівень) приймається усереднене значення показника, яке досягається працівниками, які мають високу кваліфікацію. За базовий рівень для оплати прийнято оцінку "добре". Проект розробленого стандарту "Посів зернових. Система оранки ґрунту" складається із чотирьох розділів: вступ, вимоги до умов виконання робіт, показники, градація та оцінка якості оранки зернових культур, спосо-

би визначення якості оранки поля під зернові.

У вступі та першому розділі представлено проєкту стандарту описано цілі і значення його розробки. У другому розділі зазначається, що на якість оранки та сівби зернових культур істотно впливають погодні умови, стан ґрунту, конфігурація поля, довжина гону та інші, які поділяються на сприятливі, задовільні та несприятливі. Надається характеристика цих умов. Оцінка якості оранки та сівби зернових культур здійснюється за балами і включає: дотримання норми висіву, глибини загортання насіння та рівномірності міжрядь, які оцінюються за 10-бальною шкалою. Сума балів, отримана за всіма показниками якості оранки та сівби зернових культур, що дорівнює 9—10 балів, оцінюється на "відмінно"; 7—8 — "добре"; 4—6 — "задовільно"; 3 бали і менше — "незадовільно" (брак).

У третьому розділі наведено кількісну оцінку окремих показників якості. Так, середнє відхилення від норми висіву до 3% (оцінюється в 4 бали), більше 3% (0 балів); середнє відхилення від встановленої глибини закладення насіння до 1 см (3 бали), від 1 до 2 см (1 бал), більше 2 см (0 балів); середнє відхилення ширини стикових міжрядь до 2 см (3 бали), від 2 до 5 см (1 бал), більше 5 см (0 балів).

У четвертому розділі охарактеризовано способи і технічні засоби для визначення кількісних значень показників якості.

Стандартизація технологічних процесів дозволяє більш успішно здійснювати управління якістю роботи і виробленої продукції. Практика роботи сільськогосподарських підприємств свідчить про те, що значна частина продукції псується у процесі транспортування і зберігання. Тому необхідно здійснювати роботу зі стандартизації умов і способів зберігання, а також транспортування продукції, які сприятимуть зменшенню втрат.

У сучасних умовах сільськогосподарського виробництва стандартизація дає змогу здійснювати управління якістю сільськогосподарської продукції на всіх рівнях її виробництва, транспортування, зберігання і споживання, а отже — збільшення ефективності виробництва.

ВИСНОВКИ

Використання методів і принципів управлінського обліку в системі заходів підвищення ефективності виробництва та реалізації зернових і зернобобових культур дасть змогу виявити резерви її підвищити по центрах відповідальності та сформувати інформаційну базу для прийняття виважених управлінських рішень

керівництвом сільськогосподарських агроформвань.

Вважаємо, що запровадження вищеперерахованих облікових документів дасть змогу сформувати інформаційну базу для прийняття оперативних та обґрунтованих управлінських рішень керівництвом сільськогосподарського підприємства, пов'язаних із визначенням заходів щодо підвищення ефективності вирощування зернових і зернобобових культур.

Література:

1. Моссаковський В.Б. Проблеми бухгалтерського обліку в сучасних умовах / В.Б. Моссаковський // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: в 4-х ч. / за ред. П.Т. Саблука. — Ч. 3. — К.: ННЦ ІАЕ, 2004. — 511 с.
2. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 10. — С. 2—10.
3. Облік державної підтримки агропромислового виробництва: за ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Герасимука І.В. — К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. — 324 с.
4. Сук Л.К. Калькуляція в бухгалтерському обліку / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2003. — № 4. — С. 2—12.
5. Сук П.Л. Обґрунтування статей обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах / П.Л. Сук // Економіка АПК. — 1999. — № 10. — С. 73—75.

References:

1. Mossakovs'kyj, V.B. (2004), Problemy bukhgalters'koho obliku v suchasnykh umovakh [Problems of accounting in today's], NNTs IAE, Kyiv, Ukraine.
 2. Sopko, V.V. (1996), "Fundamentals of Accounting internal (management) accounting of costs and benefits activity (controlling)", Bukhgalters'kyj oblik i audyt, vol. 10, pp. 2—10.
 3. Luzan, Yu.Ya. Zhuk, V.M. Herasymuk, I.V. (2007), Oblik derzhavnoi pidtrymky ahropromysloвого vyrobnytstva [Accounting for government support of agricultural production], TOV "Yur-Ahro-Vesta", Kyiv, Ukraine.
 4. Suk, L.K. (2003), "Calculation in accounting", Bukhhalteriiia v sil's'komu hospodarstvi, vol. 4, pp. 2—12.
 5. Suk, P.L. (1999), "Justification articles of cost accounting in agricultural enterprises", Ekonomika APK, vol. 10, pp. 73—75.
- Стаття надійшла до редакції 15.10.2013 р.