

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

FEATURES OF ACCOUNTING AGRICULTURAL ENTERPRISES

Мельник К.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки

У статті розглянуто особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та специфіку виробництва сільськогосподарської продукції. Досліджено вплив виявлених особливостей на організацію та здійснення бухгалтерського обліку на підприємства галузі. Доведено важливість та необхідність урахування специфічних особливостей циклічності та сезонності виробничого процесу під час формування інформаційного забезпечення для прийняття оперативних рішень та відображення результатів діяльності в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, діяльність, сільськогосподарські підприємства, витрати, виробництво, інформація, інформаційне забезпечення, системи прийняття рішень, управління.

В статье рассмотрены особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий и специфика производства сельскохозяйственной продукции. Исследовано влияние выявленных особенностей на организацию и осуществление бухгалтерского учета на предприятия отрасли. Доказаны важность и необходимость учета специфических особенностей цикличности и сезонности производственного процесса при формировании информационного обеспечения для принятия оперативных решений и отображения результатов деятельности в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, деятельность, сельскохозяйственные предприятия, расходы, производство, информация, информационное обеспечение, системы принятия решений, управление.

The features of agricultural enterprises and specificity of agricultural production. The effect of the identified features on the organization and implementation of accounting in the industry. The significance and necessity of taking into account the specific characteristics of the cyclical and seasonal nature of the production process in the formation of information support for operational decision-making and displaying results of accounting.

Keywords: accounting, activities, agricultural enterprises, costs, production, information, information systems, decision making, management.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Стан сільського господарства є важливим показником соціально-економічного, політичного та екологічного розвитку країни. Вплив сільського господарства на політичне життя держави пояснюється його участю у формуванні достатньої продовольчої бази, а отже, й політичної незалежності та стабільності. Значення сільськогосподарського виробництва в розвитку національної економіки важко переоцінити. Однак відсутність системних державних програм розвитку галузі, наслідки фінансової кризи призвели до суттєвого погіршення становища сільськогосподарських підприємств, а в окремих регіонах і скорочення їх чисельності. Недостатність власних коштів та висока вартість кредитів зумовлюють необхідність адекватної організації та правильного ведення бухгалтерського обліку кожної господарської

операції для оптимізації витрат і раціонального використання ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Проблеми практики правильного відображення інформації про господарські операції в обліку сільгоспвиробників досліджувалися багатьма науковцями, серед яких: В.М. Жук, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, М.И. Малік, Л.В. Нападовська, О.М. Петрук, П.Т. Саблук, Л.В. Сотнікова, В.О. Шевчук та ін. Дослідники звертали увагу на уточнення організаційних засад бухгалтерського обліку, займалися комплексною розробкою його методологічного забезпечення в умовах сільськогосподарського виробництва. Але питання ґрунтовного дослідження впливу галузевих особливостей на формування інформації бухгалтерського обліку про сезонні виробничі

цикли, процеси і результати потребують поглибленого розгляду.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – дослідити особливості організації та ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Бухгалтерський облік, що здійснюється в сільському господарстві, суттєво відрізняється від обліку в інших галузях економіки особливостями проведення інвентаризації біологічних активів, калькулювання сільськогосподарської продукції, виявлення крадіжок і приписок під час списання матеріальних цінностей. Удосконаленню систем збору, обробки і представлення релевантної інформації про стан господарських об'єктів на сільськогосподарських підприємствах передують аналіз організації виробництва, вивчення технологічних процесів, з'ясування структури управління.

Першочергово організація і методика здійснення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах залежить від організаційно-правової форми господарювання. Згідно з чинним законодавством України, сільськогосподарські підприємства діють на основі приватної та державної власності. Наявність приватного власника відіграє ключову роль у здійсненні бухгалтерського обліку. Власники найбільше зацікавлені в раціональному використанні свого майна та отриманні прибутків, саме тому облік виступає дієвим засобом забезпечення інформаційних потреб власника.

Розвиток приватної власності в сільському господарстві стимулює до пошуку нових прогресивних методів обліку засобів та результатів праці. Неврегульованість здійснення внутрішньогосподарського обліку на державному рівні дає приватному власнику змогу організувати його відповідно до потреб менеджменту на кожен момент. Можливість організувати якісне й оперативне відображення інформації про господарські операції та процеси у приватних сільськогосподарських підприємствах значно більша, ніж у державних.

Розмір сільськогосподарського підприємства визначається обсягами його діяльності, площею сільськогосподарських угідь та кількістю працівників. Такі характеристики підприємства впливають на побудову бухгалтерського обліку через кількість здійснюваних операцій, затрат людських та машинних ресурсів, обсягів виробництва і реалізації. Між розмірами підприємства і потребою ефективного функціонування інформаційної системи існує прямий зв'язок. Збільшення розмірів підприємства зумовлює необхідність ускладненої організації бухгалтерського обліку.

Складність організаційної структури сільськогосподарських підприємств полягає у функціонуванні декількох керівних органів, що ієрар-

хічно пов'язані між собою. Наявність власників в особі Ради акціонерів, Зборів засновників, Спостережної ради, Ревізійної комісії та Правління часто призводить до виконання ними одних і тих самих контрольних завдань, що в результаті знижує дієвість контролю, пояснює його формальність. Складна організаційна структура полягає в тому, що на одного працівника припадає декілька керівників, що ускладнює контроль розпоряджень та їх виконання.

Складність виробничої структури підприємств галузі зумовлена особливостями виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Територіальна віддаленість виробничих підрозділів (поле, бригада, ферма, тік, зерносовище), географічне розміщення полів, роздільності долинами і чагарниками передбачають постійний рух матеріальних цінностей, техніки, предметів праці на певну відстань, що часто займає значний формального часу і створює сприятливі умови для формального чи запізненого здійснення обліку за процесами. У результаті підвищується потреба в оперативній передачі інформаційних даних на місцях формування доходів, витрат, особливо під час списання цінностей.

Суттєвим чинником, що впливає на ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, є доцільність охоплення контролем різних аспектів діяльності. Причина в тому, що постійний контроль в умовах сільськогосподарського виробництва є неможливим через високу затратність. Утримання персоналу, що виконуватиме тільки контрольні функції, несе в собі додаткові витрати, що в результаті впливає на вартість продукції рослинництва і тваринництва. Крім того, не всі операції, що здійснюються на підприємствах, потребують постійного нагляду і перевірки. Керівникам та управлінцям необхідно зосередитися на пріоритетних напрямках діяльності, важливих господарських об'єктах, щодо яких існує висока ймовірність втрати інформації про їх фактичний стан і використання. Під час організації бухгалтерського обліку варто проаналізувати роботу кожного підрозділу і визначити доцільність охоплення ним різних аспектів їх діяльності.

Низька фінансова забезпеченість сільськогосподарських підприємств – одна з основних проблем галузі. За постійної нестачі коштів керівники господарств не в змозі організувати ефективну роботу облікових відділів, але більшість власників нині розуміють і визнають, що без інформації бухгалтерського обліку ефективність їхнього бізнесу є сумнівною. У зв'язку із цим варто знати певний баланс, співставити, якщо можливо, вигоди і витрати на проведення обов'язкових обліково-контрольних заходів. Звичайно, виявити ефекти від адекватної організації бухгалтерського обліку в короткостроковому періоді неможливо, і взагалі оцінити його дію кількісно, вартісно й якісно дуже складно. Про ефективність і дієвість обліку як функції управління може

свідчити покращення роботи всього підприємства. Отже, організувати бухгалтерський облік у сільському господарстві варто поетапно, уникаючи формування нових витрат і, відповідно, зростання собівартості продукції.

Організація обліку в сільському господарстві значною мірою залежить від відносин власності, що склалися в галузі, особливо від відносин між трудовими колективами та власниками. Сучасні сільськогосподарські підприємства створилися внаслідок реформування колишніх колгоспів і радгоспів шляхом унесення майнових часток групи людей, що проживають на спільній території.

Розташування сучасних виробничих кооперативів, приватних підприємств та товариств, зокрема місце розташування їх полів, бригад, ферм, сьогодні не змінилося. Власники, керівництво та практично весь персонал десятками років проживають на одній території та часто пов'язані родинними зв'язками. Цей факт, що є особливим та характерним тільки для українського села, має безперечний вплив на організацію обліку на місцях. Етична неспроможність, матеріальна зацікавленість обліковця, економіста, контролера, що перевіряє діяльність певних працівників, унеможливають якісне визначення ним результатів їх роботи (знижується дієвість обліку і контролю, не виконуються принципи їх об'єктивності і професійної поведінки). Такий фактор має бути обов'язково врахований під час організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах для забезпечення збереження та раціонального використання майна підприємства.

Проблемне питання – кадрове забезпечення сільськогосподарських підприємств. Воно піднімалося на багатьох наукових конференціях і розглядалося у працях вітчизняних учених. Так, В.М. Метелиця зазначає, що однією з проблем реформування системи бухгалтерського обліку і контролю в нашій країні, відповідно до правил Міжнародних стандартів фінансової звітності, стала відсутність в українських бухгалтерів відповідного досвіду [5, с. 156]. Аналізуючи ринок бухгалтерських послуг в Україні, можна стверджувати, що, з одного боку, пропозиція висококваліфікованих кадрів, зокрема бухгалтерів, стала перевищувати попит, а з іншого – відчувається брак спеціалістів високої кваліфікації [5, с. 158]. Досліджуючи це питання, В.М. Жук та М.Г. Михайлов установили, що існують правова неосвіченість, безініціативність власників; відсутність зацікавленості в об'єктивному обліку; скорочення бухгалтерських служб та покладання на них обов'язків фінансистів, економістів, юристів; зростання тенденції плінності кадрів у новостворених сільськогосподарських підприємствах [3, с. 327].

Територіальна прив'язаність змушує керівників використовувати ті кадри, які є нині на певній території. Відсутність фахівців і спеціалістів із контролю й обліку є однією з основних причин

неможливості забезпечити надійне збереження майна на підприємствах галузі. Низький професійний рівень працівників, їх недостатній освітній і духовний розвиток, а також матеріальна незабезпеченість є основними факторами незадовільного кадрового стану. Сільське населення не прагне і не має змоги здобути належної освіти і працювати за фахом. У результаті частка штатних спеціалістів з обліку і контролю в сільськогосподарських підприємствах незначна, а їх фактична кількість не в змозі забезпечити високої ефективності управління. Таким чином, під час організації бухгалтерського обліку необхідно орієнтуватися на наявність на підприємстві кваліфікованих фахівців, перевіряти професійні здібності та навички персоналу. На сільськогосподарських підприємствах зростає значення наявних спеціалістів, фахівців, керівників виробничих підрозділів (ланок, ферм, бригад), оскільки облік здійснюють у них не тільки силами бухгалтерів.

Процес виробництва сільськогосподарської продукції пов'язаний із дією біологічних законів. Вирощування біологічних активів – рослин і тварин, що особливо відрізняє сільськогосподарську галузь від інших секторів економіки, – нерозривно пов'язане з біологічними перетвореннями, формуванням і розвитком живих організмів. Механізм вирощування біологічних активів та виробництво сільськогосподарської продукції потребують специфічних прийомів і процедур обліку для дотримання технології і недопущення непередбачених утрат у виробництві, що й має забезпечити раціональна організація інформаційної системи.

Особливість технології виробництва сільськогосподарської продукції полягає в тому, що часто за однакових витрат обсяг виробленої продукції може бути кардинально різним і не залежатиме від витрат на її виробництво, що, відповідно, впливає на собівартість та ціну продукції. Причиною цього є вагомий вплив погодних та кліматичних умов на виробництво сільськогосподарської продукції. Ефективність використання трудових, матеріальних ресурсів та техніки залежить від погодного середовища, оскільки роботи у сільському господарстві проводяться, як правило, на відкритому повітрі. Здійснення певних операцій всупереч погодним умовам досить часто призводить до суттєвих утрат. Необхідно щоденно слідкувати за прогнозами погоди і контролювати виконання заходів попередження негативного впливу погодних умов. Отже, організація бухгалтерського обліку має враховувати особливості технології виробництва сільськогосподарської продукції та її залежність від кліматичних факторів.

Сезонність виробництва сільськогосподарської продукції зумовлює нерівномірне використання матеріальних, трудових ресурсів та техніки впродовж календарного року. Так, витрати на виробництво виникають упродовж усього

періоду (року), а відносяться на собівартість продукції (розрахунок фактичної собівартості) в кінці року (рослинництво) чи після закінчення операційного циклу (тваринництво). Отже, під час організації бухгалтерського обліку особливу увагу слід приділити якості та своєчасності проведення процедур технологічного контролю в місцях формування витрат. В.Н. Вейсброд із цього приводу зауважує, що деяка продукція рослинництва і тваринництва отримується одноразово в період дозрівання рослин і тварин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку за їх виходом, збереженням, переробкою та реалізацією [1, с. 38].

Суттєвою особливістю процесу виробництва сільськогосподарської продукції є використання землі (ґрунту) як основного засобу виробництва. За правильного використання земля не виснажується, а набуває нових властивостей, забезпечуючи збільшення врожайності. Підвищення родючості ґрунтів потребує додаткових витрат на підживлення та обробку полів, що зумовлює необхідність детального аналітичного контролю над дотриманням технології, нормами використання засобів підживлення. Виробництво продукції рослинництва залежить від установлені попередниками сівозміни. Зростає необхідність обліку під час обґрунтування сівозміни та її дотримання. Під час організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві потрібно врахувати технічне оснащення галузі рослинництва. У разі дотримання сівозміни не завжди є можливість повного завантаження сільськогосподарської техніки.

Специфічною особливістю сільськогосподарських підприємств є наявність декількох видів виробництва. Весь процес виробництва продукції рослинництва, тваринництва, вирощування біо-

логічних активів взаємопов'язаний між собою, що зумовлює значне використання власної продукції для потреб інших виробництв. Власні сили забезпечують відтворення суттєвої частки необхідних засобів виробництва. На думку П.Т. Саблука, одержана сільськогосподарська продукція використовується для посіву й як корми під час вирощування окремої продукції тваринництва, а частина вирощених біологічних активів тваринництва і рослинництва зараховується до складу довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження) [6, с. 37]. Таким чином, частина продукції власного виробництва у вигляді сировини використовується для потреб виробництва іншої продукції, переносючи свою вартість на інший продукт. Саме цей факт є визначальним під час організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві, оскільки зумовлює необхідність своєчасного визначення обсягів власної продукції, що оприбуткована, використана в інших видах виробництва і реалізована. Такий стан речей потребує аналітичного обліку через наявність потенційних можливостей у певних працівників для розкрадань, недотримання норм та нормативів та привласнення продукції власної переробки.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, специфічні особливості виробництва сільськогосподарської продукції зумовлюють необхідність відповідної організації бухгалтерського обліку. Раціонально організований облік, що враховує вищеназвані чинники, має забезпечити зростання ефективності всієї господарської діяльності шляхом обґрунтованого використання ресурсів, зменшення обсягів непередбачених утрат, збереження та примноження майна власника.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вейсброд В.Н. Оперативний учет и контроль в коммерческих учреждениях. Методика – техника – организация / В.Н. Вейсброд В.В. Цубербиллер. – М.: НКПСИ, СССР, 1926. – 86 с.
2. Жук В.М. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах вступу України до СОТ / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 6–9.
3. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська управлінська звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
4. Литвин Ю.Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: [навч. посіб.] / Ю.Я. Литвин. – К.: Вища шк., 1993. – 301с.
5. Метелиця В.М. Теоретичні основи обліку і контролю бюджетного фінансування сільського господарства / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 103–108.
6. Саблук П.Т. Аналіз і контроль в управлінні сільськогосподарським виробництвом / П.І. Гайдуцький, С.С. Габор, П.Т. Саблук, В.В. Стечишин. – К.: Урожай, 1986. – 104 с.
7. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейнман. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 160 с.