

7. Про державний бюджет України на 2007 рік : Закон України від 19.12.2006 № 489-V. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=489-16&p=1239953746685981>

8. Про державний бюджет України на 2008 рік : Закон України від 28.12.2007 № 107-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=107-17&p=1239953746685981>

9. Про державний бюджет України на 2009 рік : Закон України від 26.12.2008 № 835-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17&p=1239953746685981>

10. Про запровадження проміжної моделі переходу від відкриття асигнувань до погашення зобов'язань розпорядників (одержувачів) коштів : наказ Державного казначейства України від 23.06.2006 р. № 166. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.treasury.gov.ua/main/doccatalog/document?id=24767

11. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України : наказ Державного комітету статистики України від 18.04.2005 № 96. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1157.597.3&nobreak=1>

12. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=307050

13. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Надія Хорунжак // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 152+156X. — (інформаційно+аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).

Стаття надійшла до редакції 12.05. 2010 р.

УДК 657

М. М. Кругла,
ст. викладач кафедри
обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ ЯКОСТІ МОЛОКА У МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ: УПРАВЛІНСЬКИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТИ

В статье рассмотрены управленческий и учетный аспекты формирования качества молока в молочном животноводстве.

Ключевые слова: *качество молока, учетно-информационное обеспечение управления качеством, факторы влияния на качество молока.*

The article deals with managerial and accounting aspects of the formation of milk quality in dairy cattle.

Key words: *milk quality, accounting and information management quality management, factors affecting the quality of milk.*

У статті розглянуто управлінський і обліковий аспекти формування якості молока в молочному тваринництві

Ключові слова: *якість молока, обліково-інформаційне забезпечення управління якістю, фактори впливу на якість молока.*

Трансформаційні процеси, які відбуваються у вітчизняній економіці і пов'язані з входженням України до світового співтовариства та інтеграції в ЄС, зумовлюють необхідність перегляду економічної політики держави в стратегічних галузях, зокрема, у сфері агропромислового виробництва.

Одним з пріоритетних напрямків трансформації аграрного сектору України має стати проведення реформ у системі управління якістю сільськогосподарської продукції та модернізація санітарної та фітосанітарної сфери, що передбачає порівняння та оцінку діючих систем контролю за якістю продуктів харчування і сировини з метою наближення українських норм до норм ЄС.

У Законі України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» [3] задекларовано, що складовими мети державної аграрної політики є: гарантування продовольчої безпеки держави та перетворення аграрного сектору на високоефективний, конкурентоспроможний на внутрішньому та зовнішньому ринках сектор економіки держави.

Таким чином, за вказаних умов сьогодення, питання розробки та удосконалення механізму управління якістю продукції сільськогосподарського виробництва набувають особливої актуальності.

Об'єктом дослідження обрано процес інформаційного забезпечення управлінців даними про виробництво і якість молока у молочному скотарстві.

Дослідження сутності поняття «якість продукції», організації управління виробництвом якісної та безпечної сільськогосподарської продукції, ціноутворення з урахуванням якості, методики контролю та аналізу якості продукції сільськогосподарського виробництва проводилось багатьма

вченими, зокрема, В. Г. Андрійчуком, Р. В. Бичківським, В. Ф. Брильовою, В. Г. Галанцем, Г. О. Єресько, П. А. Лайко, В. Г. Лінником, Т. П. Михайловою, О. М. Царенком, В. В. Юрчишиним та ін. Безпосередньо проблематикою ефективності виробництва молока конкурентоздатної якості присвячені роботи В. І. Бойка, С. В. Васильчака, М. Й. Маліка, П. Т. Саблука, О. М. Шпицака та ін. На сьогодні не вичерпано потребу в удосконаленні обліково-аналітичної складової управління якістю продукції у галузі молочного скотарства.

Мета статті полягає в дослідженні потреб та шляхів удосконалення організації і методики обліку виробництва молока в молочному скотарстві на підставі системи факторів впливу на якість продукції. Ціль статті досягається виконанням наступних завдань:

- дослідити та систематизувати фактори, які визначають якість молока у молочному скотарстві;
- критично оцінити стан та діючий порядок формування бухгалтерської інформації про вплив факторів, які визначають якість молока, на витрати виробництва продукції молочного скотарства та доходи від її реалізації;
- розробити шляхи удосконалення організації і методики обліку витрат та доходів галузі молочного скотарства у напрямку посилення контролю за якістю продукції.

При написанні статті використовувались такі методи пізнання, як порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, системний підхід.

Згідно державного стандарту ДСТУ 2925-94 «Якість продукції. Оцінювання якості. Терміни та визначення» якість продукції — це сукупність характеристик продукції, які стосуються її здатності задовольняти встановлені та передбачувані потреби [4].

Така здатність продукції задовольняти встановлені та передбачувані потреби споживачів визначається, перш за все, відповідністю вказаної продукції вимогам чинних нормативно-правових актів держави. Якісні параметри основної продукції молочного скотарства (молока) нормативно регулюються Законами України «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини» [1], «Про молоко та молочну продукцію» [2], ДСТУ 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране: вимоги при закупівлі» [5], директивами й регламентами Євросоюзу, галузевими стандартами.

Виробництво незмінно високоякісної продукції переважно є результатом функціонування систем управління якістю продукції, що мали і мають поширене використання на радянських підприємствах та на підприємствах країн з розвинутою економікою. Радянські комплексні системи управління якістю продукції передбачали розробку вимог до якості, функціонування служб технічного контролю, маркування та сортування продукції, порядок звітності та стимулювання за якість. В той же час, комплексний підхід до управління якістю продукції на засадах встановлення пріоритету вимог споживача при достатніх для виробника фінансових результатах, притаманний західним системам управління якістю продукції не мав розвитку в СРСР — країні з командно-адміністративною економікою.

Нині на шляху вироблення механізму управління виробництвом якісної продукції постає потреба в об'єднанні здобутків вітчизняних та зарубіжних систем управління якістю сільськогосподарської продукції.

Управління якістю сільськогосподарської продукції здійснюється через сукупність взаємозв'язаних між собою природних, технологічних, організаційних і економічних факторів впливу, спрямованих на забезпечення оптимальної якості продукції, що зводиться до коригування цього впливу на процес формування якості в виробництві та зберігання в період споживання [8, с. 6]. Специфічна риса систем управління якістю сільськогосподарської продукції полягає у необхідності врахування особливостей сільськогосподарського виробництва, зберігання та транспортування продукції ще на стадії планування діяльності підприємства.

Багаторічними дослідженнями доведено, що якість тваринницької продукції формується під впливом зовнішнього середовища, господарської діяльності людини та фізіологічних особливостей тваринного організму. Так, на якість продукції тваринництва впливає цілий комплекс факторів, які представлено на рис. 1.

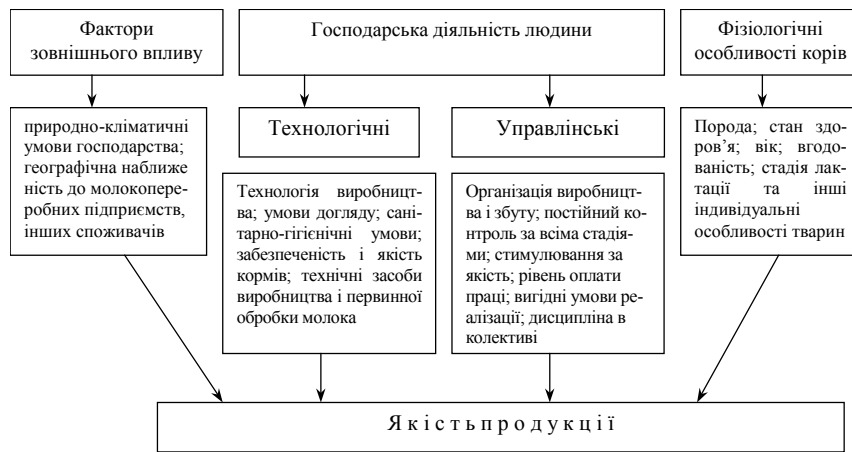


Рис. 1. Фактори впливу на якість молока у молочному скотарстві

Реалізація сучасних завдань менеджменту якості стає можливою лише при достатньому інформаційному забезпеченні управління, побудованого на ринкових підходах до питань його методики та організації. За таких умов, значна роль у формуванні відповідних управлінських рішень відводиться обліку, аналізу та контролю за якістю продукції.

Як свідчить практика, обліково-інформаційне забезпечення управлінців даними щодо якості продукції молочного скотарства на багатьох підприємствах, по-перше, не повністю відповідає потребам управління якістю; по-друге, нерідко питання про удосконалення облікового забезпечення як запоруки виробництва високоякісної продукції навіть не ставиться. На шляху поліпшення якості продукції слід врахувати, що «оптимальний рівень якості досягається тоді, коли різниця між додатковим ефектом від поліпшення якості продукції і додатковими витратами на таке поліпшення найбільша» [7, с. 275].

Якість продукції молочного скотарства знаходить своє відображення в обліку опосередковано, а саме: частково через деякі якісні показники; у складі витрат на виробництво продукції; у складі доходів від реалізації продукції.

Якість продукції впливає на склад, структуру та величину витрат на виробництво продукції, тому організація і методика обліку витрат виробництва відображає політику підприємства щодо якості продукції, яка виробляється. Витрати на виробництво обліковуються за центрами відповідальності

(внутрішньогосподарськими підрозділами, які визначаються з урахуванням виробничої та організаційної будови підприємства) та об'єктами обліку (групами худоби, видами виробництв). Облік виробництва завжди пов'язаний з понесенням певних витрат і включає два взаємозалежних напрямки: споживання засобів виробництва, живої праці, що формують витрати виробництва та вихід продукції.

Завдяки контрольно-аналітичному інструментарію за даними обліку слід здійснювати нагляд за раціональним та ефективним використанням ресурсів та попередженням непродуктивних витрат на виробництві.

Важливе місце у забезпеченні якості молока відіграє стабільність складу кормів за їх поживністю та кормовими властивостями, а також дотримання правил заміни кормів або кормових сумішей аналогічними за складом та поживністю з урахуванням енергетичної та протеїнової повноцінності. На підставі облікових даних відомостей витрат кормів (ф. № 94), накладних внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87) перевіряється відповідність витрат кормів встановленим раціонам годівлі та обсягам виробленої продукції тваринництва.

За даними Зведеної відомості нарахування і розподілу оплати праці та відрхувань на неї за об'єктами обліку витрат (ф. № 10.2.1 с.г.), розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва (ф. № 69) перевіряється правильність нарахувань заробітної плати. Оплата праці операторів доїння у господарствах обґрунтовано ставиться у залежність від кількості та жирності отриманого молока. На якісні параметри молочної продукції безпосередній вплив також має своєчасність годівлі, умови догляду, що є результатом праці обслуговуючого персоналу. Зоотехнічна наука зазначає, що важливим фактором раціональної годівлі тварин є порядок згодовування кормів, так званий режим годівлі. При одному й тому ж раціоні годівлі, але різних режимах годівлі можна одержувати різну кількість молока та молочного жиру. Тому, вважаємо, доречним заробітну плату обслуговуючого персоналу нараховувати відповідно до якісних характеристик їх роботи. Водночас, серед типових первинних документів з обліку праці та заробітної плати якість виконаних операцій відображається лише у «Наряді на відрядну роботу» (ф. №70 та № 70а), проте не фіксується у згаданому Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва» (ф. № 69).

Робота на молочнотоварній фермі, як правило, повторювана з дня в день. Застосування стандартів на здійснювані технологічні операції й встановлення оцінки за якість кожного виду виконаної роботи та оплати на підставі цієї оцінки: «добре» за роботу — базова оплата, «відмінно» — підвищена розцінка, «задовільно» — занижена розцінка, дозволяє накопичити інформацію про якість роботи конкретним виконавцем чи підрозділом і стимулювати якість праці.

На шляху підвищення якості продукції і рентабельності ведення тваринництва важливим фактором є послідовне удосконалення продуктивних якостей тварин у бажаному напрямі. Вирішальне значення у підвищенні продуктивних якостей тварин має селекція на високу енергію росту молодняка, оплату корму продукцією, високу пристосованість організму до автоматизованих технологій.

Для контролю за відтворенням та ефективністю використання тварин молочного стада застосовується інформація про походження тварин, породи, їх продуктивність за роками лактації. Вона формується за даними зоотехнічного та племінного обліку (Звіту по штучному осіменінню, запуску і отеленні, карток племінних тварин, відомості бонітування тварин, журналу обліку витрат медикаментів, журналу реєстрації приплоду і вирощування молодняка ВРХ (ф. 3-мол), журналу штучного осіменіння, запуску, отелень і осіменених телиць (ф. 10-мол), журналу обліку молочної продуктивності) і надходить від обліковців, бригадирів молочнотоварних ферм, техніків штучного осіменіння, зоотехніків.

Економічному контролю підлягають можливі випадки різкого зниження чи підвищення витрат, що можуть свідчити про необгрунтоване перенесення витрат із періоду, що перевіряється на наступні періоди. Причинами непродуктивних витрат поряд з недоліками в організації господарської діяльності можуть бути нестачі та розкрадання через низький рівень трудової дисципліни, псування цінностей, недотримання встановлених норм використання цінностей.

Молоко, яке не відповідає установленим вимогам ГОСТу 3662-97 зумовлює непродуктивні витрати виробничих ресурсів підприємства може бути ідентифіковане як низькоякісне чи брак у виробництві. Низькоякісним вважаємо молоко, що за деякими одиничними ознаками не відповідає вимогам до гатунків молока, проте використання якого за призначенням можливе та не

завдасть шкоди споживачеві. Браком при виробництві молока слід вважати продукцію, що не може бути використана за призначенням, тобто у їжу чи реалізацію і відповідно до Правил ветеринарно-санітарної експертизи молока і молочних продуктів та вимог щодо їх реалізації [6] повністю забороняється використання та підлягає утилізації.

Факти виробництва низькоякісної продукції та браку продукції потребують постійного контролю з боку системи управління. Роль облікової інформації полягає у забезпеченні необхідних даних для прийняття управлінських рішень щодо виробництва оптимально якісної продукції і впровадження заходів щодо попередження непродуктивних витрат.

Одиничні якісні показники як вміст жиру, білка представлені у деяких первинних документах з оприбуткування продукції: журналі обліку надою молока (ф. № 112), відомості руху молока (ф. № 114), товарно-транспортній накладній на відправку-прийняття молока і молочних продуктів (ф. №1-с.г. мол. сировина). Узагальнюючі показники дозволяють охарактеризувати якість всієї сукупності продукції і проставляються у зведених документах: відомостях про закупівлю молока від сільськогосподарського підприємства та ін.

За наведеною інформацією, показники якості сільськогосподарської сировини найповніше відображаються у документах із реалізації молока переробним підприємствам. Водночас, первинні агроформування здійснюють реалізацію молочної сировини і за іншими каналами, крім реалізації переробним підприємствам. Натуральна оплата праці готовою продукцією сільськогосподарського виробництва, відпуск молочної сировини для приготування їжі в дитячі садки, їдальні, лікарні, профілакторії здійснюється на підставі типових форм відомостей, лімітно-забірних карток на одержання матеріальних цінностей (ф. № 117) чи накладних (внутрішньогосподарського призначення) (ф. 87). Ці форми для обліку руху запасів не передбачають фіксації якісних параметрів продукції, й унеможливають навіть візуальний контроль за безпечністю отриманої споживачем продукції.

Подібні недосконалості підтверджуються вченими та практиками: «...виявлено недосконалість первинного обліку при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції через відсутність реквізитів, що характеризують якісні параметри продукції у реєстрах або відомостях» [9, с. 169]. Таким чином, інформація про

формування якості продукції, з одного боку, переважно фіксується у внутрішньогосподарських реєстрах, тобто є закритою для більшості споживачів продукції, а з іншого боку — через соціальну значимість повинна бути доступною споживачеві.

Після відокремлення продукції від біологічного активу в тому ж звітному періоді слід здійснити первісне визнання сільськогосподарської продукції активом. Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, встановленою за цінами активного ринку, де підприємство реалізує продукцію, зменшеною на витрати на місці продажу.

При відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за останньою ринковою ціною операції з такими активами чи ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей активу. Оцінюючи сільськогосподарську продукцію слід враховувати її якість. Таким чином, при первісному визнанні молока як активу застосовуватиметься декілька справедливих вартостей, що відповідатимуть гатункам цієї сільськогосподарської продукції.

Оцінка сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю викликає невідповідність між її величиною та витратами на виробництво сільськогосподарської продукції. Тому сільськогосподарські підприємства повинні визначати доходи (витрати) від первісного визнання таких активів і їх величина залежить від параметрів якості продукції.

Отже, виробництво незмінно високоякісної продукції молочного скотарства досягається при комплексному вирішенні поставленого завдання: ефективній організаційно-управлінській роботі з достатнім рівнем інформативності та врахуванні впливу факторів, які формують якість продукції.

Традиційний підхід до обліку даних про якісні та кількісні характеристики виробництва молока передбачає формування одночасно декількох інформаційних потоків бухгалтерського, оперативно-технічного, зоотехнічного, ветеринарного обліку, які в сучасних умовах потребують удосконалення та оптимізації інформації.

Література

1. Закон України «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини» № 771 від 27.12.1997 р.
2. Закон України «Про молоко та молочну продукцію» № 1870-IV від 24.06.04 р.
3. Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» № 2982-IV від 18.10.2005 р.
4. ДСТУ 2925-94 «Якість продукції. Оцінювання якості. Терміни та визначення». — К.: Держстандарт України, 1995. — 25 с.
5. ДСТУ 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі»: Затв. наказом Держстандарту України № 736 від 05.12.1997 р.
6. Правила ветеринарно-санітарної експертизи молока і молочних продуктів та вимог щодо їх реалізації: Затв. Міністерством аграрної політики України № 49 від 20.04.2004 р.
7. Андрійчук В. Г. Економіка аграрного підприємства: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. — К.: КНЕУ, 2002. — 356 с.
8. Брылева В. Ф. Управление качеством продукции животноводства. — М.: Россельхозиздат, 1977. — 63 с.
9. Іванюта П. В., Левченко З. М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 368 с.

Стаття надійшла до редакції 20.04. 2010 р.

УДК 657

Т. В. Ларікова,

асистент кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу ДВНЗ,
«КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ СТАНДАРТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БАНКІВСЬКУ ПРАКТИКУ

В статті описано історическіе предпосылки возникновения стандартизации бухгалтерского учета в банковской практике. Исследованы этапы развития положений (стандартов) бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Обозначены основные принципы формирования финансовой отчетности в банках, что обеспечат пользователей достоверной и правдивой информацией.

Ключевые слова: международные стандарты, национальные стандарты, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, принципы, стандартизация.