

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР  
“ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ”  
УКРАЇНСЬКОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ НАУК**

**БАЄВСЬКА Людмила Леонідівна**

**УДК 631.162:657.1**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК  
В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ, ІНТЕГРОВАНІХ З  
ПІДПРИЄМСТВАМИ ІНШИХ ГАЛУЗЕЙ**

**08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

**АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

**КИЇВ – 2006**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному науковому центрі „Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук.

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор, академік УААН

Саблук Петро Трохимович,  
Національний науковий центр „Інститут аграрної економіки” УААН,  
директор

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор  
Кірейцев Григорій Герасимович,  
Національний аграрний університет  
Кабінету Міністрів України,  
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

кандидат економічних наук  
Канцуров Олег Олександрович,  
Науково-дослідний фінансовий інститут при  
Міністерстві фінансів України,  
завідувач відділу методології бухгалтерського обліку

Провідна установа – Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, м. Київ

Захист відбудеться " 14 " червня 2006 р. о 13 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 Національного наукового центру „Інститут аграрної економіки” УААН (03680, м. Київ - МСП, вул. Героїв Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх, к.317).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного наукового центру „Інститут аграрної економіки” УААН (03680, м. Київ - МСП, вул. Героїв Оборони, 10, 2-й поверх, к.212).

Автореферат розісланий " 04 " травня 2006 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук

Н.Л. Жук

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Становлення ринкових відносин зумовлюється різноманітністю форм, способів і методів господарювання, у зв'язку з чим виникає нагальна потреба відповідного інформаційного наповнення управлінської діяльності. Провідна роль у вирішенні цієї проблеми належить бухгалтерському обліку, що є основною формою взаємозалежного і взаємообумовленого спостереження виробничих процесів і забезпечення доцільності, ефективності та законності відображення явищ.

Сучасні процеси трансформації економічних відносин у аграрній сфері вимагають кардинальної зміни форм і методів управління. Для цього на практиці створюються нові організаційно-правові структури на основі інтеграції сільськогосподарського і промислового капіталів.

Одночасно з цим відбувається реформування бухгалтерського обліку, впровадження національних стандартів, які повинні задовольнити потреби управління всіх типів підприємств багатуокладної економіки. Виникає необхідність дослідження відповідності якісних характеристик інформації і показників, що формуються системою бухгалтерського обліку, потребам усіх рівнів управління інтегрованих формувань. Для налагодження взаємодії аграрного та промислового капіталів слід також визначити інформаційні потреби галузей економіки й можливості системи бухгалтерського обліку як з позиції напрацьованої нормативної бази, так і з позиції досягнення системи в контексті розвитку бухгалтерських шкіл.

Враховуючи роль аграрного сектору у вирішенні продовольчої безпеки держави, на сучасному етапі економічного розвитку потрібно розробити напрями поліпшення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Це сприятиме підвищенню його значення в управлінні економікою та дасть змогу досягти раціонального й ощадливого використання ресурсів, запобігти виникненню непродуктивних витрат і втрат, а також забезпечити збереження матеріальних цінностей підприємства.

Проблеми організації і методики бухгалтерського обліку постійно знаходяться в центрі уваги науковців і економістів усіх країн світу. Серед вітчизняних вчених вагомих внесок у розвиток бухгалтерського обліку на різних історичних етапах зробили М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Веріга, А.М. Галаган, Т. Гольц, Я.А. Гончарук, М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, І.А. Єфремов, В.М. Жук, О.О. Канцуров, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Ковальчук, М.М. Коцупатрій, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, П.П. Німчинов, М.Ф. Огійчук, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, А.П. Рудановський, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші. Серед зарубіжних учених – Д. Мідлтон, М.Ф. Ван Бреда, Д. Мей, Г. Мюллер, В.Ф. Палій, В. Патон, Я.В. Соколов, Д. Форрестер, І. Шер, Е. Шмаленбах.

У наукових працях дослідників знайшли відображення різні аспекти бухгалтерського обліку. Однак спеціальних комплексних і узагальнюючих досліджень обліку в інтегрованих формуваннях до цього часу немає. Окремі публікації з даної тематики не містять вирішення існуючих проблем. Серед них основними є: організація бухгалтерського обліку і складання звітності сільськогосподарських товаровиробників, на прийняття управлінських рішень яких впливають інтеграційні процеси, організація обліку внутрішньогосподарських відносин, методика визначення зведеного результату, які мають враховувати галузеву специфіку й особливості розвитку інтеграції.

В умовах розвитку внутрішньогосподарських відносин виникає необхідність поглибленого комплексного дослідження побудови обліку в інтегрованих формуваннях. Дослідження бухгалтерського обліку як інформаційної системи для управління, а останнього - як засобу впливу на регулювання діяльності – є ключовим для досягнення успіху.

Економічна самостійність суб'єктів інтеграції при одночасній юридичній залежності від інвесторів і орендодавців обумовлює потребу обґрунтування побудови обліку на рівні господарств, об'єднання, а також на рівні всього формування, яке інтегрує промисловий та аграрний капітал. Кожний з цих рівнів характеризується різними об'єктами управління, що визначає особливості побудови обліку. Організація такого обліку вимагає вивчення і відображення взаємодії процесів

діяльності для різних рівнів управління. Це визначає актуальність обраної теми і цільову спрямованість дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до програми науково-дослідних робіт Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” УААН “Формування системи і механізмів обліково-аудиторського забезпечення сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах” (номер державної реєстрації 0102U000267). У рамках наукової роботи автором виконувалися дослідження з удосконалення методики й організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємством гірничорудної промисловості.

**Мета і завдання дослідження.** Розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо поліпшення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, які є складовою інтегрованих формувань.

Для досягнення поставленої мети було передбачено вирішення наступних задач:

визначити місце і роль бухгалтерського обліку в розвитку сільськогосподарських підприємств, які є складовою інтегрованих формувань;

обґрунтувати якісні характеристики бухгалтерського обліку в умовах інтеграції та реалізації його функцій;

дослідити сучасний стан системи бухгалтерського обліку підприємств сільського господарства, інтегрованих з підприємствами інших видів і галузей діяльності;

на підставі вивчення особливостей процесу документування, подальшого накопичення інформації про стан і діяльність підприємства визначити напрями поліпшення відображення облікової інформації в бухгалтерській звітності згідно з потребами управління;

визначити можливості удосконалення формування інформації про господарську діяльність сільськогосподарських підприємств, які є складовою інтегрованих формувань;

розкрити можливості удосконалення облікових процесів при інтеграції в умовах автоматизації.

*Об'єктом дослідження є* обліковий процес господарської діяльності сільськогосподарських підприємств Донецької і Харківської областей, інтегрованих з підприємствами інших видів та галузей економічної діяльності.

*Предметом дослідження є* теоретико-методологічні основи, а також практика бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших видів та галузей економічної діяльності.

*Методи дослідження.* В основу дослідження покладені наукові розробки вітчизняних та зарубіжних вчених з питань методології й організації бухгалтерського обліку, а також принцип системно-діалектичного методу пізнання явищ і процесів, що відбуваються в процесі господарського життя підприємств, змін в оточуючому їх середовищі, економічних законів. З метою розробки науково обґрунтованих методичних і практичних підходів щодо організаційної побудови й ведення обліку діяльності реорганізованих сільськогосподарських підприємств та інтегрованого формування використовувалося спостереження в історичному розвитку відносин, порівняння процесів обліку в усіх організаційно-правових структурах і аналіз їхнього впливу на прийняття управлінських рішень, структурний синтез організації обліку на дочірньому і материнському підприємствах.

Для вивчення ведення обліку в інтегрованих сільськогосподарських підприємствах застосовувались також методи єдиної подібності й розбіжності, а також їхнє поєднання, метод супровідних змін, систематизації, а також гіпотез, припущень та історичний методи.

На етапі розробки пропозицій з удосконалення організації звітності використовувалися методи виявлення функціональної їх сутності, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, аналогії та порівняння.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні якісних характеристик та необхідності удосконалення системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, що є складовою інтегрованих формувань, як інформаційної основи прийняття управлінських рішень і моніторингу їхньої ефективності.

*Вперше:*

на основі проведеного дослідження економічних і соціальних факторів обліку в сільськогосподарських підприємствах оцінено його стан та визначено залежності від ступеня розвитку інтеграційних процесів;

обґрунтовано необхідність застосування системного підходу до побудови бухгалтерського обліку на інтегрованому підприємстві;

розроблено заходи з удосконалення системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах як суб'єктах інтеграції;

*удосконалено:*

документальне забезпечення облікового процесу в сільськогосподарських суб'єктах, інтегрованих з підприємствами інших галузей економічної діяльності;

порядок ведення облікових процедур в інтегрованих формуваннях;

процес формування звітних показників сільськогосподарських підприємств з урахуванням інтересів учасників інтеграції;

організацію аналітичного обліку процесів виробництва в інтегрованих сільськогосподарських підприємствах;

порядок обліку фінансових результатів з метою розробки стратегії і тактики розвитку для ефективного управління суб'єктами інтегрованого формування;

*одержали подальший розвиток:*

система рахунків бухгалтерського обліку, що дасть можливість визначити особливості і характер впливу обліку окремих процесів господарської діяльності на раціональну організацію зведеного обліку в інтегрованих формуваннях;

методика формування даних внутрішньої звітності з метою розробки тактики і стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств з урахуванням інтересів учасників інтеграції;

організація облікових процесів в умовах їх автоматизації.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що виконані дослідження дозволять максимально наблизити інформацію бухгалтерського обліку до потреб прийняття і забезпечення підтримки поточних управлінських рішень на всіх рівнях.

Наукові розробки впроваджені у практику сільськогосподарських підприємств (філіалів) інтегрованого об'єднання ДП "Агрофірма "Шахтар" Слов'янського району Донецької області (акт філії "Орджонікідзе" № 10/43 від 06.01.2006 р.); використовуються для методичного забезпечення ведення обліку на дочірньому підприємстві "Агрофірма "Шахтар" ОП "Шахта ім. О.Ф. Засядька" Слов'янського району Донецької області (акт № 10/59 від 03.01.2006 р.); прийняті до впровадження у головному підприємстві інтегрованого об'єднання "Шахта ім. О.Ф. Засядька" м. Донецька (довідка № 10/66 від 06.01.2006 р.).

Результати наукових досліджень прийняті до використання в навчальному процесі Донецького інституту ринку та соціальної політики при викладанні дисциплін: "Бухгалтерський облік", "Аудит", "Контролінг", "Бізнес-планування", "Основи підприємництва" (акт Донецького ІРСР № 01/232 від 22.12.2005 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним закінченим науковим дослідженням. Наукові розробки, положення, узагальнення, висновки і пропозиції, що містяться в дисертаційній роботі, є особистим результатом роботи дисертанта, а також опубліковані в наукових працях.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дисертаційного дослідження пройшли апробацію й одержали позитивну оцінку на Міжнародній науково-практичній конференції "Реформування обліку, звітності й аудиту в системі АПК України: стан і перспективи" (м. Київ, 13-14 листопада 2003 р.); на III науковій конференції "Розвиток системи обліку, аналізу й аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи" (м. Київ, 25 березня 2005 р.); на всеукраїнській науково-практичній конференції "Проблеми пореформеного розвитку агропромислового виробництва та напрями їх розв'язання" (м. Тернопіль, Хоростков, 17-18 травня 2005 р.)

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження автором опубліковано 8 наукових праць, загальним обсягом 2,8 друкованих аркушів, у тому числі: у фахових виданнях – 5 статей

обсягом 2,0 друкованих аркушів і 3 доповіді на науково-практичних конференціях обсягом 0,8 друкованих аркушів.

**Структура й обсяг дисертаційної роботи.** Основний зміст роботи викладено на 180 сторінках комп'ютерного тексту. Дисертація містить вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел з 176 найменувань, 6 таблиць, 10 рисунків і 10 додатків. Логіка дослідження і структура дисертації відповідають поставленій меті та завданням, що з неї випливають.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначено мету і завдання, окреслено предмет і об'єкти дослідження, викладено практична значимість одержаних результатів.

У першому розділі – **“Теоретичні і методичні основи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей”** досліджено становлення та розвиток інтегрованого формування, його організаційну структуру і принципи управління. Розкрито особливості діяльності сільськогосподарських підприємств регіону з розвинутою вугільною та металургійною промисловістю, уточнено вимоги до облікової інформації в умовах інтеграції сільськогосподарського і промислового капіталу, а також функції, які виконує бухгалтерський облік. Досліджується вплив нормативно-правових регламентів на побудову обліку в умовах інтеграції та орендних відносин у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах, а також положень облікової політики на якість показників бухгалтерської звітності.

Дано характеристику процесу становлення виробничо-фінансових і соціальних відносин в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємством вугільної промисловості. Виявлено, що інтегроване формування виникло як результат пошуку ефективного механізму регулювання й управління господарською діяльністю сільськогосподарських підприємств. Особливістю його структури є об'єднання діяльності суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм. Це впливає на прийняття управлінських рішень користувачами бухгалтерської інформації, а також на побудову бухгалтерського обліку з метою формування показників діяльності кожного суб'єкта господарювання, об'єднання та формування в цілому.

Розвиток інтеграційних процесів у Донецькій і Харківській областях пов'язаний з трансформацією сільськогосподарської власності та сприяє виникненню суб'єктів господарювання, які мають ознаки юридичної особи, але не володіють її статусом. На діяльність таких суб'єктів впливають фактори, які характеризують як процеси відтворення, так і підприємницьку здатність їх в умовах ринку. З огляду на це особливе місце системи обліку визначається роллю, яку вона виконує в управлінні та її спроможністю бути, з одного боку, засобом ефективного управління для користувачів, а з іншого – базою для прийняття управлінських рішень для збалансованого функціонування всіх суб'єктів інтеграції.

Аналіз існуючих суб'єктів організаційно-правових відносин в умовах інтеграції (рис. 1) дозволив виявити роль системи обліку, що визначається: особливістю діяльності різних суб'єктів господарювання як у правовому, так і організаційному контексті, що формують нові виробничі й соціальні відносини; впливом інвесторів на фінансову, господарську і комерційну політику сільськогосподарських підприємств; виконанням системою обліку підприємницької функції, сутністю якої є створення інформації для управління суб'єктами господарювання з урахуванням інтересів, рівнів регулювання та сучасного стану внутрішнього і зовнішнього середовища.

Підсистема обліку в управлінні інтегрованими суб'єктами господарювання має сприяти балансу інтересів як горизонтальних, так і вертикальних рівнів управління шляхом забезпечення інформаційного обґрунтування альтернатив у досягненні єдиної мети інтегрованим формуванням. Таким чином максимально сприяти розвитку не тільки всієї системи управління, а й забезпечити розвиток соціальних відносин між різними галузями економіки та групами населення регіону.

В умовах господарювання інтегрованих підприємств під впливом рівнів регламентації, інтересів управління, а також ролі системи обліку в суспільстві змінюються якісні характеристики системи бухгалтерського обліку. Відповідність вимогам інтегрованих умов діяльності вимагає від системи повного використання функцій, притаманних обліку. В його системі виявляється підприємницька здатність, сутність якої полягає в ефективному використанні ресурсів для відображення показників господарської діяльності під впливом запитів різних рівнів управління. При цьому працівники бухгалтерської служби послідовно приймають рішення про застосування прийомів і способів бухгалтерського обліку з метою всебічного обґрунтованого висвітлення стану суб'єкта управління для створення можливостей подальшого розвитку останнього. Діяльність облікового апарату в умовах господарювання інтегрованих підприємств супроводжується ризиком прийняття рішень, обмежуючи його загальними принципами облікової політики. Таким чином,

### СИСТЕМА ВІДНОСИН В РИНКОВОМУ СЕРЕДОВИЩІ

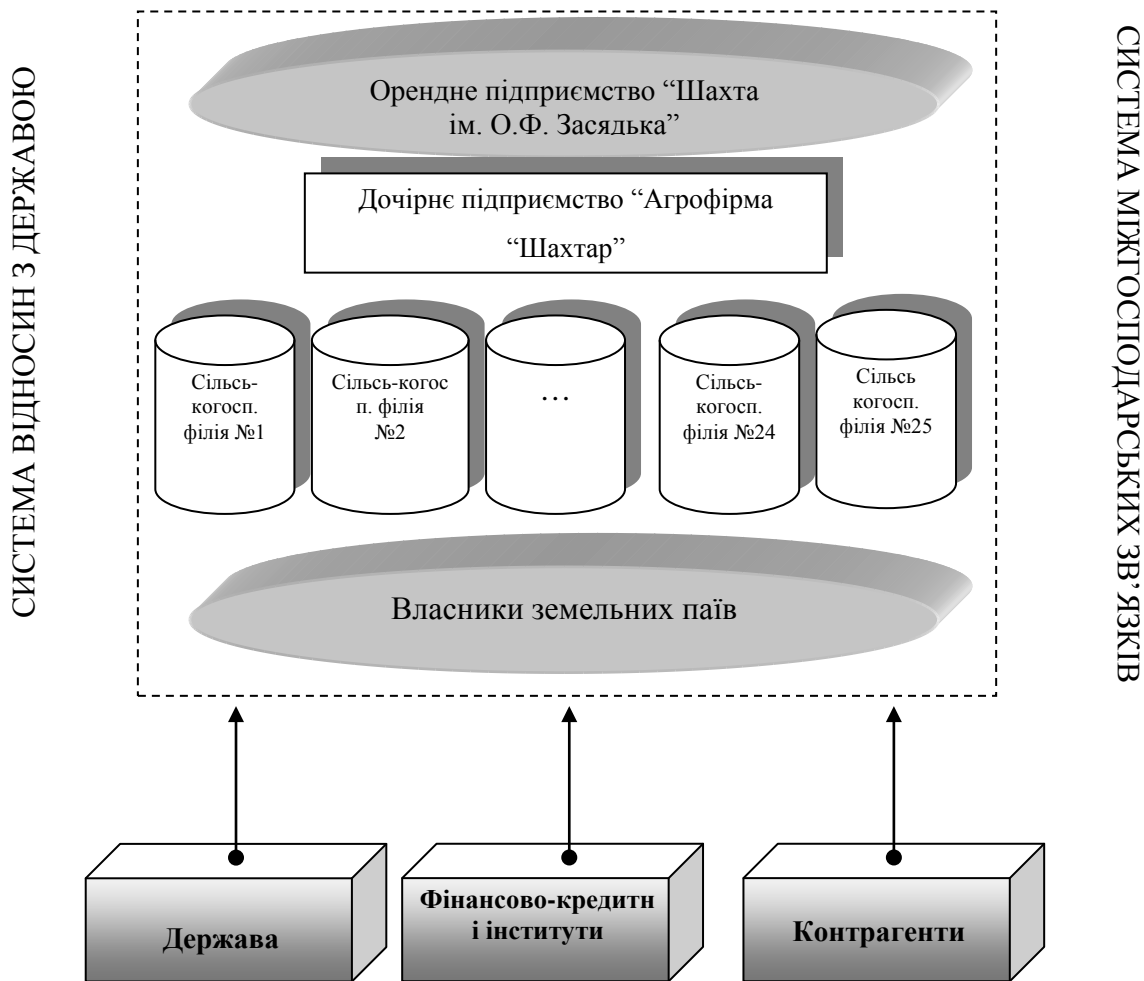


Рис. 1. Суб'єкти організаційно-правових відносин в умовах інтеграції

функції системи бухгалтерського обліку набувають нового змісту, в якому спостерігається підприємницька здатність системи впливати на технологію процесу обліку. Використання підприємницької функції дає можливість розрахувати частку прибутку, отриманого від застосування тієї чи іншої моделі обліку в господарюванні окремого суб'єкта, аграрного сектору та інтегрованого формування.

Визначення реальних потреб розвитку соціально-економічних відносин формує якісні характеристики, якими наділена система бухгалтерського обліку для ефективного виконання функцій підсистеми управління. Для сільськогосподарських підприємств, інтегрованих з

підприємствами інших галузей, основні вимоги до інформації є економічність, системність, комплексність, оптимальність, репрезентативність, корисність і дотримання балансу інтересів.

Доведено, що кожен критерій якісного складу системи бухгалтерського обліку впливає на якість підсумкових показників, сформованих нею. Той факт, що засоби і предмети праці є об'єктом системи бухгалтерського обліку сільськогосподарського виробництва як майно, що передається для використання, позбавляють інформаційну систему показників взаємозв'язку і взаємозумовленості між діяльністю юридичної особи та її відособленого структурного підрозділу. З огляду на це функціональні можливості бухгалтерського обліку надають можливість всім рівням управління ідентифікувати діяльність суб'єктів інтеграційних процесів. Тому, базуючись на принципах ринкових та інтеграційних відносин, нами виділено основні функції, притаманні системі бухгалтерського обліку в умовах інтеграції сільськогосподарського та промислового капіталів (табл. 1).

Необхідно визнати той факт, що для зниження підприємницького ризику, необхідно його враховувати передусім, при формуванні облікової політики, яка повинна будуватися на якісному і достовірному відстеженні причинно-наслідкових зв'язків роботи всіх суб'єктів інтеграції.

Таблиця 1

Функції бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей

Функція	Характеристика функції
Інформаційна	Надає взаємозалежну, системну, хронологічну і неперервну інформацію про процеси, що відбуваються в господарській діяльності суб'єктів зокрема та вплив соціально-економічних відносин на результат господарювання інтегрованого формування
Контрольна	Дає можливість постійного нагляду апаратом бухгалтерів за діяльністю суб'єктів господарювання та об'єднання, проведення моніторингу процесів виробництва, постачання, реалізації, внутрішньогосподарських відносин інтегрованого формування
Підприємницька *	Дає змогу оцінити внесок системи бухгалтерського обліку в досягнення кінцевого результату господарювання шляхом виділення його в окрему складову управління інтегрованим об'єднанням. Інформація обліку стає нематеріальним активом, безпосередньо беручи участь в інтеграційних процесах, приймає інформаційний ризик та обмежує його певними способами
Пізнавальна	Дає можливість охарактеризувати якість об'єктів обліку в зіставних одиницях через єдиний вартісний показник директивних цін
Регулююча	Дає можливість вишукати резерви для ефективного використання ресурсів і подальшого розвитку суб'єктів інтеграції. Ставить організацію обліку на рівень дослідження дії загальних економічних законів і розвиток інтеграції в цілому та суб'єктів господарювання зокрема

\* - обґрунтовується автором.

Сільськогосподарські підприємства виробляють продукцію, виконують роботи й операції, надають послуги в єдиному замкнутому технологічному процесі з обслуговуючими і переробними підприємствами, а також з дочірнім підприємством. Тому для забезпечення дотримання усталених методологічних принципів при розробці єдиної облікової політики формування необхідно врахувати особливості відображення сільськогосподарської, переробної, торгівельної та видобувної діяльності.

У другому розділі – “Характеристика стану бухгалтерського обліку в інтегрованих сільськогосподарських підприємствах” досліджено стан і проблемні питання, які виникають у



процесі ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Основна увага зосереджена на особливостях формування інформації про діяльність сільськогосподарських товаровиробників в умовах міжгалузевої інтеграції з метою виявлення недоліків документування і методики формування зведених показників.

Відстоюється позиція, що документування господарської діяльності має багатоцільову спрямованість у бухгалтерському обліку інтегрованого формування, виступаючи, з одного боку, засобом забезпечення юридичної чинності фактам-процесам і фактам-явищам, а з іншого – засобом формування показників внутрішньої звітності, від своєчасності якої залежить якість управлінських рішень. Виявлено особливості процесу документування в умовах інтеграції, які вимагають впорядкування організації для включення в процес складання первинних документів, графіка документообігу, обробки інформації та її надання (рис. 2).

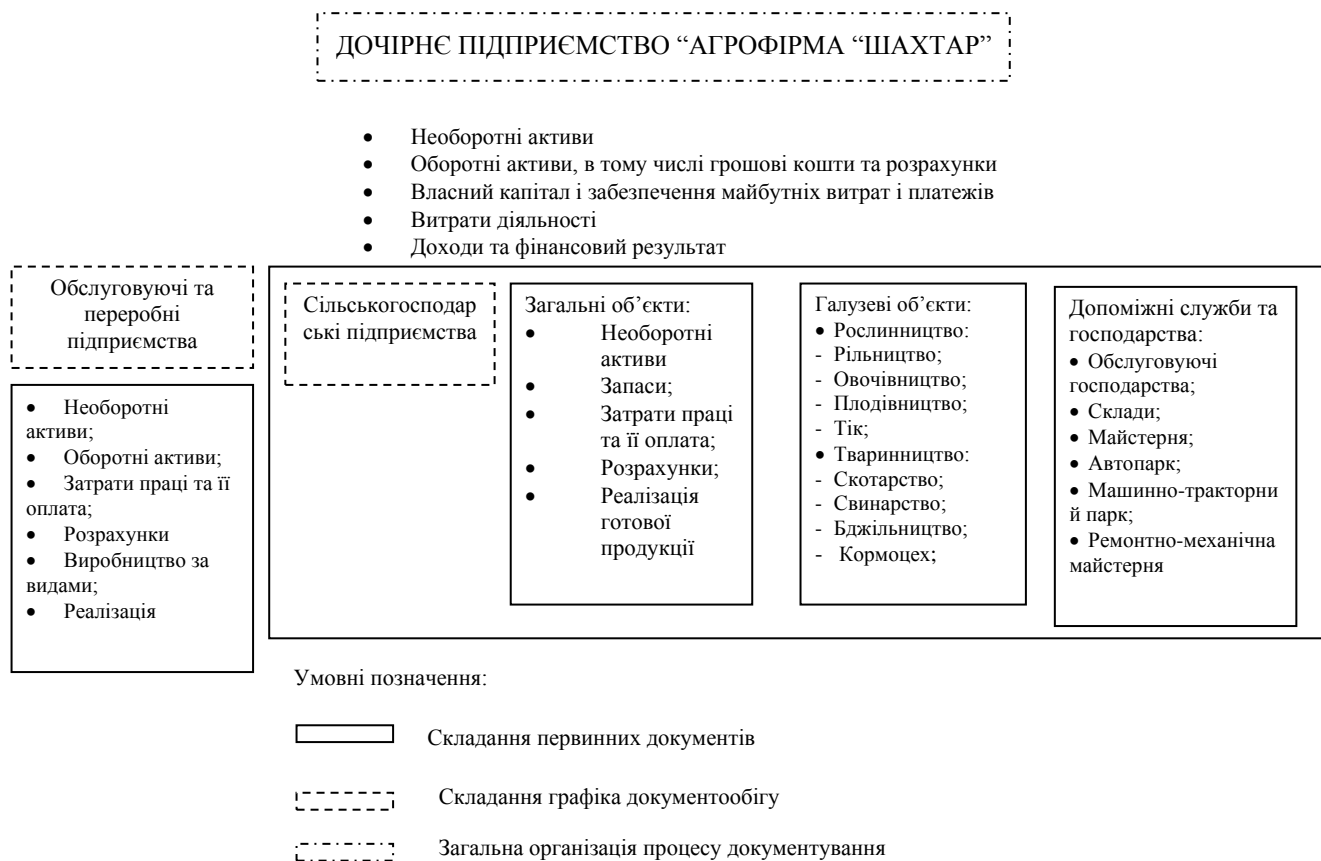


Рис. 2. Процес документування діяльності інтегрованого формування

Вивчення об’єктів обліку й об’єктів управління з позиції функцій менеджменту дозволили виділити фактори, які впливають на документування сільськогосподарських суб’єктів інтегрованого формування. Серед них, з огляду на пріоритетність виробничих рішень, особливе місце посідають система оподаткування, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, а також система затвердження й особливості розробки первинних документів.

Досліджено порядок нагромадження інформації про стан і діяльність підприємств, а також формування звітної інформації з метою її використання в управлінні інтеграційними процесами. Виявлено, що для досягнення взаємозалежного узгодження потреб і ресурсів у масштабі інтегрованого формування, взаємної координації дій різних суб’єктів господарювання, забезпечення збалансованості в об’єднанні й пропорційності відповідно до економічних законів, система рахунків бухгалтерського обліку має передбачати використання єдиного робочого плану рахунків всіма суб’єктами господарювання.

Проведені дослідження показали, що специфіка діяльності сільськогосподарських товаровиробників визначає залежність їх фінансових результатів від роботи інших суб’єктів інтеграції, які забезпечують безперервність і ритмічність операційного циклу. Існуюча система обліку, орієнтована на ринкові умови господарювання, акцентує увагу на результатах роботи

сільськогосподарського підприємства, залишаючи поза увагою їх причини і наслідки. Зокрема, незавершене виробництво сільськогосподарських підприємств відноситься до категорії “запаси”, що в існуючих умовах передбачає одержання економічної вигоди сільськогосподарським підприємством. Однак, з одного боку, умови інтеграції визначають розподіл одержаної продукції між суб’єктами інтеграції за директивними цінами, а з іншого боку, даний вид запасів має імовірнісний характер одержання готової продукції, реалізація якої в інтегрованому формуванні відноситься до функції агрофірми.

При розробці робочого плану рахунків пропонується використовувати теорію логісмографії. Для цього число рівнів, на яке розкладаються рахунки першого порядку, повинне відповідати кількості інтегрованих суб’єктів господарювання та видів їх виробництв (рис. 3).

За допомогою розробленого плану рахунків показники кожного сільськогосподарського підприємства будуть не тільки відображати фактичний фінансово-майновий стан і результати роботи, але і забезпечать зведену інформацію роботи об’єднання за звітний період з виділенням горизонтальних і вертикальних рівнів діяльності.

Проблема реальності показників звітності виникає в результаті багатоцільового її призначення, що визначається різними методиками розрахунку показників. В умовах інтеграції важливість визначення фінансового результату роботи полягає у взаємозалежності процесів, що виконуються різними суб’єктами господарювання. У зв’язку з цим необхідно проводити розрахунок ефективності роботи кожного суб’єкта господарювання, що, з одного боку, забезпечить впевненість ефективності і обґрунтованість інвестицій, а з іншого боку, важливо визначити зведений фінансовий результат, що забезпечить обґрунтованість ефективної інтеграції. Результати дослідження доводять, що в сучасних умовах фінансовий результат роботи сільськогосподарських підприємств визначається за методикою нормативно-законодавчих документів з використанням директивної вартості. Таким чином, формується умовний результат господарювання, що вимагає додаткової обробки даних з метою визначення ефективності кожного виду і суб’єкта діяльності інтеграції.

Рівень користувачів інформації			Рахунки, що використовуються	
Зовнішні			Рахунки фінансового обліку для складання фінансової звітності	
Прямі інвестори			Рахунки фінансового і виробничого обліку для складання фінансової та консолідованої звітності	
<b>Рахунок 23 “Виробництво”</b>				
Потреби обслуговування процесу виробництва			Рахунки фінансового і виробничого обліку	
Авіапростір	Агроснаб	Агросервіс	Комбікормо-вий завод	
236001	237001	238001		
Дочірнє підприємство			Рахунки фінансового і виробничого обліку для складання фінансової та зведеної звітності	
Рослинництво	Тваринництво	Підсобні виробництва	Допоміжні виробництва	Переробка сировини
231	232	233	234	235

Сільськогосподарські суб'єкти господарювання			Рахунки фінансового і виробничого обліку для складання бухгалтерської звітності	
23101	23201	23301	23401	23501
...	...	...	...	
23125	23225	23325	23425	

Рис. 3. Робочий План рахунків інтегрованого формування

У третьому розділі – “Удосконалення бухгалтерського обліку в інтегрованих сільськогосподарських підприємствах” – обґрунтовано рекомендації з удосконалення формування інформації про господарську діяльність, а також намічені шляхи поліпшення інформаційного забезпечення діяльності управління.

Запропоновано групування інформації, спрямоване на забезпечення інтересів управління інтегрованим формуванням. Виходячи з факторів інтеграції, рахунки бухгалтерського обліку повинні бути індикаторами, що використовуються як класифікаційні інструменти врахування потреб усіх суб'єктів (рис. 4).

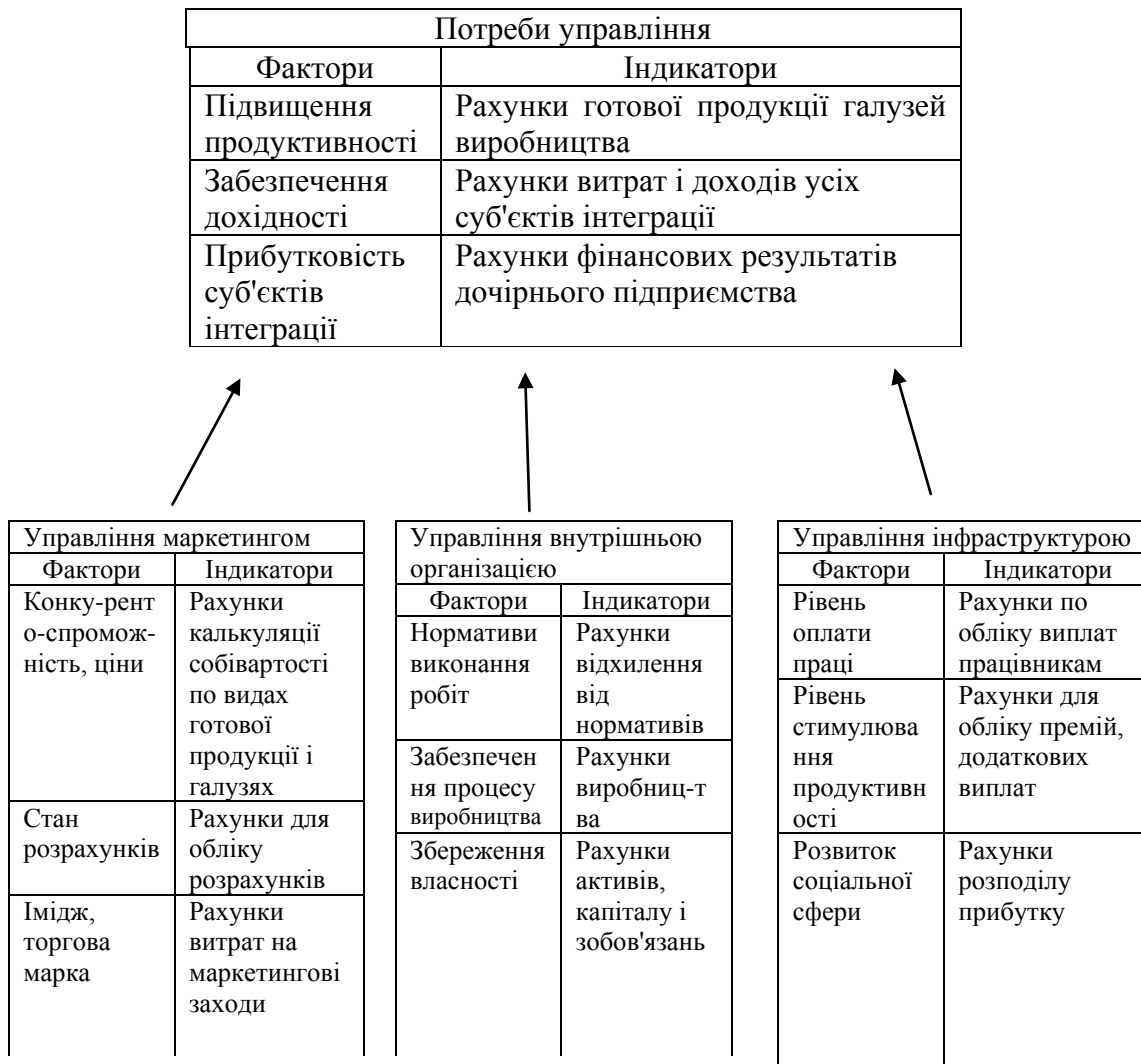


Рис. 4. Залежність бухгалтерського обліку від потреб управління

ж забезпечення  
ме підвищенню

ефективності його роботи за рахунок виявлення внутрішніх резервів, що розкриваються такою інформаційною системою.

Установлено, що відсутність інформації про взаємозалежність діяльності сільськогосподарських, обслуговуючих і переробних підприємств не дає можливості визначити перспективи їх розвитку. З метою ефективного управління інтегрованим формуванням необхідна організація зведення облікових даних кожним сільськогосподарським підприємством і центрами відповідальності.

У зв'язку з цим запропоновано форми й показники внутрішньої звітності, для яких передбачено використання інформація як первинних документів, так і реєстрів бухгалтерського обліку інтегрованих підприємств.

Для управління фінансовим результатом інтегрованого об'єднання запропоновано передавати інформацію про доходи і витрати сільськогосподарських підприємств у бухгалтерію дочірнього підприємства "Агрофірма "Шахтар". З цією метою розроблено і впроваджено у практику наступні форми документів:

"Авізо витрат", де відображається інформація, зібрана на дебеті рахунка 23 "Виробництво" у розрізі статей по центрах виникнення витрат;

"Авізо доходів", що характеризує нараховані й отримані доходи від реалізації за кожним суб'єктом інтеграції.

Така інформація буде корисна як для організації податкового обліку в усіх структурних підрозділах, так і зведеного обліку що дає змогу обґрунтувати розмір консолідованого податку на прибуток. При такому інформаційному забезпеченні управління існує можливість одночасного регулювання сільськогосподарської діяльності та діяльності суб'єктів господарювання з боку агрофірми.

Незважаючи на те, що в даний час бухгалтерський облік регулюється через законодавство та інші нормативно-регулюючі документи, його не слід розглядати як стандартну технологію, суть якої зводиться до сталого алгоритму і програми збору інформації. Він є динамічною системою, що постійно удосконалюється і змінюється. Пошук оптимальної моделі нагромадження, групування, систематизації й узагальнення інформації про ресурси, процеси їх використання суб'єктами господарювання - одне з головних завдань облікової політики. Тому при впровадженні автоматизованого робочого місця має бути передбачена можливість використання гнучкої комп'ютерної системи з наступною можливістю її нової адаптації до вимог користувачів, а одним із шляхів розвитку бухгалтерського обліку запропоновано використання мережевих технологій.

Інформаційна база обліку за такою технологією має вигляд бази даних, де облікові дані зберігаються у вигляді сальдо, бухгалтерських проводок і форм первинних, накопичувальних, зведених документів та реєстрів обліку. Раціональна організація і розподіл праці облікових працівників забезпечується переважно заходами централізації та децентралізації облікових робіт по суб'єктах господарювання та галузях діяльності. У зв'язку з цим запропоновано структура облікового апарату і локальної мережі бухгалтерії інтегрованого формування. На рис. 5 показано взаємозв'язок суб'єктів господарювання інтегрованого формування, який слід покласти в основу розробки комп'ютерно-комунікаційної форми обліку.

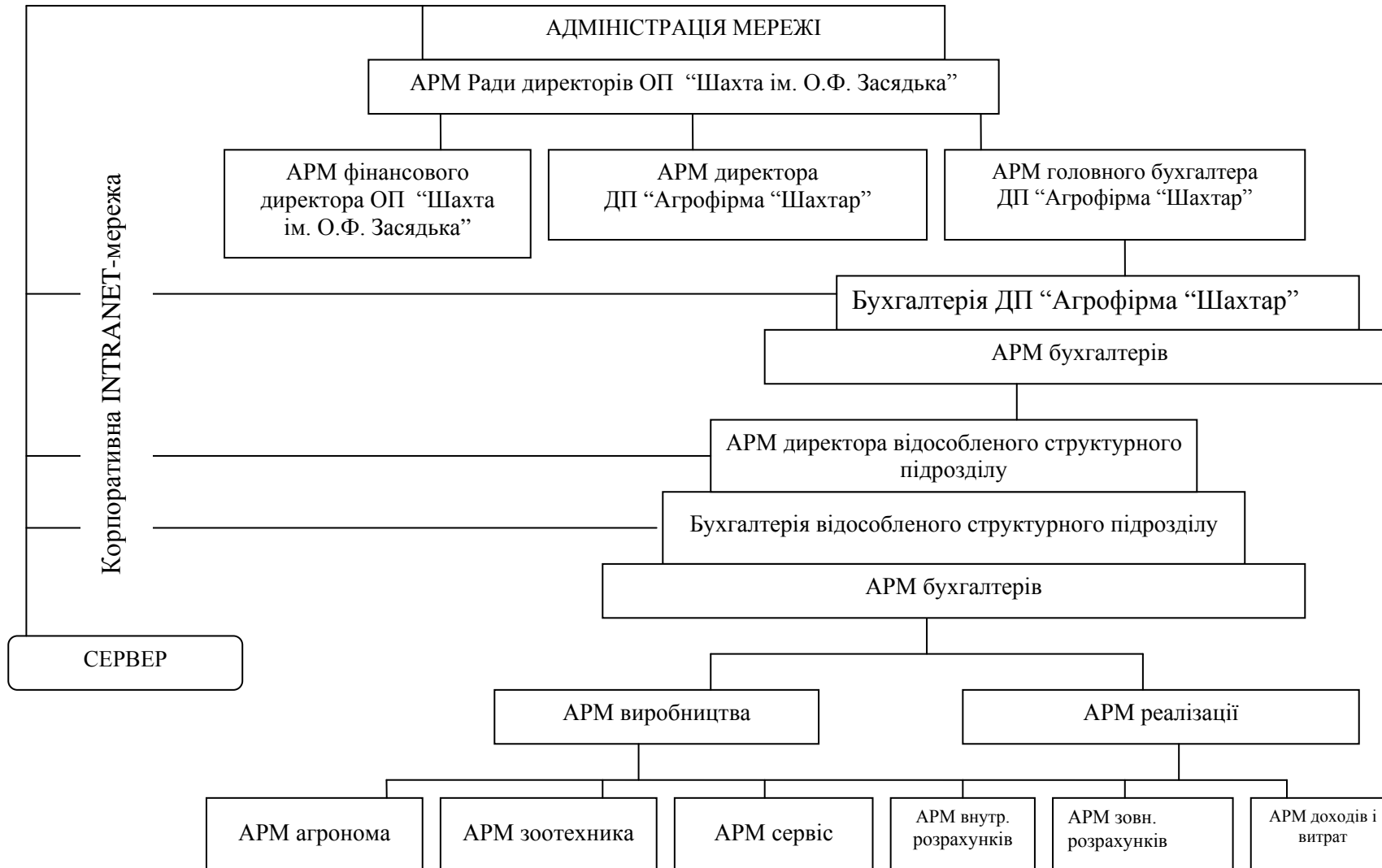


Рис. 5. Структура облікового апарату та локальної мережі бухгалтерії інтегрованого формування

## ВИСНОВКИ

Дисертаційне дослідження узагальнює накопичений досвід організації і методики бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємством вугільній галузі економічної діяльності Донецької і Харківської областей. На його підставі дано оцінку діючої методології і розроблено напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

1. Встановлено, що виникнення інтегрованого формування, яке поєднує діяльність різних суб'єктів ринкових відносин як у правовому, так і в організаційному контексті, є об'єктивним наслідком пошуку шляхів розвитку сільського господарства. Інтеграція економічної діяльності підприємств сільськогосподарської і вугільної галузей шляхом залучення інвестицій дозволяє регулювати фінансування сезонних робіт, а також забезпечити стабільність постачання виробничих запасів і реалізацію сільськогосподарської продукції. При цьому формуються принципово нові виробничі та соціальні відносини, що будуються на специфічних принципах управління;

2. Організація сільськогосподарського виробництва, що ґрунтується на залученні інвестицій підприємства вугільної промисловості, оренді землі та майнових паїв фізичних осіб, а також міжгосподарській кооперації товаровиробників відводить бухгалтерському обліку важливе значення і підвищує його роль у процесі управління інтегрованим формуванням. У цих умовах він надає можливість розв'язання завдання комплексного управління окремими об'єктами на рівні підприємства, об'єднання та всього формування;

3. З метою оцінки виробничих процесів і економічних явищ уточнено вимоги до системи бухгалтерського обліку в інтегрованих формуваннях, а також функції, які вона виконує. Орієнтація всіх учасників процесу інтеграції на досягнення загальної мети передбачає регулювання та побудову облікових процесів від рівня первинного спостереження до складання звітності з урахуванням підприємницької функції, яку виконує бухгалтерський облік;

4. Взаємозалежне узгодження потреб і ресурсів у масштабі інтегрованого формування, взаємна координація дій різних господарських структур, забезпечення збалансованості та пропорційності розвитку має знайти відображення в розробці загальної методики обліку з метою узгодження типових управлінських рішень і факторів облікового процесу, що впливають на них.

5. В сфері організації і методики бухгалтерського обліку виділено, що необхідно удосконалити організацію документообігу в інтегрованих об'єднаннях, що пов'язано з потребою узгодження рішень на різних рівнях управління. Для цього запропоновано складання узгоджених графіків документообігу в сільськогосподарських, обслуговуючих і переробних підприємствах та на дочірньому підприємстві. На їх основі дочірнє підприємство матиме змогу здійснювати загальну організацію процесу документування;

6. Запропонована система рахунків для використання інтегрованим формуванням, яка спрямована на відображення функціональних особливостей діяльності окремих суб'єктів господарювання та узагальнення інформації усієї господарської системи. Зокрема, це накопичення інформації про витрати за етапами їх нагромадження, виходячи з галузевих особливостей, а також можливість обчислити поточну собівартість продукції та робіт з наступним відображенням собівартості реалізації готової продукції. Передачу готової продукції сільськогосподарських підприємств дочірньому підприємству доцільно розглядати як внутрішнє переміщення, а факт реалізації визнавати в момент передачі ризику і вигод від використання об'єкта реалізації незалежній стороні;

7. Визначені в роботі складові раціональної організації облікового процесу (визначення результату по директивним цінам на рівні підприємства, цінам реалізації на рівні об'єднання та за реальним доходом на рівні формування) обумовлюють отримання інформації розрахунку фінансових результатів від кожного процесу операційного циклу та в цілому по інтегрованому формуванню, що дозволяє розробити цінову політику і належним чином побудувати відносини усередині інтегрованого формування між структурними підрозділами;

8. Для належного виконання функцій операційного менеджменту запропонована система внутрішньої звітності, що дає можливість узагальнити інформацію про ресурси та їхні джерела, яка необхідна в процесі виробництва, обміну, реалізації продукції та визначення результатів діяльності та процесів;

9. Інтегровані формування при розробці інформаційної моделі обліку для організації облікових процесів в умовах їх автоматизації, повинні дотримуватись компромісу між відкритою і закритою інформацією шляхом обмеження доступу. Для значного підвищення ефективності роботи інтегрованого формування доцільно створення локальних мереж і впровадження корпоративної Intranet-мережі, що сприятиме скороченню значної частини ручного оформлення первинної документації та прискорення документообігу.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Баевская Л.Л. Организация документооборота в интегрированных формированиях // Економіка АПК. – 2005. – № 3. – С. 74-79.
2. Баєвська Л.Л. Організація системи рахунків бухгалтерського обліку на інтегрованих підприємствах // Агроінком. – 2005. – №5-6 – С. 71-74.
3. Баєвська Л.Л. Автоматизація обліково-аналітичної діяльності інтегрованих підприємств // Агроінком. – 2005. – № 8 – С. 87-90.
4. Баєвська Л.Л. Вплив інтеграційних процесів на систему бухгалтерського обліку суб'єктів підприємництва (на прикладі ОП “Шахта ім. О.Ф. Засядька”) // Торгівля і ринок України: Темат. зб. наук.пр. Вип. 19, т. 3 / Голов. ред. О.О. Шубін. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – С. 7-13.
5. Баєвська Л.Л. Особливості облікової політики та її вплив на фінансову звітність інтегрованих підприємств (на прикладі ОП “Шахта ім. О.Ф. Засядько”) // Облік і фінанси АПК. –2005. – №5. – С. 16-22.

Статті на науково-практичних конференціях:

6. Баєвська Л.Л. Місце та роль бухгалтерського обліку у вирішенні продовольчої проблеми держави // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи: Збірник доповідей учасників III наукової конференції, присвяченій пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки А.С. Бородкіна (25 березня 2005 р.). – К.: Держ. комітет статистики України, Держ. Академія статистики, обліку та аудиту, 2005. – С.5-9.
7. Баевская Л.Л. Требования к информации бухгалтерского учета на интегрированных сельскохозяйственных предприятиях // Проблемы пореформеного розвитку агропромислового виробництва та напрямки їх розв'язання: Матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конференції 17-18 травня 2005р. – Тернопіль –Хоростків: ТІВ УААН, 2005. С. 244-249.
8. Баєвська Л.Л. Вимоги до облікової інформації в сучасних умовах // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. I: Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К: Інст аграр. екон., 2003. –С. 149-150.

## АНОТАЦІЯ

**Баєвська Л.Л. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей. –Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеню кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, Київ, 2006.

Дисертація присвячена дослідженню теоретичних і практичних проблем побудови системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей економіки, а також розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо поліпшення бухгалтерського обліку в цих підприємствах.

Запропоновано заходи з удосконалення системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах як об'єктах інтеграції. Набула розвитку система рахунків бухгалтерського обліку, що дасть можливість визначити особливості і характер впливу обліку окремих процесів господарської діяльності, раціональної організації зведеного обліку в інтегрованих формуваннях, а також методика формування даних внутрішньої звітності з метою розробки тактики і стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств.

Обґрунтовано об'єктивну необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, які є складовою інтегрованих формувань, як інформаційної основи прийняття управлінських рішень і моніторингу їх ефективності.

Ключові слова: суб'єкти господарювання, сільськогосподарські товаровиробники, інтеграція, система бухгалтерського обліку, облікова політика, функції обліку, документування, внутрішня звітність.

## АННОТАЦИЯ

**Баевская Л.Л. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях, интегрированных с предприятиями других отраслей. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Национальный научный центр „Институт аграрной экономики” УААН, Киев, 2006.

Диссертация посвящена исследованию теоретических и методологических основ формирования информации бухгалтерского учета и отчетности, а также вопросам его совершенствования в сельскохозяйственных предприятиях, интегрированных с предприятиями других отраслей экономической деятельности. В диссертационной работе изложена и дана оценка ситуации в аграрном секторе Донецкой и Харьковской областей, в частности сельскохозяйственный товаропроизводитель выделяется как структурное обособленное подразделение (филиал) интегрированного формирования, основной особенностью которого является взаимодействие аграрного и промышленного капиталов.

Рассмотрено историческое развитие социально-экономических отношений в предприятиях сельскохозяйственного сектора и угольной промышленности. Выделены наиболее важные проблемы управления, которые могут быть решены с помощью интеграции капиталов этих отраслей, и как следствие, установлена роль бухгалтерского учета в условиях интеграции капитала предприятий различных отраслей экономической деятельности. Последней определяются требования к информации и функции, выполняемые системой бухгалтерского учета для обеспечения нормального функционирования всех уровней управления интеграцией во взаимосвязи. Исследованы уровни регламентации учетного процесса в условиях рыночной экономики, определяющие направления учетной политики, а также опосредованно влияющие на качество информации при принятии управленческих решений каждым субъектом и уровнем управления в структуре интегрированного формирования, имеющие функциональную и территориальную особенности.

В контексте теоретических и методических основ бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях, интегрированных с предприятиями других отраслей экономической деятельности, сделан вывод, что интеграция экономической деятельности предприятий сельскохозяйственной и угольной отраслей путем привлечения инвестиций позволяют отрегулировать финансирование сезонных работ, а также обеспечить стабильные снабжение и реализацию сельскохозяйственной продукции. В свою очередь привлечение инвестиций, аренда земли и имущественных паев, а также межхозяйственная кооперация товаропроизводителей ставит бухгалтерский учет на ведущее место в процессе управления интегрированным формированием.

В диссертационном исследовании основное внимание уделено характеристике состояния бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях и его влияние на систему управления интегрированным формированием с целью создания возможностей использования



причинно-следственных связей в управлении, соблюдения единства качественных сторон и количественных параметров учитываемых объектов. Взаимосвязанное согласование потребностей и ресурсов в масштабе интегрированного формирования, взаимная координация действий разных хозяйствующих структур, обеспечение сбалансированности и пропорциональности развития должно найти отражение в разработке общей методики учета с целью согласования типичных управленческих решений и факторов учетного процесса, влияющих на них. Для достижения цели интегрированного формирования при построении бухгалтерского учета предлагается отражать отраслевые особенности как на уровне учетной политики, рабочего плана счетов и бухгалтерской отчетности.

Совершенствование организации документооборота связано с согласованием управленческих решений на разных уровнях управления. При этом на этапе организации документооборота предпочтение должно быть отдано документам, в которых накапливаются данные об однотипных операциях с целью упрощения составления и дальнейшей их обработки.

Исследованием установлено, что система бухгалтерских счетов дает возможность отразить функциональные особенности деятельности отдельных сельскохозяйственных товаропроизводителей и обобщать информацию всего интегрированного формирования. В частности это накопление информации о затратах, характеризующих этапы их возникновения исходя из отраслевых особенностей, а также дающих возможность рассчитать текущую себестоимость продукции и работ с последующим отражением себестоимости реализации готовой продукции. В этой связи, учитывая структуру интегрированного формирования, целесообразно передачу готовой продукции сельскохозяйственных предприятий агрофирме рассматривать как внутреннее перемещение по директивным ценам, а факт реализации признавать в момент передачи риска и выгод от использования этой продукции независимой стороне по ценам реализации. Финансовый результат деятельности интегрированного формирования определяется сопоставлением реального дохода, полученного от взаимодействия капитала предприятий различных отраслей деятельности с расходами, информация о которых накоплена всеми субъектами интеграции.

Для эффективности работы всего интегрированного формирования при разработке информационной модели в работе предлагается разработка системы внутренней отчетности, которая дает возможность получить информацию, необходимую в процессе производства, обмена, реализации и определения результатов с учетом соблюдения компромисса между открытой и закрытой информацией путем ограничения доступа к информационным ресурсам. Это может быть достигнуто с помощью создания корпоративной Intranet-сети, учитывающей структуру учетного аппарата интегрированного формирования.

Ключевые слова: субъекты хозяйствования, сельскохозяйственные товаропроизводители, интеграция, система бухгалтерского учета, учетная политика, функции учета документирование, внутренняя отчетность.

## ANNOTATION

Baevskaya L.L. Business Accounting of Agricultural Enterprises that are Integrated to Enterprises in other Branches. – Manuscript, Dissertation for defending Candidate degree on Economical Sciences, for specialty 08.06.04 – Business accounting, analysis and audit, – National Scientific Center “The Institute for Agrarian Economics” UAAS, Kyiv, 2006.

The dissertation is devoted to research of theoretical and practical problems of formation of business accounting system in agricultural enterprises that are integrated to enterprises in other economical branches, and also to working out the scientifically grounded practical recommendations for improvement of business accounting system in such enterprises.

The ways of improvement of business accounting system in agricultural enterprises as objects of integration were suggested. The development of system of business accounting bills that will provide opportunity to determine peculiarities and character of account influence on certain process of economy, rational organization of brought (reduced) accounting in integrated formation, as well as methodology of

data formation of internal documentation in order to work out tactics and strategy of agrarian enterprises development was enhanced.

Obvious necessity of improvement of business accounting system for agricultural enterprises that is concerned to be a component of integrated formations as informational basis of making management decisions and monitoring of its efficiency was grounded.

Key words: agents of economy agricultural commodity produces, integration, system of business accounting, documentation, business accounting bills, internal documentation (accountability).

Підп. до друку 03.05.06. Формат 60x84 1/16. Папір офсетний.  
Ум. друк.арк.0,9. Обл.-вид.арк.0,9. Тираж 100 пр. Зам. 56.

Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”  
03127, м. Київ –127, вул. Героїв оборони, 10.

Свідоцтво суб’єкта видавничої справи Сер. ДК № 2065 від 18.01.2005 р.