

Т. С. ГАЙДУЧОК
А. В. ПОГОСОВА

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ВІТЧИЗНЯНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Економіка України перебуває в стадії розвитку, але прагнення вийти на світові ринки вимагає розвитку та реформування системи бухгалтерського обліку з врахуванням вимог міжнародних стандартів. В зв'язку з цим постає питання запровадження в практику діяльності вітчизняних підприємств елементів управлінського обліку. Проведено аналіз наукових праць з питань управлінського обліку, обґрунтовано суть, завдання та особливості ведення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Економіка України знаходиться в стадії розвитку, но стремление выйти на мировые рынки требует развития и реформирования системы бухгалтерского учета с учетом требований международных стандартов. В этой связи возникает вопрос внедрения в практику деятельности отечественных предприятий элементов управленческого учета. Проведен анализ научных трудов по вопросам управленческого учета, обосновано суть, задание и особенности ведения управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях.

The economics of Ukraine is in developmental stage but the desire for being at the world market requires development and reform of accounting system taking into account the international standards. In this connection the question of implantation of management accounts elements is important for using by domestic enterprises. The researches of this question is analyzed, the essence, tasks and peculiarities of management accounts conducting in agriculture enterprises are confirmed.

Ключові слова: управлінський облік, сільське господарство, управління.

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання висувають нові вимоги до ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах країни. В свою чергу конкурентоспроможність суб'єктів господарювання визначається їх здатністю генерувати, обробляти й ефективно використовувати інформацію. Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на мікро- та макроекономічному рівнях.

Тому, на сьогоднішній день набуває особливої актуальності проблема посилення орієнтації обліку на управління, що, в першу чергу, стосується організації та забезпечення функціонування на підприємствах управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реформування бухгалтерського обліку і становлення управлінського обліку присвячені праці І. Белоусової, Ф. Бутинця, С. Голова, В. Жука, С. Кузнецової, В. Палія, М. Пушкаря, М. Чумаченко та ін. Суть, завдання та особливості управлінського обліку висвітлено в монографіях та навчальних посібниках А. Апчерча, О. Ніколаєвої і Т. Шишкової, Ч.П. Хорнгрена і Дж. Фостера, Л. Нападовської та ін.

Але серед науковців і досі немає єдиного погляду на предмет, склад та елементи методу управлінського обліку, обов'язковості та особливості його запровадження та ведення в сільськогосподарських підприємствах. При цьому підприємства не мають орієнтира для

вибору форми управлінського обліку і не готові самостійно виконувати методологічну роботу.

Постановка завдань дослідження. Головною метою статті є висвітлення результатів дослідження проблеми реформування бухгалтерського обліку та формування системи управлінського обліку, визначення суті, завдань та особливостей функціонування управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Становлення ринкових відносин в Україні зумовило перегляд напрямів розвитку компаній як суб'єктів таких відносин. З огляду на глобалізаційні та інтеграційні властивості сучасного економічного простору відбувається реформація системи управління підприємствами. Необхідною умовою ефективного управління суб'єктами господарювання є наявність якісного інформаційного забезпечення менеджменту за всіма напрямками управління підприємством. Означені зміни роблять актуальною потребу в реформуванні бухгалтерського обліку як мови бізнесу [1].

В процесі реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [2] прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; розроблено і затверджено національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку і, стосовно обліку в сільськогосподарських підприємствах – впроваджено національний стандарт 30 «Біологічні активи» [3], який регулює процес формування облікової інформації на досліджуваній ділянці обліку.

Так, законом [4] визначено, що поряд з веденням бухгалтерського (фінансового) обліку згідно з чинним законодавством підприємства самостійно розробляють систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

При цьому постала невідкладна потреба в уточненні обов'язків головного бухгалтера, чіткого визначення функцій обліку та функціональних обов'язків його працівників, уточнення самих принципів бухгалтерського обліку, які в Законі [4] визначені таким чином: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

На думку В.М. Жука, «в реалізації цього напрямку в дослідженнях слід враховувати різноманіття організаційно-правових форм аграрних підприємств, їх розміри за земельними площами, чисельністю працюючих та обсягами виробництва. На особливу увагу заслуговує вибір, обґрунтування та реалізація облікової політики, оскільки сезонність, багатогалузевість виробництва накладає свій відбиток на організацію обліку витрат, готової продукції, доходів та фінансових результатів. Специфіка сільського господарства також полягає у використанні специфічних засобів виробництва та предметів виробництва, які є біологічними активами. Сільськогосподарське виробництво передбачає управління трансформацією біологічних активів в сільськогосподарську продукцію. Таке управління відрізняє сільське господарство від інших видів діяльності» [5].

Умови функціонування сільськогосподарських підприємств істотно відрізняються порівняно з підприємствами інших галузей, що відповідно впливає на побудову управлінського обліку, на прийняття управлінських рішень. Найбільш істотними серед них є:

- 1) використання у виробничому процесі біологічних активів;
- 2) наявність звітності про собівартість валової і товарної продукції;
- 3) наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- 4) нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- 5) наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно-змінних.

Стосовно цього питання виникає потреба у проведенні досліджень з адаптації на підприємствах країни Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку «Сільське господарство».

З цього приводу з 2007 року набрали чинності Положення (стандарт) бухгалтерського

обліку 30 «Біологічні активи», яке визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності [3] та, відповідно, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Цим положенням запропоновано новий порядок обліку в сільському господарстві, який не має широкого застосування в світовій практиці, а в Україні робиться вперше.

Проте, залишаються недостатньо вивченими питання ведення обліку виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в нових аграрних формуваннях.

У вітчизняній літературі також дедалі більшою мірою підкреслюється важливість зниження виробничих витрат як чинника підвищення конкурентоспроможності.

Проблема ефективного використання матеріальних ресурсів нині стає одним із ключових напрямів підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, їх аналізу та підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» термін «внутрішньогосподарський (управлінський) облік» визначено як «систему обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [4].

Однак, наведене поняття є вузько орієнтованим і не відображає справжньої його сутності [6]. Рекомендації, що надані в законі, не враховують потребу створення на підприємстві управлінського обліку і, відповідно, в них відсутні положення про можливі варіанти змісту і складових управлінського обліку, методів обліку виробничих витрат і способів калькулювання собівартості продукції, планування та аналізу собівартості, підготовки проектів управлінських рішень [7, с. 63].

За останні роки багато науковців приділяли увагу питанню визначення суті та поняття управлінського обліку і тому, виходячи з аналізу останніх досліджень, суть управлінського обліку можна звести до таких понять:

- 1) процес ідентифікації, вимірювання, збору, систематизації, накопичення, аналізу, інтерпретації та передавання інформації, що використовується в управлінні;
- 2) підсистема обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції для управлінської системи;
- 3) економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням управління інформацією;
- 4) інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних і стратегічних управлінських рішень [8, с. 36].

Для того, щоб уточнити поняття управлінського обліку виходячи з сучасних умов діяльності підприємств різних форм власності, в тому числі сільськогосподарських, необхідно розглянути передумови створення системи управлінського обліку.

При побудові управлінського обліку на сучасному етапі виробництва В.І. Стоян виділяє два основних підходи. Перший підхід зорієнтований на виробництво й спрямований на вдосконалення калькуляцій і контролю за витратами щодо кожного окремого виду готової продукції. Другий підхід зорієнтований на ринок і спрямований на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, уміння коригувати їх залежно від ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів [9].

Виходячи з цього, керівникам вже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція (робота, послуга), їх цікавить, чому вона стільки коштує, а також те, як зробити, щоб її виробництво було вигідним. Досягти цього можна, по-перше, за умови забезпечення

управління «поведінкою» витрат з метою оптимізації їх величини, а по-друге, постійно збільшуючи доходи. Це потребує від системи обліку формування інформації з метою вирішення зовсім нових завдань, не властивих для традиційного бухгалтерського обліку: складання попередніх кошторисів, дослідження «поведінки» витрат, розробки альтернативних варіантів управлінських рішень і вибір на їх основі оптимальних [10, с.34].

Фахівцями широко обговорюється питання про місце управлінського обліку в системі управління організацією. За своїм змістом управлінський облік значно ширше власне обліку, його можна назвати системою управління собівартістю продукції. Але збереження в назві цієї системи контролю і управління терміну «облік» правомірно, оскільки облікові операції (облік виробничих витрат, складання нормативної калькуляції, калькулювання фактичної собівартості) є його основою. Управлінський облік – це не результат штучного поділу «інтегрованої системи обліку», а цілеспрямований розвиток обліку, перетворення його в надійного постачальника опрацьованої інформації для потреб управління, участі бухгалтера в управлінні як розробника проектів управлінських рішень. Суперечки про доцільність ведення управлінського обліку або відокремлення його від системи бухгалтерського обліку ведуться, перш за все, тому, що кожен учасник дискусії має власну уяву про зміст управлінського обліку. Слід підкреслити, коли мова йде про управлінський облік, то мається на увазі комплекс дій, який значно ширший обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції і включає планування собівартості продукції, аналіз фактичної собівартості та пов'язаних з нею економічних ситуацій, підготовку проектів управлінських рішень. Іншими словами, управлінський облік – це система управління витратами підприємства [11].

Як зазначають деякі автори [12, 13], управлінський облік використовує дані виробничого обліку. Це, в першу чергу, інформація про витрати на виробництво за конкретними підрозділами, видами виробленої продукції, статтями витрат, центрами відповідальності. Тому досить часто управлінський облік ототожнюють з виробничим обліком. Однак, поняття управлінського обліку значно ширше, оскільки групування даних в залежності від цілей управління здійснюється з метою прогнозування майбутніх витрат і забезпечення цією інформацією менеджерів усіх рівнів управління підприємством для прийняття правильних управлінських рішень.

При цьому, як відмічає І. Белоусова, нерідко автори перехід до управлінського обліку уявляють як заміну виробничого обліку управлінським. Проте річ не в зміні назви, а в суті змін. Якісні зміни виробничого обліку нарощувалися поступово, у 60-і роки вони призвели до створення системи, яка найбільше відповідає потребам управління підприємством. Облік виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції доповнилися плануванням собівартості (кошторисом витрат), аналізом собівартості і підготовкою проектів управлінських рішень. Так було створено замкнений ланцюг послідовних функцій, що повністю задовольняв управління підприємством [14]. З цим погоджується і ряд інших авторів.

Однак в поняття управлінського обліку, окрім суто бухгалтерського обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, включаються елементи аналізу, планування, прогнозування, контролю та ін.

При цьому метою управлінського обліку є створення відповідної інформаційної системи підприємства, але безспірно – це облік, частина загальної системи бухгалтерського обліку, нові елементи якого належить опанувати й адаптувати до національних економічних умов.

З огляду на це виникає низка завдань, без вирішення яких ускладнюється процес формування і розвитку управлінського обліку. Основні з них такі: потрібно створити й опанувати практику нових нетрадиційних систем одержання інформації про витрати, використовувати нові в калькулюванні собівартості, розрахунках фінансових результатів, а також опанувати методи аналізу, контролю і прийняття на цій основі управлінських рішень. Передумовою вирішення означеного кола завдань є створення відповідного нормативно-

правового поля.

У сучасному розумінні «управлінський облік» дедалі більший наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація та методика цього виду обліку спрямована на вирішення саме управлінських завдань. Виникнення та існування управлінського обліку зумовлені конкретною метою – допомогти внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення. У більш широкому розумінні метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам, а працівникам підприємства – збільшити цінність їх матеріального та духовного добробуту. Система вітчизняного виробництва має бути зорієнтована не лише на виробництво, а й на ринок. Основною метою управлінського обліку, який покликаний задовольнити інформаційні потреби внутрішніх користувачів, є підвищення ефективності управління, а отже – ефективності планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень [6, с. 51].

Отже, управлінський облік – це не що інше, як бухгалтерський облік у поєднанні з бюджетуванням витрат та послідуочим економічним аналізом, що підтверджується і вивченням зарубіжної літератури з бухгалтерського обліку.

Щоб узагальнити вислови сучасних авторів про зміст, цілі і завдання управлінського обліку, їх можна звести, виходячи з потреби включення до його складу:

1) прогнозування, нормування, планування (бюджетування) і обліку виробничих витрат, калькулювання собівартості; прогнозне планування і облік періодичних витрат звітного періоду; планування і облік фінансових (довгострокових витрат) на капітальні вкладення та інвестиційну діяльність;

2) здійснення контролю та аналізу за різними напрямками діяльності, сегментами, видами продукції, підрозділами, а також відхилень від норм і кошторисів витрат, динаміки показників та ін.;

3) планування, облік та аналіз доходів і результатів діяльностями за напрямками, підрозділами, сегментами, центрами відповідальності та ін.;

4) формування внутрішньої, крім вартісної, ще й кількісної інформації для використання в оперативному управлінні господарською діяльністю, контролі дій і стимулювання персоналу;

5) система управлінського обліку створюється для управління конкретною кампанією і не може регулюватися загальнообов'язковими нормами і стандартами;

6) доцільно організований управлінський облік, що відповідає умовам діяльності компанії, забезпечує не тільки контроль поточної роботи, але й покращення її результатів в майбутньому.

Виходячи з вищевказаного, можна запропонувати наступне визначення управлінського обліку. Управлінський облік – це інформаційна система управління витратами, що інтегрує в собі сукупність форм і методів бюджетування, обліку, аналізу і контролю та направлена на прийняття стратегічних управлінських рішень з метою задоволення потреб на всіх рівнях управління підприємством.

В цілому управлінський облік повинен забезпечити: визначення очікуваного прибутку від того чи іншого економічного заходу; складання прогнозу про рентабельність виробництва нових видів продукції на основі результатів дослідження ринку збуту; складання прогнозу про фінансовий стан підприємства на перспективу та фінансову оцінку альтернативних варіантів його розвитку.

Отже, метою управлінського обліку є забезпечення інформацією всіх рівнів управління, здійснення контролю та прогнозування витрат для прийняття оперативних рішень з управління економікою підприємства та оцінка ефективності виконання цих рішень.

Це дає змогу сформулювати основні завдання управлінського обліку, як:

1) облік і аналіз витрат за виробничими підрозділами, центрами відповідальності та центрами витрат;

2) прогнозування, нормування, бюджетування витрат на виробництво продукції;

- 3) калькуляція собівартості продукції та контроль за виконанням кошторисів (бюджетів) витрат;
- 4) планування, облік і аналіз результатів діяльності підрозділів підприємства;
- 5) формування інформації для прийняття управлінських рішень та контроль за їх виконанням.

Спираючись на рекомендації Румак Е.М. [15, с. 21-22] і вищевикладеного матеріалу, можна визначити наступні особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах:

- 1) не є обов'язковим і ведеться за бажанням власника;
- 2) більш націлений на майбутнє з використанням планової та облікової інформації;
- 3) суворо не регламентований за змістом і формами надання інформації;
- 4) передбачає рекомендований характер набору показників за конкретними ситуаціями;
- 5) передбачає використання всіх видів вимірників;
- 6) передбачає одержання інформації, яка не обмежується системою подвійного запису та іншими загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку;
- 7) характеризується гнучкістю і здібністю одержання даних в залежності від поставлених задач;
- 8) орієнтований на використання інформації всередині підприємства;
- 9) акцентує увагу на діяльності підрозділів сільськогосподарських підприємств;
- 10) передбачає децентралізацію обліку і децентралізовану інформацію;
- 11) передбачає надання інформації, що регламентована не періодичністю, а потребою прийняття управлінського рішення;
- 12) повинен мати доступ до зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, а також підтримувати гнучкість у зборі та наданні інформації з достовірних джерел з тим, щоб мати альтернативи у прийнятті справедливих та впевнених рішень;
- 13) відрізняється системним підходом при прийнятті рішень і комплексністю обліку інтересів підрозділів сільськогосподарського підприємства;
- 14) встановлює елементи або заходи, на які керівництво може впливати з врахуванням відповідних даних і обов'язків окремих осіб з метою досягнення поставлених завдань в межах організації;
- 15) передбачає використання бухгалтерської інформації як по фінансових, так і по господарських операціях.

При цьому слід зазначити, що вибір того чи іншого підходу до обліку залежить від його організаторів, які зазвичай виходять з того, що користь від облікової інформації повинна перевищувати витрати на утримання системи обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Невідповідність існуючої системи бухгалтерського обліку сучасним вимогам інформаційного забезпечення керівників всіх рівнів управління підприємством вимагає перегляду його теоретико-методологічних засад, зокрема формування системи управлінського обліку. Проведене дослідження дає змогу уточнити зміст управлінського обліку, визначити основні його завдання та особливості запровадження та функціонування на сільськогосподарських підприємствах. Зазначено, що управлінський облік, окрім суто обліку витрат, включає елементи аналізу, контролю, планування та прогнозування, прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством. Але досі відкритим залишається питання розмежування між фінансовим і управлінським обліком, а також нормативно-законодавчого регулювання організації та ведення управлінського обліку на підприємствах. Вважаємо, що в подальшому слід продовжити дослідження в цьому напрямку.

Список використаних джерел

1. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 12 – 16.

2. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів // Праця і зарплата. – 1998. – № 22. – С. 7 – 8.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 12. – С. 5 – 9.
4. Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні : закон України : [прийнято Верхов. Радою 16 липня 1999 р. № 996-XIV] // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2. – С. 6 – 10.
5. Жук В.М. Найближчі перспективи наукових досліджень з обліку та аудиту сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук ; за ред. П.Т. Саблука // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. – К. : ІАЕ УААН, 2001. – Ч. 3. – С. 286 – 291.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 50 – 62.
7. Белоусова І.А. Управлінський облік у системі бухгалтерського обліку : доповіді та тези / І.А. Белоусова // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 60 – 66.
8. Загородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень / А. Загородній, Г. Партин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 35 – 37.
9. Стоян В.І. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих витрат / В.І. Стоян // Фінанси України. – 1999. – № 3. – С. 72 – 80.
10. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 33 – 38.
11. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета / Н.Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 19. – С. 8 – 10.
12. Пашигорєва Г.И. Цели и задачи управленческого учета / Г.И. Пашигорєва, О.С. Савченко // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 63 – 65.
13. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 35 – 40.
14. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 44 – 47.
15. Румак Е.М. Управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах. / Е.М. Румак. – К. : Урожай, 1994. – 120 с.