

УДК 631.162:63

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ПРАКТИЦІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО
СЕКТОРУ: СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ**

УЛАНЧУК В.С., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту

АНИЩЕНКО Г.Ю., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Уманський національний університет садівництва, м. Умань

У статті обґрунтовано необхідність вдосконалення введення управлінського обліку в практику аграрних підприємств. Розглянуто основні проблеми, які стоять на заваді його практичної реалізації. Запропоновано шляхи створення передумов повноцінного функціонування системи управлінського обліку, які враховують особливості господарської діяльності аграрних підприємств. Управлінський облік як складова обліково-інформаційної системи підприємства є передумовою ефективно функціонуючої системи менеджменту та гарантією стабільної роботи суб'єктів господарювання.

Ключові слова: управлінський облік, інформаційна система, управління, організація обліку, адміністрування.

Постановка проблеми. Відповідно до українського законодавства [4] встановлено передумови для функціонування крім фінансового, ще й внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, який передбачає побудову на підприємстві такої обліково-аналітичної системи, що дозволила б знизити рівень суб'єктивізму при прийнятті господарських рішень, посилити керованість конкретного суб'єкта підприємництва, а також сприяла б його розвитку та фінансовій стійкості. Оскільки управлінський облік є складовою бухгалтерського, то він має багато спільних рис з іншими видами обліку:

- фінансовим – завдяки єдиному інформаційному підґрунтя;
- виробничим – через спільні об'єкти обліку (пов'язані із виробничим процесом), однакові питання щодо витрат, вирішення оптимізації їх складу чи структури, методи обліку витрат та калькулювання продукції;
- стратегічним – завдяки спільному часовому аспекту відносно складання прогнозів на майбутнє, пошуку й обґрунтування альтернативних шляхів розвитку підприємства.

Незважаючи на наявність таких спільних «точок дотику» він поки що є малопоширеним та відносно відокремленим від широкого застосування у

практичній діяльності аграрних підприємств. Це пов'язано з вирішенням суб'єктами підприємницької діяльності більш важливих поточних проблем, які виникають при інформаційній взаємодії обліково-аналітичної системи із зовнішнім середовищем. У сучасних умовах для більшості з них актуальним є вирішення проблем податкового та фінансового обліку, формування показників фінансової звітності через постійні зміни законодавчої бази. У той же час нехтування та абсолютна відмова від використання управлінського означає інформаційну ізоляцію внутрішніх користувачів (менеджерів різних рівнів), які в такій ситуації стають заручниками прийняття власних необґрунтованих рішень. Ведення бізнесу потребує певного практичного відступу від традиційних моделей. Це пов'язано з актуалізацією питання побудови та практичного використання інтегрованих обліково-інформаційних систем якісно нового типу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідність впровадження у практику аграріїв системи управлінського обліку активно обговорюється у працях зарубіжних та вітчизняних вчених. Питанням використання даних управлінського обліку для формування системи обробки економічної інформації та забезпечення інформаційних потреб усіх внутрішніх користувачів присвячено праці вчених Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Нападовської, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, В.В. Собка, М.Г. Чумаченка та інших. Однак окремі питання використання управлінського обліку аграрними підприємствами залишаються дискусійними та подекуди відкритими. Незважаючи на численні проблеми теоретичного та практичного характеру очевидно є необхідність систематизації та вивчення причини, які стоять на заваді використання управлінського обліку та розробки конкретних пропозицій для їх подолання. Сьогодні просто обліковувати господарські процеси недостатньо. Важливо, щоб облік виконував не лише традиційні інформаційну та контрольно-аналітичну функції, а й забезпечував можливість проведення перспективного планування, сприяв злагодженій роботі усіх рівнів управління та їх взаємозв'язку з виробництвом.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є дослідження та систематизація чинників, які гальмують використання управлінського обліку в практичній діяльності, а також визначення головних шляхів їх подолання.

Матеріал і методика досліджень. Методологічною основою дослідження є концептуальні основи та стандарти обліку, діалектичний метод пізнання. Для вивчення стану та проблем впровадження управлінського обліку на практиці аграрних підприємств використано монографічний, аналітичний, порівняльні методи дослідження, а також абстрактно-логічні підходи до пошуку та обґрунтування шляхів подолання окреслених проблем.

Результати досліджень. Сьогодні просто обліковувати господарські процеси недостатньо. Важливо щоб облік виконував не лише традиційні інформаційні, аналітичні та контрольні функції, а й забезпечував можливість проведення перспективного планування на досягнення стратегічних цілей, злагоджену роботу усіх рівнів управління та їх взаємозв'язку з виробництвом. Усі проблеми, які прямо та опосередковано гальмують використання обліку у системі менеджменту, це: історичні та категоріальні; методологічні; організаційно-правові чинники; традиційність структури управління підприємством (цехова); недосконалість розподілу обов'язків між підрозділами (службами) або окремими посадами; недосконалість структури адміністрування та низька частка відповідних витрат.

Історично склалось, що бухгалтерська служба на підприємстві має займатись суто реєстрацією господарських операцій, складати фінансову звітність, а економічна служба (або економіст) – аналізувати, здійснювати розрахунки резервів виробництва та планувати діяльність [2]. За контролем внутрішньогосподарської діяльності відповідають ревізійна чи інвентаризаційна комісії, а в окремих випадках – підрозділ внутрішнього аудиту. Усі ці функції спроможний поєднати лише управлінський облік. Саме він є інформаційною складовою системи управління підприємством, яка забезпечує керівництво економічною інформацією для прийняття рішень щодо

ефективного функціонування в умовах обмежуючих виробничих ресурсів та ринкових факторів.

Проблеми категоріального плану пов'язані з тим, що управлінський облік є відносно автономною обліково-аналітичною системою. Попри наявність спільних завдань чи інформаційного забезпечення з іншими видами бухгалтерського чи господарського обліку він має власні функції, методи та об'єкти досліджень, сферу застосування. Тому не варто його ототожнювати з виробничим чи стратегічним обліком. Вважаємо, що зменшення ролі управлінського обліку є помилкою, адже саме він належить до тих потужних інструментів, які визначають ефективність системи менеджменту.

Проблеми методологічного характеру пов'язані з необхідністю напрацювання додаткових облікових положень (стандартів) щодо організації, принципів та методики ведення управлінського обліку. Крім закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» немає жодного стандарту, який би регламентував дані питання. До того ж внутрішньогосподарський облік є виключно добровільною справою. Суб'єкти агробізнесу, які належать до категорії малих не потребують складної системи управління (фермерські господарства, агрофірми). Вони організовують облік, делегувавши відповідні функції головному бухгалтеру. У таких умовах успіх підприємницької справи залежить від професійних якостей, рівня досвідченості та, більшою мірою, від досвіду та інтуїції фермера, а не від необхідності системного аналізу прогнозування діяльності, чого не здійснюють взагалі.

Дослідження специфіки організації управлінського обліку на сільсько-господарських підприємствах Черкаської області засвідчують, що лише великі товаровиробники характеризуються складною структурою управління з великою кількістю бригад, цехів, окремих відділень. У них організовано планово-економічний відділ, маркетингову службу та відділи матеріально-технічного постачання. Крім центральної бухгалтерії такі підприємства створюються бухгалтерії на місцях, або ці функції делегуються окремим обліковцям. Така організація обліково-економічної роботи дозволяє

перерозподілити обов'язки, передати частину суто облікових завдань на нижчі підрозділи, а більше уваги зосередити на побудові управлінського обліку для формування додаткового від фінансового обліку потоку економічної інформації. Це можна розглядати як передумови повноцінного функціонування управлінського обліку.

Серед усіх варіантів ведення бухгалтерського обліку, визначених законодавчо [4], внутрішньогосподарський облік через його конфіденційний характер не може вестись стороннім бухгалтером (підприємцем, який здійснює свою діяльність без створення юридичної особи) та аудиторською фірмою на договірних засадах. Підприємствам надано право самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, а тому більшість з них при побудові облікової системи виходять з того, що є обов'язковим з позицій фінансової, статистичної звітності. Дослідження положень наказів аграрних підприємств, якими регламентовано облікову політику, вказало на ще один основний недолік – відсутність будь-яких норм, які б передбачали і регулювали організацію внутрішньогосподарського обліку та внутрішню звітність. До того ж розроблені графіки документообігу стосуються виключно первинної документації, але не спеціально розроблених форм внутрішньої звітності.

Традиційно склалось, що для управління аграрним підприємством вибирають цехову структуру, коли перерозподіляють відповідальності залежно від галузей (рослинництво, тваринництво, допоміжні та промислові виробництва). Більш виправданим, на нашу думку, є не галузевий, а функціональний підхід управління – виділення відповідальних за процеси постачання, виробництва та реалізації. Саме з цим пов'язана необхідність подолання існуючого нині недосконалого розподілу обов'язків між підрозділами (службами) чи окремими посадами.

Управлінськими витратами (вартість адміністрування) вважають адміністративні витрати підприємства, оскільки вони безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [3]

вони підлягають до списання на фінансові результати. Детальний аналіз складу даних витрат засвідчує необхідність їх поділу на загальногосподарські (загальні податки і збори, амортизація нематеріальних активів, витрати на дозвільну документацію, оренда об'єктів загальногосподарського призначення) та управлінські (корпоративні витрати, витрати на утримання апарату управління, вартість досліджень, витрати на зв'язок, винагорода за професійні послуги, витрати на розробки, втрати від простоїв та інші витрати, які пов'язані з керівництвом). Такий поділ дозволить встановити вартість адміністрування та ефективність витрачених коштів.

Вітчизняна будова Плану рахунків з бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань підприємств і організацій України не відповідає вимогам конфіденційності виробничої діяльності, оскільки підприємства використовують загальну для малого бізнесу та інтегровану систему обліку – для великих підприємств, які передбачають можливе кореспондування рахунків групи фінансового та виробничого обліку. Поряд з конфіденційністю даних управлінського обліку потрібно захищати від розголошення ще й інформацію щодо обліку запасів, їх постачальників, витрат на виробництво та збут продукції, доходів, основних покупців і результатів від реалізації. Вирішення даного завдання можливе за умови використання окремих підходів до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій, у структурі якого доцільно виділити окремий клас рахунків, призначених для ведення управлінського обліку. Прикладом може слугувати План рахунків бухгалтерського обліку для банківських установ, у будові якого виділено окремий клас 8 «Управлінський облік», структура якого самостійно розробляється кожним банком окремо залежно від потреб. При чому рахунки цього класу не кореспондують із рахунками інших класів, завдяки чому створюється інформаційний бар'єр та захищеність облікових даних.

Стримуючим фактором використання управлінського обліку є недосконалість методів класифікації витрат. В основі побудови національної системи калькулювання лежать принципи абсорбшен-костинг, тоді як у

провідних країнах світу – директ-костинг та його сучасний варіант верібл-костинг. Недостатньо уваги приділяється впровадженню у практику стандарт-костингу. На сьогодні в аграрних підприємствах залишились елементи нормування виключно для пального, насіння та кормів. У той же час обік відхилень між фактичними витратами та відповідними нормативними значеннями не проводиться взагалі.

Сьогодні особливо підвищені вимоги ставляться до фахівців з питань обліку і аудиту, так як вони мають вирішувати обліково-аналітичні проблеми. Перш за все, спеціаліст з питань обліку і фінансів має знати технологію виробництва, володіти методами економічного аналізу. Це дозволить бухгалтеру-аналітику виявляти внутрішньогосподарські резерви, належно виконувати техніко-економічні розрахунки, пов'язані з аналізом і обґрунтуванням раціональної поведінки підприємства в сучасних умовах господарювання, а також розробляти альтернативні моделі розвитку підприємства.

Ми вбачаємо ряд положень та дієвих кроків, вирішення яких дозволять створити передумови для повноцінного функціонування системи управлінського обліку:

- розробка загальних засад та принципів щодо його ведення на державному рівні (у вигляді окремого стандарту обліку чи рекомендацій) та напрацювання змін до діючого Плану рахунків з метою виділення в останньому класу рахунків управлінського обліку);

- належна фахова підготовка спеціалістів з обліку і аудиту, здатних займатись аналітичною роботою;

- чіткий перерозподіл відповідальності за результати господарювання між структурними підрозділами не за галузевим (цеховим) підходом, а за функціональним призначенням, тобто, виділення відповідальних за процеси постачання, виробництва та реалізації;

– розробка форм внутрішньогосподарської звітності, перегляд наказів про облікову політику та графіків документообороту із обов’язковою регламентацією рівнів відповідальності за формування економічної інформації;

– впровадження в облікову практику підприємств методів обліку витрат та їх класифікацій, які забезпечать розширення аналітичних можливостей при аналізі господарської діяльності та прийнятті обґрунтованих рішень.

Висновки. Таким чином, розвиток управлінського обліку на сьогодні проходить непослідовно, зокрема характеризується повільним впровадженням у практику вітчизняних аграрних підприємств. Він є складовою облікової системи, яка тісно співпрацює з фінансовим, та стратегічним обліком, формуючи єдиний інформаційний потік. Враховуючи, що управлінський облік є передумовою для ефективно функціонуючої системи менеджменту, гарантією стабільної роботи суб’єктів господарювання, то необхідно розглянути можливість законодавчого визначення головних правил його ведення та здійснити ряд конкретних організаційних заходів з розбудови облікової системи аграрних підприємств.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 (зі змінами і доповненнями від 31.10.2005р. № 589). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.4&nobreak=1>

2. Моссаковський В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві / В.Б. Моссаковський, С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129-138.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2011р. № 372). – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. № 3614-VI). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

Управленческий учет в практике предприятий аграрного сектора: состояние и проблемы его внедрения

В.С. Уланчук, Г.Ю. Анищенко

В статье обоснована необходимость внедрения управленческого учета в практику аграрных предприятий. Рассмотрены основные проблемы, которые препятствуют его практической реализации. Предложены пути, которые позволят создать предпосылки полноценного функционирования системы управленческого учета и учитывают особенности хозяйственной деятельности аграрных предприятий. Управленческий как составная учетно-информационной системы предприятия является предпосылкой эффективно функционирующей системы менеджмента и гарантией стабильной работы субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: управленческий учет, информационная система, управление, организация учета, администрирование.

Management accounting in practice of agricultural sector companies: status and problems of its implementation

V.S. Ulanchuk, H.Y. Anishchenko

The article substantiates the need to improve the introduction of management accounting practices in agrarian enterprises, because it allows to reduce the level of subjectivity while deciding economic issues also, to strengthen control of a particular business entity. Until now it is not an independent and operates in a single information space with financial and tax accounting. It was discovered that there are problems of practical implementation of management accounting, which include: historical and categorical, methodological, organizational and legal factors, the traditional enterprise management structure imperfection division of duties between departments (services) or individual positions, imperfection of the administration structure and a low proportion of related costs.

Accounting performs various functions that are now dispersed by departments: accounting department is dealing with registration of business transactions and making financial statements; economic department— analyzes, counts the production reserves and provides the business planning, audit and inventory committee is responsible for internal business control. All these features are able to be combined by the management accounting only.

Despite the existence of common tasks or information provision with other accounting or economic accounting, the management accounting is relatively autonomous analytical accounting system. Therefore, it should not be confused with the production or strategic accounting. Stimulating factor in the implementation of management accounting practices into the enterprise is the lack of specific accounting standards that would perpetuate general methodological foundations of its conduction. It is helpful to take into account the need of its regulation by the order of accounting policies and reflect the movement of special accounting nomenclatures in graphics of documents rotation. The specificity of economic activity requires the development of forms of internal (management) accounting, financial statements and

control operations by each enterprise separately. While doing that there is absence the appropriate professionals. The problems of practical application of management accounting are enhanced by the voluntary nature of its organization and management. The redistribution of accounting employees' duties of companies' economic service may be a precondition for proper functioning of management accounting.

Limiting factor for management accounting construction is the structure of the national chart of accounts in accounting assets, capital, and liabilities of enterprises and organizations of Ukraine. He provides correspondence of financial and cost accounting accounts, and a separate class of accounts for management accounting is absent. This deprives the confidentiality of productive activities. An example for imitation may serve Chart of Accounts for banks, the structure of which has a separate class 8 "Managerial Accounting ". Its structure is developed independently by each bank, depending on their needs. The accounts do not correspond to the class of other classes of accounts, so that creates an information barrier. In addition, some accounting information on stocks, their suppliers, the cost of production and sales, income, major customers and the results of implementation also need to be protected from leak.

One should note the possibility of using other methods of costs classification as existing are imperfect. National calculation system is based on the principles absorption costing, while the leading countries - the direct costing and its modern version variable-costing. Not enough attention is paid to the standard costing implementation in practice.

Based on the research conducted, there are suggested ways of creating preconditions for proper functionality of management accounting, which consider features of the economic activity of agricultural enterprises. These effective steps are:

- Development of common principles and guidelines of the management accounting at the national level (as a separate accounting standard or recommendations) and the development of amendments to the existing chart of accounts in order to allocate the last class account for management accounting);
- Proper professional training in accounting and auditing of professionals capable in the analytical work;
- A clear redistribution of responsibility for the management between departments not by industry (unit) but by the functional purpose, doing assignment persons, responsible for supplies, production and sales;
- The development of internal reporting forms, reviewing accounting policy orders and schedules of documents rotation with mandatory regulation of levels of responsibility for the development of economic information;
- Introduction to companies' accounting practices a cost accounting methods and classifications that will provide expansion of analytical capabilities in the analysis of economic activity and making informed decisions.

Management accounting as part of accounting and information system is a segment of the effective management system functioning and it guarantees the stable operation of business entities.

Keywords: management accounting, information system, management, organization of the accounting, administration.