

УДК 65.012.7

Н. В. Смірнова, доц., канд. екон. наук, Я. В. Клименко, ст. гр. ОА-08-2

Кіровоградський національний технічний університет

Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах

У статті досліджено сутність поняття «управлінський облік», наведено визначення даного терміну різними науковцями. Проаналізовано особливості побудови управлінського обліку та наведено напрями його організації на сільськогосподарських підприємствах

управлінський облік, витрати, сільськогосподарське підприємство

Постановка проблеми та її актуальність. Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву необхідна своєчасна, точна та деталізована інформація про витрати, склад собівартості, рентабельність та прогностичні показники з метою управління ними. Таку інформацію можна отримати лише за належної організації управлінського обліку, тому уже тривалий час у спеціальній літературі йдуть гострі дискусії щодо побудови управління витратами (управлінського обліку) в Україні.

Складності управління витратами в окремих підгалузях сільськогосподарських підприємств обумовлені незіставністю валової та товарної продукції. Також відсутність нормативної регламентації щодо організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України змушує вирішувати цю проблему індивідуально кожним підприємством, що негативно позначається на їх обліковій практиці.

Актуальність проблеми дослідження пов'язана також з існуючими економічними умовами господарювання сільськогосподарських підприємств в Україні і необхідністю реформування структури управління як на самих підприємствах, так і в галузі в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах досліджували Ф. Ф. Бутинець, Н. Л. Жук, М. Ф. Огійчук, М. Дем'яненко, Т. Маренич, В. Лінник, П. Сук, В. Моссаковський та інші. Але, незважаючи на значну кількість наукових праць з питання управління витратами на сільськогосподарських підприємствах, ряд положень потребують напрацювання нових підходів для вдосконалення даного питання.

Метою статті є аналіз сучасного стану та обґрунтування напрямів удосконалення організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж досліджувати питання організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах, доцільно з'ясувати сутність цієї категорії.

Як систему внутрішнього оперативного управління розглядає управлінський облік В. Палій. Суть управлінського обліку, на його думку, полягає в представленні інформації, яка необхідна чи може знадобитися менеджерам у процесі управління підприємницькою діяльністю [8, С. 4].

С. Голов розглядає управлінський облік як ідентифікацію, вимірювання, збір, систематизацію, аналіз, розподіл, інтерпретацію і передачу інформації, яка необхідна для управління будь-якими об'єктами [2, С. 8].

Але найширше трактування поняття «управлінський облік» подають закордонні вчені Ч. Т. Хорнгрен та Дж. Фостер. На їх думку, це процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю всередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [12, С. 12].

Отже, основним завданням управлінського обліку є забезпечення інформацією персоналу, відповідального за прийняття рішень, планування і контроль господарської діяльності підприємства [3].

Якщо підходити до управління витратами з точки зору розширення функцій, тобто поєднання обліку витрат з плануванням, контролем, аналізом, підбиттям підсумків діяльності підрозділів, слід з'ясувати, хто має виконувати ці функції. Якщо їх покласти на бухгалтерію (що можливо в сучасних умовах), то це означає не розширення функцій бухгалтерського обліку або перетворення його в управлінський, а розширення функцій бухгалтерії або її виробничого відділу, адже сам облік при цьому не змінюється.

Доцільність такого підходу до побудови обліку витрат особливо доведена досвідом тих підприємств, які подають звітність про собівартість продукції. Тобто облік витрат можна вести не тільки заради налагодження контролю за ними, а й для складання звітності [4].

Побудова управлінського обліку в сільському господарстві має передусім бути спрямована на потреби управління в інформації і забезпечувати облік і контроль витрат за об'єктами обліку: в рослинництві – це сільськогосподарські культури (групи культур); у тваринництві – групи (види) тварин як за структурними підрозділами, так і по підприємству загалом, а також аналіз, оцінку і планування напрямів розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства [11, С. 14].

Одним із основних критеріїв організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах є його результативність, що передбачає ефективне використання фінансових і виробничих ресурсів, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), покращення якості продукції, підвищення її конкурентоспроможності, а також можливість здійснення контролю за діяльністю підприємства в цілому та його окремих підрозділів.

Тобто, управлінський облік є ефективним тоді, коли він дає змогу полегшити досягнення цілей діяльності підприємства з найменшими витратами на організацію і функціонування самого обліку.

На організацію управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах впливають:

- зовнішні фактори – рівень розвитку галузі, умови діяльності сільськогосподарського підприємства, кліматичні умови, ринкова кон'юнктура, ціноутворення тощо;
- внутрішні фактори – організаційна структура сільськогосподарського підприємства, кількість центрів господарської відповідальності, розподіл обов'язків і відповідальності, професіоналізм працівників, мотивація праці тощо.

Таким чином, головним призначенням управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах є його орієнтація на забезпечення ефективності діяльності підприємства, на контроль і оцінку раціональності використання виробничих ресурсів, своєчасне виявлення факторів, які знижують підвищення

ефективності, оперативне виявлення рентабельності виробництва, потреб ринку та прогнозування обсягів виробництва та продажу.

У системі управлінського обліку одним з основних об'єктів є витрати на виробництво продукції, які групуються за видами, місцями їх виникнення, видами продукції, робіт та послуг і центрами відповідальності [3].

Так, на думку М. Б. Кулинич, організація управління витратами за місцями формування і центрами відповідальності необхідна для того, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи і функціональні служби підприємства були б відповідальними за результати своєї роботи [5, С. 124].

Місце виникнення витрат – це структурні одиниці і підрозділи підприємства (цех, відділ, бригада, ферма, робочі місця, відділи, виробництва), господарський або географічний сегмент, де відбувається використання виробничих ресурсів і за яким організовуються планування і облік витрат виробництва для контролю і управління ними. Таке групування необхідне, як стверджує Т. Маренич, для організації обліку за центрами відповідальності й визначає центр відповідальності як окремий сегмент підприємства, за результати діяльності якого несе відповідальність його керівник [6, С. 21].

Центрами відповідальності, на думку В. Моссаковського, можуть бути окремі підрозділи, відповідні служби або особи, яким доручено виконання певних господарських операцій (процесів), затверджено виробниче завдання, доведено ліміт витрат, надано повноваження щодо контролю за названими показниками [7, С. 39].

Управлінський облік забезпечує прямі й зворотні зв'язки між структурними підрозділами сільськогосподарського підприємства шляхом обміну інформацією і підготовкою внутрішньої звітності. Так, доведення плану роботи керівнику підрозділу, який буде відповідати за його реалізацію, забезпечить чітке розуміння керівником свого завдання на певний період часу. При цьому, бухгалтерські звіти про виконання планових завдань (бюджетів, кошторисів) надають керівнику інформацію про якість його роботи [3].

На окремих аналітичних рахунках слід обліковувати витрати підрозділу на виконання окремих робіт, передбачених річним завданням, наприклад, витрати на поліпшення ґрунтів, а в разі потреби – постійних витрат підрозділів (загальнобригадні, витрати на утримання зернотоків тощо). Результати діяльності щодо цих робіт або видів витрат визначають окремо, а в подальшому включають до загального підсумку діяльності підрозділу.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції в рослинницьких підрозділах слід вести за окремими культурами або їх групами чи видами робіт відповідно до розробленого завдання. Якщо виробництво продукції певної культури на окремих ділянках здійснюється за різними технологіями, що підтверджується завданням підрозділу, облік витрат ведуть на різних аналітичних рахунках.

Облік витрат і виходу продукції має відповідати обліку поголів'я на рахунках 21 і 16. Облік тварин на фермах слід вести за технологічними групами, однак якщо в групі є кілька підгруп з різними раціонами годівлі, то тварин треба обліковувати по підгрупах, щоб визначати потребу в кормах на кожний день та створювати умови для належного контролю за їх витрачанням.

За згодою власника (керівника) господарства та працівників підрозділу може встановлюватися норматив загибелі тварин окремих груп, а також можуть розроблятися нормативи витрат і фіксуватися фактичні витрати окремо на стійловий та пасовищний (годовлі зеленими кормами) періоди.

При налагодженні системи управління витратами значно зростають витрати на формування інформації, тому в сільськогосподарських підприємствах доцільно

використовувати рахунок 77, який має виконувати функції раніше існуючого рахунку 46 «Реалізація». За дебетом цього рахунку формуються дані про кількість і вартість реалізованої продукції, понесені прямі витрати на збут, а за кредитом відображується виручка від реалізації продукції з деталізацією даних за каналами продажу (вона конче необхідна для формування даних за центрами прибутку). Таку схему можна застосовувати для ведення обліку за центрами госпрозрахункового доходу. При цьому оцінювати продукцію слід за цінами, передбаченими завданням підрозділу [4].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] підприємство, виходячи із своїх потреб, визначає форму обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення та аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій, самостійно визначає свою облікову політику, затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації. На підставі визначених положень підприємство зобов'язане самостійно здійснювати заходи щодо організації системи бухгалтерського обліку з метою інформаційного забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів. При цьому для зовнішніх користувачів важливе значення має фінансова звітність, а для внутрішніх – управлінська.

Організація системи управлінського обліку передбачає сукупність принципів і елементів побудови облікового процесу з метою своєчасного отримання достовірної інформації про виробничу, фінансову та інвестиційну діяльність підприємства, здійснення контролю за господарськими процесами та прийняття управлінських рішень.

Для забезпечення раціональної організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно визначити підходи не стільки у концептуальному плані, скільки у поступовому, взаємопов'язаному та обґрунтованому втіленні ідеї його управлінської орієнтації в практичну діяльність. Для того, щоб вирішити поставлену задачу, необхідно враховувати загальні напрямки розвитку, а також дійсний стан кожного з видів бухгалтерського обліку, систем контролю і аналізу. В даному випадку важливою є розробка плану організації системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах, який включає наступні елементи:

- виділення центрів відповідальності (витрат, прибутку, інвестицій);
- порядок документування операцій і документообіг;
- план рахунків управлінського обліку і порядок подвійного відображення операцій;
- визначення оптимальних оцінок і методів калькулювання;
- формування системи управлінської звітності;
- вибір форми обліку;
- організація праці фахівців управлінського обліку та інших виконавців облікових робіт.

Особливістю обліку за центрами відповідальності є накопичення даних про витрати та доходи кожного окремого центру відповідальності з метою виявлення відхилень, причин відхилень та відповідальних осіб, які допустили ці відхилення. Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробка й реалізація відповідних заходів, якщо відхилення виявляться суттєвими. Цільовими фінансовими показниками, як правило, для центрів прибутку є величина прибутку, для центрів інвестицій – прибуток на інвестиції, для центрів витрат – величина витрат. Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від планових,

нормативних, розрахункових, кошторисних, за які відповідає керівник конкретного центру.

Організація документообігу передбачає забезпечення порядку формування даних на первинних носіях, їх обробку залежно від потреби в інформації, збереженість інформації, терміни і техніку виконання облікових процедур та відповідальних осіб.

Система організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах має визначити порядок відображення управлінської інформації на рахунках обліку. Зарубіжний досвід організації управлінського обліку на підприємстві передбачає два варіанти:

- без спеціального відображення операцій на рахунках із застосуванням подвійного запису (рівень конфіденційності при цьому є досить низьким);
- з окремим відображенням операцій на рахунках синтетичного обліку із застосуванням різних варіантів кореспонденції рахунків (рівень конфіденційності у цьому випадку є досить високим).

Найбільш доцільним є другий варіант, при якому управлінський облік буде закритий для будь-яких контролюючих органів та інших зовнішніх користувачів. На підтвердження цього В. Ф. Палій зазначив, що «управлінський облік слід будувати на основі індивідуального плану рахунків управлінського обліку. Питання про створення такого плану рахунків необхідно вирішити централізовано лише в загальних рисах. Деталі потрібно відпрацьовувати індивідуально» [9, С. 62].

Внутрішня управлінська звітність є важливим елементом у системі організації управлінського обліку, на якому практично тримається вся управлінська структура. Метою внутрішньої звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною інформацією для здійснення контролю, прийняття рішень та планування. Відповідно до поставленої мети визначаються вимоги щодо складання управлінської звітності, а саме: цільове призначення, об'єктивність і точність, оперативність, співставність, обмеженість, адресність і конфіденційність, ефективність. Крім того, внутрішня звітність повинна бути гнучкою, зрозумілою, з оптимальною частотою представлення і придатною для аналізу та контролю. Бажано, щоб вимоги і зміст внутрішньої звітності визначали керівники центрів відповідальності, які найбільше зацікавлені у внутрішній управлінській інформації.

Важливою умовою впровадження на сільськогосподарських підприємствах ефективної системи внутрішньої звітності є детальне вивчення завдань, що вирішуються на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень.

Оскільки система управлінської звітності повинна охоплювати всі рівні управління підприємством і покликана допомогти керівництву в процесі планування, контролю та оцінки результатів діяльності підприємства, то процес формування системи управлінської звітності на сільськогосподарських підприємствах можна розділити декілька взаємопов'язаних етапів:

- 1) визначення цілей управлінської звітності;
- 2) визначення потреби в інформації залежно від видів користувачів;
- 3) визначення джерел даних;
- 4) розробка форм внутрішньої звітності;
- 5) призначення відповідальних осіб і встановлення термінів її подання.

Впровадження налагодженої системи управлінської звітності забезпечить можливість одержання оперативної і якісної інформації про поточні витрати, результати діяльності та підвищення ефективності прийнятих управлінських рішень [10].

З метою належного застосування системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах бажано передбачати матеріальне стимулювання виконавців. Доцільність цього заходу зумовлена тим, що неможливо здійснювати контроль за витратами на окремих робочих місцях через відсутність систематичного контролю за якістю технологічних операцій, необхідність контакту виконавців із біологічними активами, непередбачуваність зміни погодних умов тощо.

Стимулювання дає змогу заохочувати виконавців до ефективного використання активів, досягнення кращої віддачі біологічних ресурсів, збереження ресурсного потенціалу землі тощо.

У положенні про організацію управління витратами слід передбачити розмір стимулювання у певному відсотку від величини виконання планового завдання.

Разом із тим потрібно здійснити низку заходів щодо поліпшення ведення обліку з метою підвищення достовірності даних, необхідних для заповнення звітності про результати діяльності сільськогосподарських підприємств.

У зарубіжних виданнях подібні питання висвітлюються рідко. Водночас підприємцям України доводиться вирішувати їх досить часто. Керівництву підприємства важко прийняти рішення, наприклад, щодо ліквідації збитковості виробництва зерна озимої пшениці або щодо збереження обсягу виробництва на такому самому рівні, якщо очікується зниження ціни на готову продукцію або підвищуватимуться ціни на паливо, враховуючи, що держава виділяє певну суму коштів із бюджету з розрахунку на 1 га посіву тощо [4].

Висновки. За належної організації управлінського обліку сільськогосподарських підприємств їх керівники беруть участь у плануванні діяльності структурних підрозділів; забезпечують технологічні процеси необхідними матеріальними ресурсами, роботами і послугами; контролюють ефективне використання усіх видів ресурсів; аналізують чи беруть участь в аналізі діяльності структурних підрозділів; розробляють заходи щодо матеріального стимулювання чи матеріальної відповідальності окремих робітників; приймають управлінські рішення щодо усунення небажаних відхилень в діяльності структурних підрозділів.

Управління витратами в сільськогосподарських підприємствах досить суттєво відрізняється від методики, яку використовують в інших галузях. Тому підприємство може самостійно вибрати концепцію управління витратами, яка максимально сприятиме підвищенню його конкурентоспроможності та прибутковості на ринку. Варто зазначити, що в управлінні витратами слід також враховувати концепцію життєвого циклу продукту, тобто управління необхідно здійснювати з урахуванням інформації про стан життєвого циклу, на якому перебуває продукція на ринку.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерський учет. – К. : «СКАРБИ», 1998. – 384 с.
3. Дацюк А. А. Основи організації управлінського обліку в допоміжних виробництвах сільськогосподарських підприємств. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/FiK/2009_4/35Dacyuk.pdf
4. Клименко А. А. Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2009_4/9.pdf
5. Кулинич М. Б. Процеси формування собівартості продукції: Монографія. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. – 204с.
6. Маренич Т. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. // Бухгалтерський учет і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19 – 25.
7. Моссаковский В. Концепція побудови правління витратами у сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 32 – 42.

8. Палий В. Ф. Организация управленческого учета. – М. : Бератор – Пресс, 2003. – 224 с.
9. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58 – 62.
10. Садовська І. Б. Напрями системного підходу до організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2007_4_2/zbirnuk_O_FN_4has_2_109.pdf
11. Тлучкевич Н. Організація управлінського обліку (практика впровадження на сільськогосподарських підприємствах) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 13 – 18.
12. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. : Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

Н. Смирнова, Я. Клименко

Особенности построения управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях

В статье исследована сущность понятия «управленческий учет», приведено определение данного термина разными учеными. Проанализированы особенности построения управленческого учета и приведены направления его организации на сельскохозяйственных предприятиях.

N. Smirnova, Y. Klymenko

Features of construction of management accounting on the agricultural enterprises

The article examines the essence of the concept of «management accounting», given the definition of this term by different scientists. The features of the construction and management accounting are areas of its organization on the agricultural enterprises.

Одержано 09.02.12

УДК 631.63:632

Г.А.Кулик, доц., канд. с.-г. наук, В.В.Плетень, магістрант гр. АГ-11М

Кіровоградський національний технічний університет,

Н.Л.Умрихін, канд. с.-г. наук

Кіровоградський Інститут АПВ НААН України

Эффективность биопрепаратов при выращивании сacхаровых свекел

В статті розглянуто вплив біопрепаратів на продуктивність цукрових буряків, що вирощуються в умовах Північного степу України. За результатами досліджень встановлено, що застосування поліміксобактерину і альбобактерину забезпечило істотну прибавку урожайності та збору цукру коренеплодів цукрових буряків.

цукровий буряк, біопрепарати, урожайність, цукристість, збір цукру

В Україні створені біопрепарати нового покоління на основі азотфіксуючих і фосформобілізуєчих мікроорганізмів. З метою ресурсозбереження, підвищення продуктивності і покращення якості продукції пропонується найбільш економічно вигідне сумісне, комплексне застосування біопрепаратів, фізіологічно активних речовин, мікроелементів та біологічних засобів захисту рослин на посівах провідних