

І.В. Сколотій, канд. екон. наук, доцент

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуто роль управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством, проаналізовано складові системи управлінського обліку – бюджетування, внутрішній контроль витрат виробництва, управлінська звітність в системі управління витратами. Висвітлено проблеми та шляхи удосконалення управлінського обліку.

Ключові слова: *управлінський облік, принципи управлінського обліку, функції управлінського обліку, система управлінського обліку, бюджетування, внутрішній контроль витрат виробництва, управлінська звітність, управління витратами.*

Постановка проблеми. Технологічні особливості, властиві аграрному сектору, й недостатня розробленість організаційно-методичних положень формування системи управлінського обліку ускладнюють організацію інформаційного забезпечення системи управління виробничими процесами, знижують оперативність управління.

Це вимагає розробки принципово нових підходів до управління підприємством, спрямованих на формування та забезпечення успішної реалізації конкурентної тактики і стратегії підприємницької діяльності. Процес прийняття управлінських рішень потребує постійного удосконалення організаційно-методичних основ управлінського обліку. Для налагодження ефективної системи інформаційного забезпечення керівників необхідною інформацією доцільно впроваджувати систему управлінського обліку. Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах є важливим засобом побудови системи обліку витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливу роль при виробництві сільськогосподарської продукції має правильний облік витрат та управління ними і більш широке застосування практики управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Необхідність впровадження у практику аграрних підприємств системи управлінського обліку активно обговорюється у працях зарубіжних та вітчизняних вчених.

Питанням побудови даних управлінського обліку для формування системи обробки економічної інформації та забезпечення інформаційних потреб усіх внутрішніх користувачів присвячено науковій праці вчених Ф.Ф. Бутинця, П.М. Гарасима, Г.В. Гасенко, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, П.В. Іванюти, К.І. Кузьмінської, В.С. Лень, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, М.Ф. Огійчука, В.В. Сопка, В.С. Уланчука, М.Г. Чумаченка та ін. Однак окремі питання використання управлінського обліку аграрними підприємствами залишаються дискусійними та подекуди відкритими. На 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.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування необхідності управлінського обліку та основних принципів і функцій його системи в аграрних підприємствах з метою забезпечення ефективного функціонування.

Виклад основного матеріалу. Історично склалось, що бухгалтерська служба на підприємстві має займатись суто реєстрацією господарських операцій, складати фінансову звітність, а економічна служба – аналізувати, здійснювати розрахунки резервів виробництва та планувати діяльність. За контроль 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 обмежувальних виробничих ресурсів та ринкових факторів [1].

Розвиток управлінського обліку в Україні лише в останні роки почав набувати ознак системності. На більшості підприємств він не ведеться або перебуває у початковому стані. В основному це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку в окремих галузях вітчизняної економіки, а також періодом його становлення та розвитку в вітчизняній практиці. Сьогодні вітчизняні підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції, відчувають потребу в організації дієвої системи управлінського обліку.

Слід зазначити, що у розвинених країнах доцільність його застосування вже не викликає сумнівів, оскільки результати досліджень свідчать про значний вплив методології і практики управлінського обліку на підвищення результативних показників діяльності підприємств.

Ми погоджуємось із точкою зору С.Ф. Голова, який вважає, що управлінський облік – це система внутрішнього обліку і обробки інформації фінансово–господарської діяльності підприємства, необхідної для виконання всіх функцій управління на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях, а саме: планування та прогнозування, оцінювання, регулювання, координації, мотивації, організації, обліку та контролю діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів в цілях підвищення ефективності поточних операцій в майбутньому [2].

На сучасному етапі розвитку економіки найважливішим завданням є вдосконалення системи управління виробництвом на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькулювання, аналізу та контролю. У цих умовах суттєво зростає роль управлінського обліку, що є необхідним інструментом у мобілізації всіх наявних резервів підвищення ефективності виробничо-господарської і фінансової діяльності підприємств [3,4].

При вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у звітності необхідно керуватися принципами управлінського обліку – відособленості, безперервності, повноти, надійності, своєчасності, зіставності, зрозумілості, періодичності, економічності. Дотримання принципів дозволяє побудувати таку систему управлінського обліку, яка б максимально відповідала головній меті цього виду діяльності.

На нашу думку, під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних і прогнозних управлінських рішень.

Система управлінського обліку є органічною частиною системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує різних користувачів своєчасною, достатньою та достовірною інформацією з питань діяльності господарюючого суб'єкта. Її кожне підприємство може створювати, виходячи тільки зі своїх цілей та перспектив розвитку. Використання системи управлінського обліку сприяє вдосконаленню всього процесу управління підприємством, створює реальні можливості для його оптимізації.

В умовах ринкової економіки, якій притаманні самостійність суб'єктів господарювання та власна відповідальність підприємств за результати фінансово-господарської діяльності, виникає об'єктивна потреба у постійному контролі, аналізі, коригуванні й прогнозуванні змін фінансового стану та оцінки фінансових можливостей підприємства на майбутнє. Система

управління підприємством повинна вдосконалюватись з урахуванням накопиченого світового досвіду, новітніх теоретичних і практичних досягнень у сфері менеджменту. Як один з ефективних напрямків удосконалення системи управління на мікрорівні для вітчизняних підприємств пропонується використання бюджетування, яке позитивно зарекомендувало себе в країнах із розвинутою ринковою економікою.

Впровадження на сільськогосподарських підприємствах бюджетування та бюджетного планування дасть змогу контролювати витрати і управляти ними, що дозволить підвищити ефективність виробництва сільськогосподарської продукції [5,6].

Бюджетування є частиною управлінського обліку і застосовується у багатьох сферах управління. У сфері управління витратами цей метод сприяє більш ощадливому використанню ресурсів і забезпечує пошук шляхів зниження витрат.

Сьогодні вітчизняні підприємства мають можливість самостійно організувати систему управлінського обліку та бюджетування на своєму підприємстві. Для цього їм потрібна наявність: висококваліфікованого персоналу; чітке уявлення про джерела отримання прибутку і статті витрат підприємства; взаємозв'язок між відділами підприємства; – чітке уявлення процесу подальшої інтеграції управлінської інформації в бухгалтерський облік.

- На аграрному підприємстві доцільно складати такі бюджети: генеральний (зведений) бюджет; бюджет адміністративних витрат; бюджет витрат на збут; бюджет собівартості сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів; бюджет собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів; бюджетний звіт про фінансові результати; бюджет грошових коштів; бюджетний баланс.

Організація бюджетного планування для сільськогосподарських підприємств це специфічний процес, тому що виробництво сільськогосподарської продукції є відмінним від інших видів виробництва.

Об'єктами бюджетування при виробництві молока в сільськогосподарських підприємствах можуть бути технологічні процеси, спрямовані на біологічні перетворення в молочному скотарстві в межах окремих структурних підрозділів. Предметом контролю при цьому є окремі характеристики стану бюджетів, а саме: дотримання ліміту фонду оплати праці, витрати кормів, витрати палива, витрати електроенергії, надій молока та його якість тощо [4,7].

Дослідження показують, що найбільша ефективність при виробництві молока досягається при складанні і контролю за виконанням наступних бюджетів [8]:

- бюджет продажу молока, що містить інформацію про запланований обсяг продажу молока згідно із заключними договорами, ціну і очікуваний дохід від реалізації молока;

- бюджет виробництва, що містить інформацію про запланований обсяг виробництва молока на бюджетний період, а також обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперервного процесу біологічного перетворення в молочному скотарстві відповідно до запланованого обсягу продаж і внутрішнього споживання;

- бюджет прямих матеріальних витрат, в якому відображаються прямі матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на витрати молочного стада для виробництва запланованої кількості молока;

- бюджет прямих витрат на оплату праці, в якому відображено витрати на заробітну плату основних та підмінних доярок, інших працівників, зайнятих на молочній фермі, та єдиний соціальний внесок, який нараховується за заплановані витрати на оплату праці;

- бюджет собівартості реалізованого молока, в якому проведено розрахунок собівартості молока, яке планується для реалізації, з урахуванням приплоду телят та гною. Поряд з собівартістю реалізованого молока розраховується його справедлива вартість, яка визначається за цінами активного ринку без витрат на реалізацію молока.

Усі вищенаведені бюджети об'єднуються єдиними принципами бюджетного планування, а тому кожний з них повинен відповідати цим принципам. Бюджет реалізації являє собою прогноз майбутніх доходів і є основою для всіх інших бюджетів, тому що в остаточному підсумку витрати залежать від обсягу виробництва молока, а обсяг виробництва встановлюється на основі обсягу реалізації його споживачам та для внутрішньогосподарського призначення.

Офіційна методологія бухгалтерського обліку витрат і визначення собівартості продукції, як зазначає М.Ф. Огійчук, була побудована у відповідності до концепції і принципів, сформульованих у період планово-директивного управління економікою, коли основною метою обліку витрат було забезпечення звітних даних і калькулювання собівартості продукції. Це в повній мірі стосується також Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2001 р. №132 [9]. Названі рекомендації не в повній мірі відповідають ринковим вимогам діяльності сільськогосподарських

підприємств, спрямованих на посилення режиму економії матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, які споживаються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції [10].

Дієвим інструментом здійснення управління будь яким підприємством в сучасних умовах господарювання є запровадження системи внутрішнього контролю, основною метою якого є інформаційне забезпечення та перевірка управлінських рішень щодо наявності чи попередження помилок, відхилень і усунення їх причин.

Організація внутрішнього контролю повинна базуватися на принципах, які в умовах економічної кризи набувають особливої ваги та є базовими для розробки цілісної концепції управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції – структурності та делегування повноважень; системності; незалежності; конфіденційності; відповідальності і об'єктивності; спрямованості; балансу інтересів; економії [11,12].

Сьогодні залишається відкритим питання щодо встановлення функцій внутрішнього контролю. Розглядаючи внутрішній контроль як елемент системи управління витратами підприємства, необхідно виокремити наступні функції: 1) виявлення та використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії; 2) виявлення резервів підвищення продуктивності праці; 3) запровадження заходів щодо зниження собівартості продукції; 4) покращення використання матеріальних, фінансових, трудових ресурсів; 5) усунення непередбачених витрат; 6) попередження крадіжок та інших правопорушень; 7) оцінка досягнутих результатів; 8) оцінка якості здійснення планування, обліку, організації, аналізу; 9) контроль за виконанням функціональних обов'язків конкретними виконавцями; 10) надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу.

Трансформація бухгалтерського обліку і звітності в Україні до вимог і принципів міжнародних стандартів обумовила процеси формування внутрішньої управлінської звітності. Відповідно вона стала одним із основних джерел інформаційного забезпечення управління витратами, яка готується шляхом виконання спеціальних процедур обробки, групування і підрахунку та формується на завершальній стадії облікового процесу.

Важливим кроком на етапі складання управлінської звітності є розроблення її вихідних форм. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності й

контролю господарських операцій з метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів [13].

Проте відсутність чіткого регламентування управлінського обліку в межах чинного законодавства унеможливує побудову на практиці єдиної системи внутрішньої звітності.

Управлінська звітність є узагальнюючим інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством на всіх рівнях для прийняття ефективних рішень. На основі такої звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління, тобто вона поряд із робочим планом рахунків є основою для створення ефективної системи управлінського обліку на підприємстві.

Висновки із цього дослідження. Практика управлінського обліку на аграрних підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам. З метою удосконалення системи управлінського обліку в них необхідно: проводити групування витрат з урахуванням функцій управлінського обліку; застосовувати систему формування витрат за місцями їх виникнення; здійснювати бюджетування на підприємстві відповідно до виділених місць виникнення витрат на основі бізнес-процесів. Підвищення рівня інформованості керівників буде сприяти прийняттю виважених управлінських рішень для заходів, спрямованих на підвищення ефективності виробництва продукції та контролю за їх виконанням.

Для широкого впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно розробити відповідні методичні рекомендації з організації управлінського обліку, які доповнять чинні методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Це дозволить систематизувати в одному нормативному документі основні теоретичні, методичні та організаційні положення управлінського обліку.

Реорганізація системи управління виробничою діяльністю підприємства завдяки впровадженню системи управлінського обліку відкриває принципово нові можливості для українських підприємств і дає змогу не тільки одержувати інформацію про виробничі процеси, але й оперативно використовувати її при прийнятті управлінських рішень.

Для контролю за витратами і управління ними пропонуємо впровадити на підприємстві внутрішньогосподарський контроль, який буде спрямовано на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням кормів; засобів захисту тварин; оплати послуг і

робіт; виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; електроенергії; запасних частин; ремонтних та будівельних матеріалів, тощо.

З метою підвищення якості управління витратами підприємств з виробництва сільськогосподарської продукції запропоновано розробити на підприємстві внутрішню управлінську звітність, яка регламентує порядок формування, систему звітів про виконання бюджетів виробничих та номінальних центрів витрат і графік документообігу. Це дозволить використовуючи таку звітність адаптувати систему управління витратами до сучасних потреб забезпечення користувачів якісною інформацією, що надається для забезпечення процесу прийняття поточних і оперативних управлінських рішень.

Бібліографічний список: 1. Моссаковський В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129-138. 2. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування // Вісник КНТЕУ. – К., 2007. – 87 с. 3. Огійчук М.Ф., Сколотій І.В. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю з застосуванням прогресивних форм бухгалтерського обліку // Облік і Фінанси АПК. – 2010. – С. 50–58. 4. Огійчук М.Ф., Сколотій І.В. Ефективність виробництва молока та витрати сільськогосподарських підприємств Харківської області // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції “Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів”. – Запоріжжя: Вид-во ЗНУ, 2011. – Т.ІІ. – С.247-249. 5. Огійчук М.Ф., Сколотій Л.О. Бюджетний контроль за витратами та доходами сільськогосподарської діяльності відповідно вимог П(С) БО 30 „Біологічні активи” / М.Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 10. – С. 34–38. 6. Каришин Н. Бюджетування в системі бухгалтерського обліку / Н. Каришин // Галицький економічний вісник. – 2010. – № (26). – С. 164-169. 7. Сколотій І.В. Сучасні підходи до вибору методів управління витратами // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України. Матеріали міжнародної наук.-практ. конф., 07-08 листопада 2013р. / Харк. нац. аграр. у-т.-Харків: ХНАУ, 2013. – С. 187-189. 8. Сколотій І.В. Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва – сутність та критерії // Вісник ХНАУ: Сер. «Технічні науки. Сільськогосподарські науки. Економічні науки». – 2011. – № 6 (1). – С. 105-110. 9. Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджене Наказом

Міністерстві аграрної політики від 18.05.01 №132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 77 (623). – С. 2-25. 10. Огійчук М.Ф., Сколотій І.В. Методичні аспекти визначення собівартості сільськогосподарської продукції у відповідності з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України // Матеріали підсумкової наукової конференції професорсько-викладацького складу, аспірантів і здобувачів ХНАУ. 10-13 січня 2012 р. Ч. 1 / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х.: ХНАУ, 2012. – С. 277-279. 11. Коцупатрій М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 433-436. 12. Кошкарров С.А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств: монографія. – Чернівці: Золоті литаври, 2012. – 259 с. 13. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. № 3614-VI). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення 11.10.2017р.).

И.В. Сколотий. Формирование системы управленческого учета в аграрных предприятиях. В статье рассмотрена роль управленческого учета и его место в системе управления предприятием, проанализированы составляющие системы управленческого учета – бюджетирование, внутренний контроль затрат производства, управленческая отчетность в системе управления затратами. Освещены проблемы и пути совершенствования управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, принципы управленческого учета, функции управленческого учета, система управленческого учета, бюджетирование, внутренний контроль затрат производства, управленческая отчетность, управление затратами.

Skolotiy I. Forming of management account system at agricultural companies. The technological peculiarities appropriate for the agricultural sector and the immaturity of organizational and methodological provisions for the formation of management account system make it difficult to organize the information support for the management system of production processes and very often reduce business agility. This requires the development of some fundamentally new approaches to business administration aimed at creating and ensuring the successful implementation of competitive tactics and business strategy.

The purpose of the article is to demonstrate the need for management account and the basic principles and functions of its system in agricultural companies in order to ensure efficient functioning.

At the current stage of the economic development the most important task is to improve the production management system based on the common principles of planning, accounting, valuation, calculation, analysis and control. In these circumstances the role of management account that is a necessary tool in mobilizing all the available reserves for increasing the efficiency of production and economic and financial activity of enterprises is significantly increasing.

To improve management account in the market economy environment, one of the threshold issues in this case is the introduction of financial budgeting tools at agricultural enterprises. Such an introduction will enable both to monitor expenditures and to manage them, and this will increase the efficiency of agricultural products.

An effective tool for any enterprise management in modern business environment is the implementation of the internal control system the main purpose of which is the provision of communication and verification of managerial decision-making in regard to the occurrence or prevention of errors, deviations and remedial measures.

To monitor the expenditures and manage them we propose the introduction of internal control at the enterprise. This control will aim at instrumenting such control methods that would provide the reliable prevention and early detection of economic irregularities associated with the use of current and non-current assets.

In order to improve the management quality of the livestock product enterprises expenditures, we propose to develop the internal management report at the enterprise. This report can regulate the procedure for its formation, the system of reports on budgetary performance of the production and nominal expenditure centers and the schedule of record management. Such reporting will allow to adapt the expenditure management system to the current needs of providing its users with high-quality information for ensuring the process of current and prompt management decision-making.

Key words: management accounting, management accounting principles, management accounting functions, management accounting system, budgeting, internal control of production costs, management reporting, cost management.

Стаття надійшла до редакції: 10.08.2017 р.