

Белова І.М.,
викладач кафедри аграрного бізнесу і обліку
Тернопільський національний економічний університет

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

Постановка проблеми. На сьогоднішній день управлінський облік є інформаційним забезпеченням процесу прийняття управлінських рішень. Практична потреба нових систем і методів отримання інформації для управління спонукає до перегляду існуючих науково-теоретичних основ бюджетного планування, обліку, аналізу та контролю в системному їх взаємозв'язку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Галузеві аспекти управлінського обліку досліджували провідні українські та російські науковці, серед яких П.М. Гарасим, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Т.Г. Маренич, В.Б. Моссаковський, Н.Л. Правдюк, П.Т. Саблук, І.Б. Садовська, П.П. Самофалов, Л.К. Сук, П.Я. Хомин. Проте значна частина питань, пов'язана із сутністю та особливостями управлінського обліку і раціонального його використання в умовах сільськогосподарського виробництва, є недостатньо розробленими.

Постановка завдання. Метою статті є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах, а також розробка комплексної моделі організації управлінського обліку з врахуванням особливостей галузі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес прийняття управлінських рішень потребує постійного удосконалення організаційно-методичних основ управлінського обліку. Багато науковців займалися проблемами "організації" процесів взагалі, а зокрема, організації обліку. Так, термін "організація" походить від лат. "organizo" – спільно, стрункий вигляд, влаштовую [6, с. 40].

Такі науковці, як Д.М. Фесенко та М.Я. Штейнман під організацією обліку розуміють систему заходів, функцій і посадових обов'язків, пов'язаних з веденням обліку в підрозділах підприємства, проходженням облікової інформації від підрозділу в бухгалтерію підприємства, ведення обліку засобів, їх джерел і господарських процесів по підприємству в цілому аж до узагальнення даних обліку і складання звітності [1, с. 6].

Г.І. Грінман під раціональною організацією бухгалтерського обліку розумів таку його побудову, за якої необхідні дані, що забезпечують суворий контроль і всебічний економічний аналіз виконання плану, отримують своєчасно і повністю за мінімальних витрат праці і засобів [2, с. 84].

Враховуючи мету управлінського обліку, можна відзначити, що правильна його організація передбачає отримання своєчасної, повної, достовірної і доступної внутрішнім користувачам інформації для прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік в Україні не регулюється нормативними актами. Не існує закону, який би визначав сферу дії управлінського обліку, відсутні належні інструктивні матеріали. Рекомендованими для застосування на підприємствах України є лише Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств різних галузей [4], які на сьогоднішній день застарілі і потребують змін та доповнень.

Управлінський облік є системою, яка повинна ефективно управляти витратами, інвестиціями, активами і пасивами, грошовими потоками тощо. Кінцевою його метою є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства, і тому він є необхідним для функціонування управлінського контролю.

Сільське господарство відіграє важливу роль у розвитку економіки України і, перш за все, у забезпеченні населення продуктами харчування. Облік на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів рослинництва і тваринництва, що є основою саме цієї галузі національного господарства, а отже і впливають на його організацію.

Галузева специфіка визначає структуру і зміст статей витрат. В межах одного господарства займаються виробництвом різноманітних видів сільськогосподарської продукції, облік яких має свої особливості.

У цілому на організацію управлінського обліку, а отже і на формування собівартості сільськогосподарської продукції впливають такі фактори: трудові ресурси; матеріальні ресурси; природно - кліматичні ресурси; земля; тривалість операційного циклу; технологія та сезонність виробництва; різноманітність продукції і виробництв; біологічні активи; ринки збуту продукції.

Багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність основних і допоміжних виробництв, біологічних активів, різноманітної продукції та сировини і матеріалів власної переробки зумовлюють таку побудову обліку, за якого витрати повинні обліковуватися за галузями виробництва,

а всередині них за групами і видами культур і тварин, допоміжними, промисловими, переробними та іншими видами виробництва.

Крім специфічних властивостей сільського господарства на організацію управлінського обліку впливають і інші фактори, такі як наявність кваліфікованих працівників на всіх рівнях управління та умови реалізації продукції, яка є нерівномірною тощо.

На сьогоднішній день на сільськогосподарських підприємствах відсутні висококваліфіковані спеціалісти з управлінського обліку. Частковими його завданнями займаються такі працівники, як економіст, бухгалтер з обліку витрат, головний бухгалтер, а за потреби і керівник. При цьому вони є необхідними в питаннях обліку, аналізу, планування і контролю витрат, що в першу чергу пов'язано з недосконалою нормативно-методичною базою обліку.

Особливості сільськогосподарського виробництва визначають класифікацію витрат, методи обліку і калькулювання собівартості продукції, період розрахунку калькуляцій, елементи аналізу, планування, і тим самим, впливають на організацію поточного та стратегічного управлінського обліку в сільському господарстві. У той же час, вони впливають і на структуру виробничих витрат, методи оперативного економічного аналізу та контролю, що потребує проведення особливих заходів щодо покращання якісних показників роботи сільськогосподарських підприємств, дотримання суворого контролю на всіх ділянках виробництва та рівнях підприємства.

У той же час, технологічні особливості виробництва в сільському господарстві вимагають разом із застосуванням типових форм первинних і зведених документів застосування спеціальних – “Акт витрачання насіння та посівного матеріалу”, “Акт про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів”, “Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва”, “Акт на приймання грубих і соковитих, пасовищних і інших кормів”, “Акт на переробку продукції”, “Книга обліку руху тварин і птиці”, “Звіт про рух тварин і птиці на фермі”, “Акт на оприбуткування приплоду тварин, переведення з групи в групу”, “Реєстри відправки зерна з поля та іншої продукції”, “Журнали обліку надоїв молока”, “Щоденник надходження сільськогосподарської продукції”, “Відомість зважування тварин”, “Книга обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції”, Виробничі звіти, Журнали-ордери тощо, для належного заповнення яких необхідні відповідне інформаційне забезпечення та кваліфіковані спеціалісти на всіх рівнях підприємства.

Тому правильно організований управлінський облік повинен, по-перше, забезпечувати керівників сільськогосподарських підприємств оперативною та достовірною інформацією для планування, аналізу, контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Крім того, фактори, що впливають на процес виробництва, а отже і на організацію управлінського обліку, можна поділити на дві групи:

- 1) контрольовані – на які можна вплинути відповідними рішенням чи діями керівників;
- 2) неконтрольовані – які діють незалежно від людського фактора.

Американський економіст К.А. Мерчанд (1989 р.) виділяє три типи неконтрольованих факторів:

- 1) економічні та конкурентні (зміна цін, відсоткові ставки, нормативні документи, розміри податків, дії конкурентів, смаки споживачів, тощо);
- 2) стан природи (природно-кліматичні умови);
- 3) взаємозалежності [3, с. 579-580].

З вищеперерахованих факторів, які впливають на процес організації внутрішньогосподарського обліку в сільському господарстві, контрольованими є матеріальні та трудові ресурси, асортимент продукції, збут продукції, тобто ті, на які можна вплинути з боку керівника в процесі виробництва, а неконтрольованими, що не змінюються залежно від того чи іншого рішення можуть бути – земля, природні умови, тривалість операційного циклу, біологічні активи та сезонність виробництва.

При цьому, ступінь впливу факторів на управлінський облік, а отже і на собівартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) можна прослідкувати та проаналізувати за допомогою планування (бюджетування), кінцевий результат якого залежить від кожної складової інформаційної бази та елементів аналізу і статистики.

Що стосується впровадження управлінського обліку в практику сільського господарства, то слід переглянути зміст Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 року № 132 (далі – Методичні рекомендації) [4]. Сьогодні бухгалтерам для реалізації функцій управлінського обліку недостатньо інформації, що подається в Методичних рекомендаціях [4]. Крім того, введення в дію Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [5] вимагає застосування на практиці справедливої собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що є неприпустимим для управлінського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, характерні ознаки виробничого процесу на сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм та відповідної організаційної структури визначають специфіку та завдання управлінського обліку, вимоги до його організації і належного функціонування. Особливості сільськогосподарського виробництва потребують адекватного відображення в управлінському обліку і звітності з урахуванням відповідних положень

нормативно-методичної бази для належного інформаційного забезпечення керівників з метою прийняття управлінських рішень.

Відсутність законодавчих вимог щодо ведення управлінського обліку та теоретичної бази і практичного його досвіду в сільськогосподарських підприємствах, призвели до неналежного його функціонування, як системи. Відповідно до реалізації норм Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку повинні б включати окремі положення, що стосуються його організації та порядку ведення в практиці обліку суб'єктів господарювання. Для широкого впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно розробити відповідні Методичні рекомендації з організації управлінського обліку, структура яких пропонується у роботі, 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.

Бібліографічний список

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Д.М. Фесенко, М.Я. Штейнман, И.В. Атрощенко. – К. : Вища шк. Главное изд-во, 1987. – 360 с.
2. Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Г.И. Гринман – М. : Финансы и статистика, 1983. – 360 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учёт : учебник, пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. – № 132.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. – № 1315.
6. Організація бухгалтерського обліку / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 592 с.
7. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю / А.А. Пилипенко, В.І. Оленко. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 424 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Анотація

В статті досліджено сукупність теоретичних, методичних та практичних положень організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Обґрунтовано засади комплексної моделі організації управлінського обліку з врахуванням особливостей галузі.

Ключові слова: управлінський облік, сільськогосподарське виробництво, технологія вирощування, земля, рослинництво, тваринництво, організація обліку, біологічні активи, виробництво продукції.

Аннотация

В статье исследованы совокупность теоретических, методических и практических положений организации управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях. Обоснованы принципы комплексной модели организации управленческого учета с учетом особенностей отрасли.

Ключевые слова: управленческий учет, сельскохозяйственное производство, технология выращивания, земля, растениеводство, животноводство, организация учета, биологические активы, производство продукции.

Annotation

In the article investigates a set of theoretical, methodical and practical positions the organization management accounting in the agricultural enterprises. Substantiated principles of a comprehensive model of organization the management accounting with taking into features industry.

Key words: administrative account, agricultural production, technology of growing, earth, plant-grower, stock-raising, organization of account, biological assets, production of goods.