

УДК. 631.11:631.162

УПРАВЛІНСЬКИЙ (ВНУТРІГОСПОДАРСЬКИЙ) ОБЛІК НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В.С. Коміренко

Одеський державний аграрний університет

Ключові слова: *управлінський облік, витрати, виробництво, собівартість, доходи.*

Анотація. *Розглянути наявність деяких розбіжностей у визначенні змісту, предмета, об'єкта управлінського (внутрігосподарського) обліку. Проведені дослідження організації впровадження управлінського (внутрігосподарського) обліку на сільськогосподарських підприємствах.*

Вступ. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство, залежно від своїх потреб, має право визначити форму обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення та аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій, свою облікову політику, затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Особливої актуальності в теперішній час набуває проблема посилення орієнтації обліку на управління, тобто впровадження на підприємствах та забезпечення належного функціонування управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

Статтею 1 вищезазначеного Закону термін «внутрігосподарський (управлінський) облік» визначено як «систему обробки і підготовки інформації користувачів у процесі управління підприємством». Крім того, наведено, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрігосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів» [1].

Для виконання функцій управління, зокрема для прийняття будь-яких рішень, кожний менеджер на різних рівнях управління потребує цільової інформації, яка була б корисною для виконання його функцій.

Управління починається з розробки планів, на основі яких оцінюють діяльність, виявляють резерви та невикористані можливості, приймають рішення й оцінюють ефективність прийнятих рішень. Організація системи управлінського обліку залежить від специфіки діяльності кожного підприємства, тому керівники підприємств повинні розробляти власні гнучкі системи інформаційного забезпечення ефективного управління.

Відмінність у спрямованості фінансового і управлінського обліку визначив Голов С.І. [2] «Якщо фінансовий облік описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій». Безумовно, в управлінському обліку історична інформація використовується, але в основному для прогнозування. Якщо фінансова звітність оприлюднюється через публікації, або може бути отримана на замовлення, то більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства, оскільки вони відображають його стратегію та тактику у конкурентній боротьбі.

На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку не є обов'язковим, тобто організація управлінського обліку є внутрішньою справою самого підприємства. З допомогою управлінського обліку підвищується ефективність управління підприємством.

Внутрігосподарський облік окрім загальної інформації по підприємству містить також інформацію про діяльність окремих його підрозділів, собівартість продукції тощо. Його мета полягає в інформаційному забезпеченні керівників для прийняття рішень з управління певного суб'єкта та перевірки ефективності виконання прийнятих рішень. Разом з тим управлінський облік є невід'ємною частиною системи управління підприємством, у ході якого реалізується стратегія функціонування та розвитку підприємства.

Побудова внутрігосподарського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямована на потреби управління у відповідній інформації і забезпечувати облік і контроль витрат за об'єктами обліку: в рослинництві – сільськогосподарські культури, у тваринництві – види тварин як за структурними підрозділами, так і по підприємству в цілому, а також аналіз та планування напрямків розвитку господарської діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень. Становлення управлінського обліку в Україні знайшли відображення в наукових працях Ф. Бутинця, С. Голова, М. Пушкаря, В. Палія, М. Чумаченка та

інших.

Питаннями впровадження в практику сільськогосподарських підприємств внутрігосподарського обліку займалися: М. Дем'яненко, П. Герасим, Т. Маренич, В. Лінник, Ю. Литвин, П. Сук тощо. В більшості їх публікацій висвітлюються питання важливості внутрігосподарського, тобто управлінського обліку для підприємств. Крім того Л. Нападовська розглянула проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні [3], І. Белоусова дослідила проблеми вдосконалення управлінського обліку [4], В. Моссаковський розкрив особливості управління витратами у сільськогосподарських підприємств [5]. Проте, незважаючи на значні наукові напрацювання, залишається ще багато питань щодо становлення, розвитку, впровадження управлінського обліку та управління витратами у сільськогосподарських підприємств.

Метою статті є дослідження питань організації впровадження управлінського (внутрігосподарського) обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Результати досліджень. Вивчення наукових публікацій провідних вчених [6, 4, 2, 7] засвідчило про наявність деяких розбіжностей у визначенні змісту управлінського обліку, а також відсутнє чітке формування предмета цього обліку.

В економічній літературі немає однозначного тлумачення поняття «Управлінський облік», що можна простежити з наведених нижче висловлювань.

Джерело	Визначення
Білоусова І.А. Управлінський облік у системі бухгалтерського обліку / Вісник. – Житомир. – 2000. - №12.	Управлінський облік не може охоплювати всі господарські операції і перетворюватися в орган управління підприємством. Невиправданим варто вважати і передачу обліку витрат на виробництво і витрат діяльності у фінансовий облік (с. 62).
Бутинець Ф.Ф., Іжевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир, 2000.	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства (с. 11).
Голов С.Ф. Управлінський облік. – К, 2004.	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів (с. 16).
Карпова Т.П. Управленческий учёт. – М., 1998.	Суть управлінського обліку – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, систематизуюча інформація для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства (с. 29).
Сопко В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. – К, 2000.	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень (с. 483).
Друри К. Введение в управленческий учёт. Пер. с англ./Под ред. С.А. Табалиной. – М., 1997.	Управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) у середині організації (підприємства), видаючи їм інформацію для прийняття рішень планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів (с. 13).
Энтон Р., Рис Дж. Учёт: ситуация и примеры. – М., 1993.	Управлінський облік – це процес у рамках організації, яка забезпечує управлінський апарат організації, інформацією, що використовується для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій (с. 269).

Також є розбіжності поглядів і у визначенні предмета, об'єкта, методики вивчення і функціонування управлінського обліку. Відповідні дослідження з цієї проблеми проведені Ф. Бутинцем [6]. Вітчизняна практика не має у своєму розпорядженні досвіду системного застосування управлінського обліку, а тільки розрізнених елементів, що не дає змоги зробити узагальнюючі висновки. Рекомендації щодо організації управлінського обліку в зарубіжних країнах не адаптовані до українських особливостей, не містять конкретних практичних методик, а викладають в основному в загальнотеоретичному вигляді.

Для вироблення практичних рекомендацій організації управлінського обліку на підприємстві та розкриття його суті необхідно враховувати зауваження М. Чумаченка [7]: «Світова практика свідчить про те, що в міру потреби ефективного управління підприємством облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (виробничий облік) трансформується в управлінський облік... обліком ця економічна система називається за традицією, оскільки вона включає в себе дії, що виходять за рамки обліку...».

І далі: «До складу сучасного управлінського обліку входить нормування, планування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання і виявлення відхилень від стандартів і кошторисів; підготовка проектів управлінських рішень, пов'язаних з регулюванням витрат і з питань інвестиційної діяльності підприємства».

Також М. Чумаченком відмічено: «До складу сучасного управлінського обліку входить нормування, планування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання собівартості продукції; аналіз собівартості продукції і виявлення відхилень від стандартів і кошторисів; підготовка проектів управлінських рішень, пов'язаних з регулюванням витрат і з питань інвестиційної діяльності підприємства».

В 70-80 роках минулого століття у нас широко застосовувалася система госпрозрахунку на різних рівнях управління, яка отримала назву «внутрігосподарський розрахунок».

Внутрігосподарський облік базувався на принципі порівняння здійснених витрат із одержаними доходами, із здійсненням матеріального стимулювання працівників за досягнуті кінцеві результати діяльності на основі ведення достовірного обліку.

Ця система дала змогу комплексного використовувати планування, нормування, облік та аналіз у внутрішньому управлінні виробничими витратами, а також обґрунтовано стимулювати їх економію.

Основна увага при цьому приділялася елементам нормативного обліку витрат, заснованого на встановленні норм витрат, обліку їх за чинними нормами з одночасним визначенням відхилень від норм та їх зміни.

Основними завданнями організації внутрігосподарського обліку управління були:

- забезпечення високої ефективності роботи будь-якого структурного підрозділу;
- організація достовірного обліку і контролю витрат виробництва, правильне обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), визначення витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, одержання достовірних результатів виробничої діяльності керованого підрозділу.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів управління та систематичний контроль за виконанням ними затверджених кошторисів.

Система організації внутрігосподарського управління має і певні недоліки.

Одним з недоліків є те, що відхилення у загальній сумі витрат впливають на собівартість продукції і на фінансовий результат, тобто облік відхилень не зорієнтований на кінцевий результат, відхилення від нормативів не співвимірюється у витратах та результатах.

Тому доцільно у цьому випадку використовувати елементи системи «стандарт-кост», а саме «управління за відхиленнями», аналіз даних про відхилення зі значним ступенем деталізації їх, списання відхилень на рахунки реалізації та результатів. Це дає змогу створити дієвий механізм контролю за рівнем витрат та результатів і прийняттям управлінських рішень.

Незважаючи на сьогоднішню відмову більшості підприємств від госпрозрахунку, робота у ринкових умовах змусить їх поліпшити економічне управління підрозділами під-

приємств, без якого неможливе ефективне керівництво виробничими структурами (відділками, цехами, ділянками тощо).

Слід зазначити, що на сільськогосподарських підприємствах відсутня служба, яка займається впровадженням та веденням управлінського обліку, проведенням аналізу роботи та складанням бюджетів для виробничих підрозділів, що призводить до втрати оперативності управлінських даних, а в значній частині підприємств взагалі відсутні такі складові управлінського обліку як аналіз та планування. Тому в сучасних умовах назріла необхідність у вирішенні питання, хто має здійснювати контроль витрат та вносити пропозиції щодо управління витратами, а також займатися розробкою прогнозової політики з виробництва продукції тощо.

На нашу думку з метою забезпечення виконання цих функцій на підприємствах доцільно в складі бухгалтерської служби виділяти відділ (службу, посаду) для ведення управлінського обліку.

На побудову внутрігосподарського обліку впливають певні чинники.

Господарства, що займаються підприємницькою діяльністю, відповідно до законодавства мають вести бухгалтерський фінансовий облік, складати фінансову звітність та подавати її у встановлені органи. Отже, побудова фінансового обліку є передумовою та першим чинником побудови бухгалтерського внутрігосподарського обліку.

Окрім того на побудову внутрігосподарського обліку впливають технологія та організація конкретного виробництва; склад і структура окремих калькуляційних статей затрат; можливість їх аналітичного розкладання тощо.

До побудови обліку затрат існують два основні підходи.

Перший підхід спрямований на удосконалення контролю затрат та калькуляції, пов'язаних із окремим видом готової продукції. У даному випадку затрати ділять на прямі і непрямі. Системи обліку, які ведуться за цим підходом, призначені для обчислення повних затрат у собівартості продукції.

Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх факторів. За цим підходом ведуть системи неповних затрат у собівартості продукції.

Перелічені підходи до обліку ґрунтуються на відображенні залежності затрат від зміни в обсязі та структурі виробленої продукції.

Звідси настає потреба класифікувати затрати на змінні і постійні.

Якщо перший підхід орієнтований на виробництво, то другий – на ринок.

Системи обліку, за другим підходом, забезпечують у кожному звітному періоді контроль над впливом розміру затрат на обсяг готової продукції та результати від реалізації готової продукції.

Основним оціночним показником у цих системах є маржинальний дохід, який знаходять як різницю між доходом від реалізації та змінними витратами.

Маржинальний дохід є джерелом покриття постійних витрат і прибутку. Постійні витрати розглядаються у цих системах обліку як одне ціле і не порівнюються з конкретно виробленою продукцією.

Орієнтований на ринок підхід до обліку затрат застосовується в значній кількості економічно розвинутих країн. Він дає змогу певною мірою спрощувати облік.

Висновки. Незважаючи на те, що з початку реформування бухгалтерського обліку в Україні пройшло більше десяти років, ще залишається багато питань щодо становлення, розвитку, впровадження управлінського обліку та управління витратами у сільськогосподарських підприємств, які потребують вирішення.

Управлінський (внутрігосподарський) облік являє собою складову частину бухгалтерського обліку, що ґрунтується на обліку виробничих витрат і калькулюванні собівартості виробленої продукції. Він доповнюється плануванням витрат і собівартості продукції, їхнім аналізом та розробкою проектів рішень щодо управління витратами підприємства.

Основною ціллю управлінського (внутрігосподарського) обліку сільськогосподарських підприємств є виявлення резервів зниження собівартості виробленої продукції на основі управління витратами підприємства.

Важливою особливістю управлінського обліку є те, що всі доходи і витрати підпри-

емства обліковуються і контролюються у відповідних центрах відповідальності. Тому внесення до системи внутрігосподарського обліку елементів зарубіжного методу обліку витрат системи «стандарт-кост» дасть можливість підвищити його контрольні та інформаційні можливості для формування як короткострокових, так і стратегічних управлінських рішень.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-14// Все про бухгалтерський облік. – 2007. - №66. – С. 2-4.
2. Голов С. Проблеми і перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №11. – С. 20.
3. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні /Л. Нападовська//Бухгалтерський облік та аудит. – 2001. - №9. – С. 33-38.
4. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І.Белоусова. Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. - №4. – С. 35-40.
5. Моссаковський В. Про управлінський облік/В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №10. – С. 37-44.
6. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку / Ф.Ф. Бутинець. Вісник ЖІТІ. – 1998. - №8.
7. Чумаченко Н.Г. Роль бухгалтерського учёта в управлении себестоимостью продукции // Бухгалтерский учёт. – 1982. - №5.
8. Хорунжий Л.І. Проблеми теорії, методології і методики організації управлінського обліку в сільському господарстві. – М., 2004.

Комиренко В.С. Управленческий (внутрихозяйственный) учёт в сельскохозяйственных предприятиях

Аннотація. Рассмотрено наличие некоторых расхождений в определении содержания, предмета, объекта управленческого (внутрихозяйственного) учёта. Проведены исследования организации внедрения управленческого (внутрихозяйственного) учёта в сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: управленческий учёт, затраты, производство, себестоимость, доходы.

Komirenko V. S. **The management (intrafarm) accounting at the agricultural undertaking.**

Summary. The presence of some difference in the determination of the content, matter and object of the management (intrafarm) accounting application in the agricultural undertaking has been conducted.

Key words: management accounting, costs, enterprise, cost value, returns.