

УДК 631.162

Москаленко В. А.,

к.е.н., доцент кафедри соціальної економіки, Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів

V.A. Moskalenko

Candidate of Economical Science (PhD in Economics), Associate Professor of social economy Department, Chernigiv State Technological University, Chernigiv

## **Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу**

### **Implementation of management accounting in agricultural enterprises**

#### **Анотація.**

В статті розглянуто основні етапи та методи впровадження управлінського обліку в систему бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, висвітлено проблеми та шляхи їх подолання.

#### **Abstract.**

The paper considers the main stages and methods of implementation of management accounting in the accounting farms highlights the challenges and ways to overcome them.

#### **Ключові слова.**

Управлінський облік, управлінська облікова політика, система рахунків, управління затратами, центри відповідальності.

#### **Keywords.**

Financial accounting, management accounting policies, the system of accounts, management costs, centers liability.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Дискусії відносно доцільності та можливого практичного розподілу обліку на фінансовий і управлінський в нашій країні залишаються актуальними ось уже більше десяти років. Науковці, практики, консультанти та керівники підприємств розділились на два табори: прихильники і противники такого розподілу. І в той час, доки спеціалісти дискутують відносно предмету та методів управлінського обліку, ця нова сфера діяльності все більше зацікавлює управлінців та власників великих підприємств, і особливо представників іноземного бізнесу.

І це не дивно. Традиційний бухгалтерський облік в даний час, в сучасних умовах та режимі постійних змін, не задовольняє потреб управлінської ланки суб'єкта господарювання. Для успішного і оперативного керівництва підприємством необхідна інформація, яка, на жаль, у фінансовому обліку відсутня або ж черговим змінами підтягнута під податкове законодавство. Тому поступово виникає новий напрямок

діяльності фінансових працівників, які являє собою синтез обліку, калькуляції, аналізу та прогнозування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Необхідно зазначити, що питанням впровадження управлінського обліку в підприємства нашої країни протягом останнього часу приділялась велика увага. Ряд вітчизняних та зарубіжних вчених є прихильниками розподілу бухгалтерського обліку на управлінський та фінансовий [1 – 5]. Зокрема С.Ф. Голов підкреслює, що процес управління передбачає своєчасне отримання менеджером достовірної інформації, і формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку [1, с.5]. На думку М.Ф. Огійчука, задача управлінського обліку – забезпечення посадових осіб, інформацією необхідною для прийняття управлінських рішень [5, с.832].

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розкриття етапів впровадження управлінського обліку в сільськогосподарські підприємства, висвітлення основних проблем та пошук шляхів їх подолання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** До розвитку управлінського обліку в Україні сприяє нормативна база, яка регулює бухгалтерський облік в нашій країні. Наприклад, в галузі агропромислового виробництва діє П(С)Б0 30 „Біологічні активи”, який вимагає обліковувати готову продукцію сільськогосподарського виробництва по справедливій вартості за мінусом можливих витрат на місці продаж. Справедливу вартість деяких видів сільськогосподарської продукції просто не існує (приріст живої ваги, приплід тощо). Можна, звичайно, звернутись за послугами до спеціаліста оцінника, але не кожен підприємство дані послуги може собі дозволити. Тому на підприємстві формують спеціальну комісію, яка визначає справедливу вартість такої продукції, використовуючи ціни активного ринку на подібні продукти (м'ясо, сало, шкури тощо). Таким чином прибуток (збиток) указаний у фінансовій звітності не завжди відображає реальні результати діяльності підприємства. Тому і виникає необхідність в роботі аналітичної бухгалтерії, в обов'язки якої входить пред'являти керівництву підприємства чітку і оперативну інформацію про бюджетну і фактичну собівартість такої продукції, про рівень доходів від реалізації продукції, а також про реальні розміри фінансових результатів від виробництва такої продукції.

Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності. І головною відмінністю є те, що на відміну від фінансового обліку, який ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів (інструкцій, стандартів, тощо), встановлених державними органами, або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розробляє саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників.

Таким чином, обліковим спеціалістам на сільськогосподарських підприємствах потрібно самим вибрати стратегію і тактику впровадження управлінського обліку в систему бухгалтерського обліку своїх підприємств.

Для цього ми пропонуємо скористатись планом впровадження управлінського обліку наведеного в таблиці 1.

**Таблиця 1.**

**Етапи впровадження системи управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу**

<b>Послідовність</b>	<b>Назва етапу</b>
1	Видання і затвердження управлінської облікової політики організації
2	Створення і затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку.
3	Затвердження системи рахунків управлінського обліку
4	Затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку.
5	Створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств.
6	Вибір методики контролю над виконанням бюджетів

Побудова в організації системи управлінського обліку аналогічна постановці бухгалтерського (фінансового) обліку і реалізується схожими етапами, а експлуатація впровадженої Системи управлінського обліку регламентується документами, що регламентують практику бухгалтерського обліку.

Однак, є значна різниця в статусі цих документів, обумовлений в розходженням користувачів бухгалтерської та управлінської звітності. Бухгалтерський облік та звітність регламентується загальноприйнятими, зовнішніми по відношенню до організації стандартами (в Україні це в першу чергу П(С)БУ), а система управлінського обліку працює виключно на підставі внутрішніх прийнятих організацією стандартів. Ця відмінність істотно впливає на обсяг та вимоги, що пред'являються до облікових політик бухгалтерського та управлінського обліку.

Якщо основна мета облікової політики бухгалтерського обліку вибрати і документально закріпити обраний організацією один спосіб ведення бухгалтерського обліку між інших способів, які допускаються загальноприйнятими стандартами, то призначення управлінської облікової політики набагато ширше. Мета управлінської облікової політики не може обмежуватись вибором найбільш прийнятих для організації альтернатив, які допускаються українськими П(С)БУ, та іншими нормативними документами. При розробці управлінської облікової політики для сільськогосподарських підприємств необхідно взяти до уваги також найкращий світовий досвід, відбитий в міжнародних стандартах, та досвід самих розробників системи управлінського обліку стосовно особливостей діяльності даної організації.

Більш того, регламентація роботи системи управлінського обліку не може обмежитись виданням управлінської облікової політики і затвердженням плану рахунків, форм первинних облікових документів, правил документообігу і т. д. Для ефективного функціонування системи управлінського обліку та фінансового менеджменту в підприємствах агропромислового комплексу необхідно створити пакет внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку. Ці документи можна об'єднати в три групи (таблиця 2).

**Таблиця 2**

**Внутрішні організаційні стандарти управлінського обліку**

<b>Номер групи</b>	<b>Назва групи</b>	<b>Характеристика</b>
1	Інструктивно-методична документація	До цієї групи відносяться методичні деталізовані роз'яснення, які глибше розкривають облікову політику, носять інструктивний та навчальний характер, описують фінансові операції з максимальною конкретикою.
2	Нормативно-довідкова документація	Це документи за допомогою, яких встановлюються правила групування однорідних елементів інформації. Сюди відносяться розроблені інформативні довідники, класифікатори, матриці, структура і склад витратних та дохідних статей, бюджетно-облікову структуру, то що.
3	Документи регламентуючого характеру	До них належать документи які визначають регламенти та процедури. В них описується весь ланцюжок облікового процесу, призначаються відповідальні, розмежовуються їх функції, права і відповідальність, обумовлюються дії виконавців при настанні всіх можливих, в тому числі нестандартних подій.

Звичайно ж, створення пакету стандартів системи управлінського обліку – це клопітка, і в той же час творча робота. Головною задачею, для розробників таких стандартів є визначення ряду завдань, які має намір вирішувати керівництво підприємства за допомогою впровадженої системи управлінського обліку.

Одним із основних об'єктів економічного управління на сільськогосподарських підприємствах є витрати. Саме витратами в більшій мірі, ніж доходами можуть і повинні управляти керівники в середині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином, та як ефективно використовуються ресурси підприємства в значній мірі залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень.

На основі інформації про затрати і собівартість продукції, робіт та послуг приймається велика кількість управлінських рішень, за оцінкою багатьох спеціалістів до 90 відсотків всіх рішень по управлінню підприємством [4, с.24].

Таким чином, затрати виступають головним об'єктом управлінського обліку, який історично виріс із виробничого обліку затрат.

На сьогодні найбільш економічним підходом до побудови системи обліку витрат вважається підхід, за якого виділяються типові управлінські завдання (контроль за виконанням бюджетів: реалізації, придбання виробничих витрат на оплату праці, адміністративних витрат, витрат на збут тощо) [5, с.843].

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку значна частина інформації про витрати формується в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У різних країнах цю проблему розв'язують по-різному.

Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить, що попри їх багатоманітності, міжнародна практика виробила два основних підходи до структури плану рахунків: двоколовий принцип, тобто виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку та інтегрований принцип, з яким рахунки управлінського обліку кореспондуються з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи [1, с.32].

Специфіка організації обліку в окремих галузях виробництва часом унеможливує ведення бухгалтерського і управлінського обліку в єдиній системі рахунків. До таких галузей належить і сільськогосподарська сфера діяльності. Так як нормативно-правова база, яка регулює бухгалтерський облік у цій галузі має специфічний характер (П(С)БО30) досить складно здійснювати організацію управлінського обліку та формування системи рахунків. Тому виникає питання, які рахунки відкрити для здійснення управлінського обліку, і яким чином їх інтегрувати в загальну систему рахунків бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Почнемо з того, що в світовій практиці існує два основних підходи до структуризації плану рахунків. Перший принцип передбачає виділення двох автономних систем рахунків для управлінського і фінансового обліку, а другий – передбачає кореспонденцію рахунків управлінського обліку із рахунками фінансового обліку.

Виходячи із цього в обліковій діяльності сформувалось три основні системи обліку: загальна, інтегрована і переплетена. Яку ж із них можна застосувати в сільськогосподарських підприємствах. На нашу думку, в чистому вигляді ні одна із даних систем для компаній виробників сільськогосподарської продукції, не підійде.

Загальну систему ми не зможемо застосувати по тій причині, що вона не має чіткого розподілу обліку на управлінський та фінансовий і може використовуватись тільки торгівельними та невеликими промисловими підприємствами, які здійснюють виробництво одного виду продукції.

Друга система не підходить, так як вона передбачає калькуляцію собівартості продукції, а також облік і контроль затрат на її виробництво, в єдиній системі бухгалтерського обліку. Це досягається з допомогою „вмонтування” рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, внаслідок чого вони кореспондуються із рахунками фінансового обліку. А для цього необхідно, щоб готова продукція в управлінському і фінансовому обліку мала однакову оцінку, чого в сільському господарстві досягнути неможливо, враховуючи те, що в фінансовому обліку ми повинні керуватись П(С)БО30 і обліковувати готову продукцію по справедливим цінам за мінусом можливих витрат на місці продажу, а в управлінському – по бюджетній собівартості з наступним корегуванням на фактичну.

Переплетена система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового і управлінського обліку, виключаючи кореспонденцію між ними. На перший погляд, ця система ідеально підходить для підприємств агропромислового комплексу, і все-таки є одна перепона – небажання або неможливість здійснювати два автономних обліки на одному підприємстві. Адже, сьогодні, в таких підприємствах аналітичним обліком займаються частіше всього головний бухгалтер або його замісник.

Тому ми пропонуємо використовувати принципи переплетеної системи обліку, але з деякими змінами. Для ефективного ведення обліку використовуємо раніше прийняту на підприємстві систему рахунків бухгалтерського обліку, але на певному етапі процесу обліку виділяємо окрему, автономну гілку. Тобто всі матеріальні, розрахункові, затратні та інші рахунки будуть загальними як для управлінського, так і для фінансового обліку, а окрема гілка починається з 23 рахунку „Виробництво”. Дебет рахунку в управлінському обліку буде співпадати з дебетом рахунку в фінансовому обліку, а от по кредиту готову продукцію будемо обліковувати по бюджетній собівартості, а не по справедливій вартості, як це робиться у фінансовому обліку. Закрити таку автономну гілку управлінського обліку буде рахунок, який називається „Прибутки та збитки (калькуляційний рахунок)”. Крім названих рахунків необхідно додатково відкрити лише два рахунки: „Готова продукція по плановій собівартості” та „Собівартість реалізованої продукції”.

Отже при мінімальних додаткових затратах ми зможемо забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття оперативних управлінських рішень.

Важливим етапом впровадження управлінського обліку є створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств. Стандартизований процес бюджетування базується на самостійно розроблених підприємством, так і на загально визначених вимогах і процедурах, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку.

До таких вимог і процедур належать:

- розроблення бюджетів усіма підрозділами підприємства;
- забезпечення єдиного порядку підготовки, аналізу і затвердження бюджетів;
- координація діяльності підрозділів підприємства у процесі розроблення бюджетів;
- структуризованість бюджетів;
- обґрунтованість показників бюджетів;
- відкритість бюджетів до ситуаційних змін ;
- участь у бюджетування менеджерів усіх підрозділів, що відповідають за виконання виробничої програми та бюджету;
- чітке встановлення та постійне порівняння всіх видів витрат, джерел їх покриття і очікуваних результатів у ході здійснення господарської діяльності, розрахованої на певний час.

Для оптимізації контролю за виконанням бюджетів підприємствам агропромислового комплексу необхідно визначати кожен відділ, як один із центрів відповідальності.

Виходячи з вищесказаного, становиться зрозумілим, що оволодіння методами управлінського обліку, без використання яких сьогодні не можливо ефективно управляти сільськогосподарським підприємством, стало дуже актуальним. Тому на сьогоднішній день пріоритетним завданням для прогресивних сільськогосподарських компаній становиться підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу на підприємстві. Такий спеціаліст зможе забезпечити створення та функціонування обліку, як самого підприємства так і його функціональних підрозділів.

#### **Література:**

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник/ За ред.Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП"Рута", 2002. – 480с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – к.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Костякова А.А. Управлінський облік і проблеми класифікації витрат// Вісник сумського національного аграрного університету. – 2007. – №6-7. С.314-118
4. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический Управленческий учет. – М: ЛКИ, 2010. – 400 с.
5. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник/ М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін./ За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Алеута, 2009. – 1056 с.

