

Учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, информация, финансовая безопасность.

The theoretical and methodological bases of the system of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises are considered in the article. The content of the concept of accounting and analytical ensuring of financial safety of the agrarian enterprises is grounded; the main functions and tasks of the system of accounting and analytical ensuring are defined; and also the factors that determine the riskiness of agrarian business are considered.

Accounting and analytical ensuring, accounting, analysis, information, financial safety.

УДК 657.47

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК АГРОПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

**З. Д. Овчарик, кандидат економічних наук
ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»**

Розглянуто проблеми застосування управлінського обліку в системі економічної інформації агропромислових підприємств в умовах світових інтеграційних процесів та проблеми формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку в умовах світової інтеграції, виділено основні етапи розвитку управлінського обліку за кордоном та в Україні.

Бюджетування, управлінський облік, витрати, облікова політика, світова інтеграція, система рахунків.

Сучасна вітчизняна економіка здійснює трансформацію, спрямовану на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, визначає принципово нові задачі щодо підвищення рівня управління суб'єктами підприємницької діяльності. Як наслідок, у вітчизняній економіці спостерігаються позитивні зміни, такі як поступове перетворення облікового механізму, контрольна функція бухгалтерського (фінансового) обліку, що домінує в плановій економіці, поступається місцем функціям інформаційного забезпечення системи управління, значна частина яких реалізується у сфері внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [7].

Управлінський облік на сучасному етапі функціонування економічних процесів формується на основі поділу загальної системи обліку і потребує нового осмислення, перебудови та реформування. Тому

обґрунтування сутності, принципів, методів, а також розробка системи організації управлінського обліку в економічній діяльності підприємств, особливо агропромислових, набуває дедалі більшого значення і залишається актуальним. Ця нова сфера діяльності все більше зацікавлює управлінців і власників великих підприємств, оскільки для успішного та оперативного керівництва підприємством необхідна інформація для відображення стратегії і тактики підприємств в умовах конкуренції. Актуальною залишається проблема формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку в умовах світової інтеграції. Але проблема ще не повною мірою науково опрацьована і потребує свого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань теорії і практики організації системи управлінського обліку в Україні проводять такі науковці, як О. Ф. Вербило [3], І. М. Гончаренко [4], В. А. Москаленко [8], М. І. Скрипник [9], М. Ф. Огійчук [11], В. Я. Плаксієнко [2], Т. Ю. Янчук [12] та інші. Проте, поряд із важливими науковими результатами щодо методики й організації управлінського обліку залишаються невирішеними проблеми, здебільшого, його практичного використання. Багато вчених відзначають важливість обліку саме для управління підприємством.

На думку М. Ф. Огійчука, задача управлінського обліку – забезпечення посадових осіб інформацією, необхідною для прийняття правильних рішень [11, с. 870]. Плаксієнко В. П. зазначає, що управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень [2, с. 421]. Вербило О. Ф. констатує, що управлінський облік, як самостійний вид формування й використання економічної інформації має право не тільки на своє існування, але і є вкрай необхідним [3, с. 7]. Москаленко В. А. зазначає, що для успішного та оперативного керівництва підприємством необхідна інформація, яка, на жаль, у фінансовому обліку відсутня або ж черговим змінами підтягнута під податкове законодавство. Тому поступово виникає новий напрям діяльності фінансових працівників, який являє собою синтез обліку, калькуляції, аналізу та прогнозування [8]. Автор має на увазі саме управлінський облік.

Мета дослідження – визначення основних етапів розвитку управлінського обліку за кордоном і в Україні, вивчення особливостей організації та проблем впровадження управлінського обліку в систему економічної інформації агропромислових підприємств в умовах світової інтеграції, висвітлення основних проблем та пошук шляхів їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Управлінський облік – багатогранний процес, удосконалює планування, проектування, вимірювання й функціонування систем будь-якої інформації, який спрямовує дії апарату управління, мотивує поведінку, підтримує діяльність усіх ланок підприємства, необхідних для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей організації. Сутність

управлінського обліку, його призначення можна назвати «виробництвом» інформації для здійснення ефективного управління. Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки заключної інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю й прийняття більш якісних рішень.

Багато науковців дають своє визначення поняття «управлінський облік». В одних воно ширше, в інших – більш лаконічне, але найбільш точно відображує зміст управлінського обліку визначення, наведене у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: це система опрацювання та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [11, с. 870].

Отже, управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме: забезпечує підприємство ключовою інформацією. Основними об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи, які перегруповуються за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, центрами відповідальності тощо).

Слід враховувати, що в різних країнах різні підходи до створення стратегії управління підприємством (табл. 1).

Таким чином, потреби в обліковій інформації суттєво різняться в різних країнах.

Система управлінського обліку є ефективною, адже вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи.

1. Розробка стратегії управління в різних країнах*

Назва країни	Розробка стратегії управлінським персоналом
Японія	управлінський персонал розробляє стратегію забезпечення прибутковості на більш довгостроковій основі;
Німеччина	найчастіше будують свою стратегію виходячи з фактичних доходів і витрат;
Швейцарія	здебільшого орієнтуються на кон'юнктуру ринку – допустимі будь-які витрати, аби вони окупилися в подальшому;
Італія	розроблюють свої довгострокові плани шляхом тривалих переговорів, угод і взаємних поступок зі своїми зарубіжними контрагентами;
Скандинавські країни	досить жорстко контролюють розташовані на їх території мультинаціональні корпорації;
Голландія	ліберальніший контроль мультинаціональних корпорацій, ніж в інших країнах

* Джерело: [1].

Розглянемо праці вчених-економістів, присвячені історії розвитку бухгалтерського обліку, зокрема основні події з історії розвитку управлінського обліку (табл. 2).

2. Основні події з історії розвитку управлінського обліку за кордоном*

Дата	Події з історії розвитку управлінського обліку
1494 р.	Книга Луки Пачолі (1445–1517) «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відносини» трактат «Про рахунки і записи». Містить докладний опис застосування подвійної бухгалтерії до практики торгового підприємства.
наприкінці VII ст.	Праця Жака Саварі (1622–1690) «Про досконалого купця». Розподіл рахунків на синтетичні та аналітичні, торговельна калькуляція, класифікація балансів на інвентарні та конкурсні, Жак Саварі допускав тлумачення обліку як функції управління і може по-своєму вважатися одним із творців управлінського обліку.
З 1685 р. до 1792 р.	Книга Матьє де ла Порта «Керівництво для купця і бухгалтера». Класифікація рахунків: рахунки власника, майнові (матеріальні) та особисті (кореспондентів). Кожна група рахунків виконує певну функцію: перша – економічну, друга – специфічно господарську (управлінську) і третя – юридичну.
1855 р.	Перша згадка про виробничий облік, стосується системи обліку, яку застосовували в США. Відмінною особливістю цієї та подібних систем був облік прямих виробничих витрат.
1908–1909 рр.	Емерсон Г. опублікував серію статей з описом принципово нової системи обліку, призначеної для планування та контролю витрат, оцінки результатів діяльності, складання бюджетів і кошторисів, оцінки інвентарю та мотивації працівників. Основною системою тут є нормативи витрат за їх видами та варіаційний аналіз відхилень.
1938 р.	Хвиля інфляційних процесів, що прокотилася багатьма країнами світу, призвела до появи методу ЛІФО. Він набув значного поширення в США після дозволу його застосування для оподаткування, оскільки цей метод веде до більш високої собівартості реалізованої продукції і до більш низького прибутку, ніж при використанні методів ФІФО і середньозважених цін.
1940 р.	В Японії зародилася система управління «точно в строк», яка стала основним фактором успіху японських компаній на світовому ринку після Другої світової війни, коли японські виробники шукали шлях найефективнішого використання обмежених ресурсів, працюючи над співвідношенням «витрати – якість».
До 1950 р.	Цілями управлінського обліку є визначення витрат і фінансовий контроль за допомогою застосування бюджетування та методів калькуляції собівартості.
До 1965 р.	Акцент змістився в бік надання інформації з метою управлінського планування і контролю за допомогою використання таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.
(у Великій Британії – 1971 р., у США –	В економічно розвинених країнах було розроблено стандарти про облікову політику, які застосовуються на підприємстві: оцінка запасів, амортизація основних засобів, оцінка короткострокових інвестицій, облік курсових різниць, освіта резервів, принципи

1972 р.),	консолідації, момент визнання доходів, оцінка та амортизація нематеріальних активів, відображення витрат із гарантійного ремонту та ін.
1972 р.	Американська асоціація бухгалтерів розробила управлінський облік, як самостійну навчальну дисципліну в програму отримання диплома з управлінського обліку з присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтерів-аналітиків. З того часу й відбувся офіційний розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.
1980 р.	Було розроблено метод калькуляції собівартості за видами діяльності (диференційована система АВС).
До 1985 р.	Увагу зосереджено на скороченні втрат ресурсів, задіяних у бізнес-процесах, за допомогою застосування процесного аналізу та більш точних методів управління витратами.
1988 р.	Вчені Р. Каплан і Р. Купер надрукували книгу "Втрати релевантності: зліт і падіння системи управлінського обліку", яка послужила поштовхом для розвитку нових ідей управлінського обліку.
До 1995 р.	Увагу зосереджено на галузі управління створенням додаткової вартості за допомогою ефективного використання ресурсів, застосування методів оцінки та планування показників вартості, управління організаційними інноваціями і капіталізацією знань.

* Джерело: [1, 5, 6, 10, 12].

Гончаренко І. М. вирізняє чотири етапи розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України [4].

1. Зародження – до 1900 року. Використовується вся інформація по підприємству, на основі якої приймаються рішення. Облік зосереджено на витратах (собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника і т. д.)

2. Формування – 1907–1952 рр. Посилюється контрольна функція обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Виникає облік витрат «стандарт-костинг» (1912–1932 рр.). Розроблено принципово нові методи калькулювання та обліку: система обліку витрат «директ-костинг» (1936 р.), метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

3. Розвиток – 1953–1990 рр. Практичне впровадження методу обліку витрат «директ-костинг» (1953 р.). Впровадження на радянських підприємствах госпрозрахунку (1953–1984 рр.). Впровадження нормативного методу обліку витрат з 1981 р. Запровадження чекової форми обліку витрат.

4. Інтеграція (стратегічний) етап – з 1991 р. і дотепер. Переорієнтація управлінського обліку на запити стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях та системах управління. Підприємство повинно здійснювати стратегічний підхід до процесу управління, щоб у такий спосіб досягти стратегічної цілі. Пріоритетним має бути облік фактичних витрат виробництва, а не облік витрат за нормами.

Управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розроблює саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників. Тому обліковцям необхідно самостійно займатись організацією управлінського обліку в системі економічної інформації того чи іншого підприємства. Слід підтримати точку зору В. П. Москаленка, який виокремлює певні етапи, необхідні для ведення управлінського обліку на агропромислових підприємствах, а саме: видання і затвердження управлінської облікової політики організації; створення й затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку; затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку; затвердження системи рахунків управлінського обліку; створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств; вибір методики контролю над виконанням бюджетів [8].

Слід зазначити, що бюджети розроблюють бухгалтери-аналітики спільно з керівниками центрів відповідальності, тому наявність та підготовка висококваліфікованих спеціалістів є необхідним завданням на сьогодні. Бухгалтер відіграє значну роль на всіх етапах управління [3, с. 9]. У процесі планування діяльності він бере участь у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки щодо можливих наслідків майбутніх дій. На агропромислових підприємствах слід звернути особливу увагу на складання бюджету продажу, бюджету виробництва, бюджету прямих матеріальних витрат, бюджету прямих витрат на оплату праці, бюджету виробничих накладних витрат, бюджету адміністративних витрат, бюджету витрат на збут, бюджету собівартості сільськогосподарської продукції та/ або додаткових біологічних активів, бюджету собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, бюджетному звіту про фінансові результати та ін.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для успішного ведення управлінського обліку в агропромислових формуваннях в умовах світової інтеграції повинні бути розроблені на загальнодержавному рівні єдині методичні рекомендації, які б чітко визначали основні правила та форми документів для його ведення. Організація управлінського обліку залежить від системи управління підприємством і передбачає облік необоротних і оборотних активів, зобов'язань, витрат і доходів у процесі постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової та організаційної діяльності. Важко вести облік без чітко встановлених форм документів та правил, тому підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу, забезпечити створення та функціонування управлінського обліку, є важливим завданням для агропромислових підприємств.

Список літератури

1. Бабаєва Н. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах / Н. Р. Бабаєва. – Ростов на/Д. : Фенікс, 2007. – 256 с.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : підруч. / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – К. : Центр навч. л-ри, 2005. – 490 с.

3. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання : підруч. Ч. 2. Фінансовий облік / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинський. – К. : НАУ, 2006. – 696 с.
4. Гончаренко І. М. Стан управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах Чернігівської області : матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Розвиток наукових досліджень 2011", (Полтава, 28–30 листопада 2011 р.) / Полт. держ. агр. акад. – Полтава, 2011.
5. Друрі К. Введення в управлінський і виробничий облік / К. Друрі. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – 774 с.
6. Каверіна О. Д. Управлінський облік: системи, методи, процедури / О. Д. Каверіна. – М. : Фінанси і статистика, 2003. – 352 с.
7. Коцеруба Н. В. Внутрішньогосподарський облік і контроль в системі антикризового управління торговельними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Коцеруба. – К., 2013. – 20 с.
8. Москаленко В. А. Впровадження управлінського обліку на підприємствах агропромислового комплексу / В. А. Москаленко // Ефективна економіка. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. технол. ун-т, 2013. – № 7.
9. Скрипник М. І. Проблеми управлінського обліку як функції управління. Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» / відп. за випуск проф. Куцик П. О.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2013. – С. 86-90.
10. Суйц В. П. Управлінський облік : підруч. / В. П. Суйц. – М. : Вища освіта, 2007. – 371 с.
11. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксінко, М. І. Беленкова та ін.] ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид. перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
12. Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285–287.

Рассмотрены проблемы применения управленческого учета в системе экономической информации агропромышленных предприятий в условиях мировых интеграционных процессов и проблемы формирования единой концепции внутрихозяйственного учета в условиях мировой интеграции, выделены основные этапы развития управленческого учета за рубежом и в Украине.

Бюджетирование, управленческий учет, расходы, учетная политика, мировая интеграция, система счетов.

Main attention is paid to the use of management accounting information in the economic agro-enterprises in a global integration process, highlighting the main stages in the development of management accounting in Ukraine and abroad, as well as the problem of forming a unified concept of internal accounting in the global integration.

Budgeting, management accounting, cost, accounting policies, global integration, system accounts.