

*О. М. Галицький,  
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Одеський державний аграрний університет*

## РОЛЬ І МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОЇ БАЗИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

*O. Galutsky,  
Ph.D., assistant professor of accounting and auditing, Odessa State Agrarian University*

THE ROLE AND PLACE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN IMPROVING THE USE  
OF THE MATERIAL-TECHNICAL BASE OF THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

---

*У статті розглядаються проблеми функціонування системи управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах як одного із основних складових системи заходів по підвищенню використання матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств. Значна увага приділяється оцінці процесу бюджетування виробничо-господарської діяльності та відображення в реєстрах бухгалтерського обліку. Запропоновано систему заходів по удосконаленню процесу відображення даних управлінського обліку.*

*The article considers the problems of functioning of systems of management accounting in agricultural enterprises, as one of the main components of a system of measures for increasing the use of material-technical base of the agricultural enterprises. Considerable attention is paid to assessing the process of budgeting of production and economic activity of the reflection in the accounting registers. Proposed measures for improvement of the process of display of management accounting data.*

---

*Ключові слова: управлінський облік, матеріально-технічна база, сільськогосподарське підприємство, бюджетування, документування.*

*Key words: management accounting, material and technical base, agricultural enterprise, budgeting, documentation.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність функціонування сільськогосподарських підприємств визначається якістю та повнотою технічного забезпечення технологічних процесів, що залежать від стану їх матеріально-технічної бази. Зазначимо, що матеріально-технічне забезпечення визначає не лише ресурсний потенціал господарюючих суб'єктів галузі, але й потенціал, що до стійкого відтворення, оскільки від додержання оптимальних термінів проведення окремих технологічних процесів і забезпечення необхідної якості робіт залежать як об'ємні, так і якісні показники, що характеризують ефективність виробництва продукції.

Із підвищенням невизначеності середовища функціонування сільськогосподарських товаровиробників вимагає необхідності удосконалення технологій у межах переходу на інноваційний тип роз-

витку, появою альтернативних джерел задоволення потреб підприємств у складових матеріально-технічних ресурсів та надання послуг із виконання основних операцій істотно розширилося коло завдань з управління процесами формування й ефективного використання матеріально-технічної бази господарюючих суб'єктів галузі, відповідно необхідно розвинути систему інформаційного забезпечення процесів відтворення.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Розвитку теорії і практики організації управлінського обліку сприяють праці українських учених: Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Кропивко, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.О. Ластовецького, В.С. Леня,

В.Г. Лінника, М.Ф. Огійчука, М.С. Пушкаря, В. Рудницького, В.К. Савчука, Л.К. Сука, Л.С. Шатковської, М.Г. Чумаченка та інших, а також зарубіжних учених: Т. Джонсона, К. Друрі, Р. Каплана, М. Сміта, Г. Свідерської, Ф. Тейлора, Дж. Хіггінса та інших.

Незважаючи на значну кількість наукових робіт із тематики управлінського обліку, недостатньо досліджено еволюцію управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах в Україні, тому це питання залишається актуальним і потребує подальшого вивчення.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Здійснити роль і місце управлінського обліку в підвищенні ефективності використання матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах необхідності забезпечення росту обсягів сільськогосподарського виробництва застосування, нової техніки і новітніх технологій має формувати адекватний економічний механізм господарювання. Нові підходи до управління виробництвом вимагають створення відповідного масиву даних і застосування складних методик та програм обробки інформації. Однак використовувані в сільськогосподарському виробництві методики інформаційного забезпечення процесу управління часто не спроможні надати достовірні дані про стан виробництва і не розраховані на високу оперативність, тому що базуються на системі фінансового обліку. Сучасні автоматизовані системи обліку інформаційних масивів дозволяють розширити спектр наданої інформації та прискорити процес її отримання, але принципово не вирішують проблему оперативного управління виробництвом.

У даному контексті проблема оперативного забезпечення управлінського персоналу достовірною управлінською інформацією є однією з основних на шляху підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

Ефективне функціонування сучасної обліково-аналітичної системи в сільськогосподарських підприємствах передбачає створення системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, що враховує функціонально-принципові особливості цих економічних підсистем, а це дає змогу використовувати облікові інформаційні ресурси для цілей аналізу, оцінки та прогнозування результатів діяльності сільськогосподарського підприємства та його структурних підрозділів, а також здійснювати контроль за забезпеченням оптимального використання матеріально-технічних ресурсів суб'єкта господарювання [1, с. 78].

Обліково-аналітична інформація, що базується на існуючих підходах і концепціях до організації управлінського обліку, не дозволяє в сучасних економічних умовах системно і своєчасно забезпечувати внутрішніх користувачів необхідною обліковою інформацією з метою прийняття ефективних управлінських рішень у межах їхньої компетенції. У сучасних умовах необхідно орієнтувати менеджмент сільськогосподарських підприємств на застосування гнучких підходів і моделей управління виробництвом.

Оскільки вихідним базисом методологічних засад організації системи інформаційного забезпечення є дані управлінського обліку, фінансової звітності, виробничого обліку, розрахунково-конструктивні, планові показники формування управлінської звітності та бюджетування, прогнозування внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства, то необхідно провести системне дослідження цих процесів у рамках формування центрів відповідальності та сегментів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методологічні й організаційно-методичні аспекти системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, які діють у нинішніх умовах, не повною мірою відображають галузеві особливості суб'єктів господарювання, що в свою чергу не сприяє веденню якісного обліку, проведенню аналізу і формуванню та розподілу витрат і доходів [2, с. 123].

Моделювання облікової інформації про витрати і доходи сільськогосподарського підприємства може здійснюватися на основі системи рахівництва, яка використовується для цілей фінансового або безпосередньо управлінського обліку. Сукупність бухгалтерських проводок відображає конкретну структуру формування собівартості сільськогосподарської продукції, а дані управлінської звітності можуть бути визнані як наслідок прийнятих ефективних управлінських рішень.

Інформаційні дані управлінського обліку характеризують структуру та динаміку витрат і доходів, що дозволяє використовувати нові можливості моделі перетворення облікової інформації про витрати і доходи для задоволення потреб в інформації внутрішніх користувачів. Модель побудови інформаційних масивів в управлінському обліку сільськогосподарських підприємств є відкритою, що дає можливість відображати безперервний кругообіг господарських засобів і процесів, порівняти фактичні витрати з планованими й одержуваними доходами, при цьому організаційно-методичні аспекти моделювання розглядаються в органічній єдності системи управлінського обліку, звітності та бюджетування [3, с. 18].

На основі аналізу статистичних даних частка матеріальних витрат сільськогосподарських підприємств становить близько 70% виробничих витрат. Основна частина пов'язана з придбанням насіння, мінеральних добрив, агрохімікатів, а решта це витрати на механізацію технологічних процесів і матеріально-технічні ресурси [4, с. 129].

Тому впровадження системи управлінського обліку, звітності та бюджетування матеріальних витрат у сільськогосподарських підприємствах, що сприяє порівнянню фактичних витрат із нормативами, а також правильній організації контролю за їх наявністю, рухом та оцінкою, має першорядне значення.

Система управлінського обліку, звітності та бюджетування матеріальних витрат у сільськогосподарських підприємствах має бути організована таким чином: обліково-інформаційне забезпечення надходження предметів праці (матеріалів, насіння, агрохімікатів, добрив, палива, кормів і т.д.), обліково-інформаційне забезпечення складського зберігання, обліково-інформаційне забезпечення відпуску предметів праці у виробництво, зведене обліково-інформаційне забезпечення в межах синтетичного й аналітичного обліку, формування бюджету закупівель та управлінської звітності.

Якісна оцінка управлінського обліку матеріальних ресурсів дає можливість забезпечувати їх економію, що зумовлює розширення джерел інвестування за рахунок більш ефективного використання засобів праці в процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Якість обліково-інформаційного забезпечення матеріальних витрат у межах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах робить можливим упорядкування ключових факторів, які впливають на створення й ефективне функціонування багатоцільової обліково-звітної системи, крім того, зробити облікові процеси керованими, позитивно впливати на формування результатної облікової інформації протягом всього інформаційного циклу. У свою чергу це дозволяє задовольняти різноманітні інформаційні потреби внутрішніх користувачів облікової інформації з мінімальними для підприємства витратами і ризиками.

Для забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств у виробництво залучаються основні засоби та предмети праці, які формують матеріально-технічні ресурси підприємства. Економічно обгрунтована оцінка основних засобів необхідна для визначення рентабельності сільськогосподарських підприємств, про ведення розрахунків між сільськогосподарськими підприємствами при передачі в оренду основних засобів або їх реалізації [5, с. 67].

У процесі дисертаційного дослідження встановлено, що сільськогосподарські підприємства приділяють мало уваги коректному і своєчасному нарахуванню амортизації основних засобів та розподілу її величини за відповідними об'єктами обліку. На нашу думку, документування процесу щодо нарахування й розподілу амортизації необхідно з метою підвищення контрольно-аналітичних функцій системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах.

Управлінська звітність призначена для використання в управлінні фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, при цьому її зміст, періодичність, терміни, форми і порядок складання визначаються самостійно підприємством. У цьому полягає головна відмінність формування управлінської звітності від фінансової, складання якої чітко регламентовано [6, с. 78].

У дисертаційному дослідженні виявлено, що найбільш ефективною й результативною є така побудова управлінської звітності, при якому зміст і порядок її складання базується на принципах формування фінансової звітності. Методика складання управлінської звітності сільськогосподарського підприємства повинна фокусуватися на основоположних принципах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування. Принципи організації управлінської звітності визначаються галузеву специфікою діяльності підприємства, а також особливостями роботи конкретного структурного підрозділу, центру відповідальності або сегменту діяльності. У цьому разі важливо дотримувати принципу відособленості, оскільки при визначенні місць виникнення витрат, розподілі виробничих і фінансових ресурсів відокремлено розглядається не тільки сільськогосподарське підприємство в цілому, але і його центри відповідальності.

Структуру управлінської звітності сільськогосподарського підприємства можна представити наступним чином: 1) звітність про фінансовий стан сільськогосподарського підприємства включає в себе управлінський баланс, управлінський звіт про фінансові результати, управлінський звіт про рух грошових коштів, складений прямим або непрямым методом; 2) звітність за основними показниками діяльності сільськогосподарського підприємства, кожного структурного підрозділу, центру відповідальності, сегменту діяльності з урахуванням специфіки галузі рослинництва і тваринництва (показники ефективності закупівлі матеріальних ресурсів, зберігання, виробництва сільськогосподарської продукції, реалізації і т.д.); 3) звітність про виконання бюджетів у розрізі аналізу "план факт".

Управлінська звітність є одним із найбільш складних і важливих елементів системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах, оскільки, з одного боку, дозволяє керівництву підприємства визначити межі своїх можливостей в отриманні необхідних відомостей від центрів відповідальності середньої та нижчої ланок, а також можливостей інформаційної та аналітико-прогностичної служб, а, з іншого боку отримувати конкретні відомості, систематизовані належним чином, у зручній для користувача формі. При цьому управлінська звітність є результатом

діяльності системи управлінського обліку, звітності та бюджетування [7, с. 250].

Процес впровадження управлінської звітності в сільськогосподарському підприємстві характеризується виникненням численних ситуацій, коли необхідно приймати рішення з питань стандартизації й уніфікації облікових процедур, фінансування впроваджуваних проектів, що вимагає наявності групи оперативного реагування. Якщо сільськогосподарське підприємство має складну структуру, тоді необхідна наявність додаткового персоналу, який забезпечує розробку та підтримку в актуальному стані облікових управлінських стандартів.

Нами обгрунтовано алгоритм побудови управлінської звітності в сільськогосподарському підприємстві, який охоплює наступні етапи: 1) визначення центрів витрат, відповідальних за виконання певного обсягу робіт; 2) розподіл статей витрат по кожному центру відповідальності за принципом контрольованості витрат; 3) забезпечення конгруентності показників управлінських звітів із бюджетними планами; 4) призначення відповідальних працівників за надання управлінської звітності; 5) аналіз відхилень фактичних показників від планових з метою визначення необгрунтованих витрат, встановлення можливих шляхів запобігання відхилень, що негативно впливають на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства.

Управлінська звітність центрів відповідальності витрат сільськогосподарського підприємства, сформована за запропонованим алгоритмом, дозволить задовольнити інформаційні потреби внутрішньогосподарського управління, оперативно контролювати витрати на різних рівнях управління, оцінювати діяльність підрозділів за результатами аналізу форм звітності.

На основі цих даних можлива розробка і вищий рівень аналітичності форм управлінської звітності залежно від вимог керівників. З метою забезпечення керівництва інформацією про рівень фактичних витрат, а також для визначення суми покриття за окремими бізнес-процесам пропонується у межах управлінської звітності готувати звіт, який відображає внесок кожного центру відповідальності у формування фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

Даний звіт дозволить визначати внесок кожного центру відповідальності до загального прибутку сільськогосподарського підприємства, встановлювати нижні межі цін, ефективно оцінювати діяльність працівників конкретних структурних підрозділів як критерій їхнього матеріального стимулювання.

Система бюджетування для сільськогосподарських підприємств розглядається як інноваційний підхід до управління сільськогосподарським виробництвом, застосування якого сприяє більш коректному визначенню цілей розвитку економічного суб'єкта в коротко і довгостроковому періодах, узгодженню інтересів суб'єктів агропромислової інтеграції та прийняттю на цій основі якісних управлінських рішень. Процес бюджетування в сільськогосподарських підприємствах, призначений для оптимального розподілу виробничих і фінансових ресурсів у часі, спрямований на: складання, прийняття та аналіз бюджетів різних рівнів, подальший контроль за їх виконанням; підвищення результативності роботи сільськогосподарського підприємства в цілому, його структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегментів діяльності за допомогою цільової орієнтації та координації зовнішніх і внутрішніх економічних процесів; виявлення ризиків і зниження їх рівня.

Механізм реалізації системи бюджетування в сільськогосподарському підприємстві передбачає визначення об'єктів бюджетування, розробку операційних

(бюджету реалізації, виробництва, виробничих запасів, прямих витрат на матеріали, насіння, добрива, корми, прямих витрат на оплату праці, загальногосподарських, маркетингових, загальногосподарських витрат, бюджету прибутків і збитків) і фінансових (інвестиційного бюджету, плану грошових потоків, прогнозного балансу) бюджетів на базі створеного обліково-інформаційного забезпечення, розрахунок і аналіз відповідних показників діяльності кожного структурного підрозділу, центру відповідальності, сегмента діяльності кожного бюджету, визначення обсягу фінансових ресурсів, що забезпечують фінансову стійкість і платоспроможність сільськогосподарського підприємства, виявлення резервів залучення внутрішнього і зовнішнього фінансування, прогнозування доходів, витрат і капіталу сільськогосподарських підприємств. Отже, впровадження в практику роботи сільськогосподарських підприємств системи бюджетування дозволяє вирішувати проблеми оптимізації фінансових потоків, а також збалансованості надходження коштів та їх використання.

Формування конкретних сегментів діяльності сільськогосподарських підприємств базується на таких вимогах: 1) сегменти сільськогосподарського підприємства повинні знаходитися в єдиному інтегрованому комплексі в межах конкретної території самого підприємства або його структурних підрозділів; 2) сегменти будуть виконувати конкретні за змістом і призначенням сільськогосподарські та інші роботи, відмінні один від одного, використовуватиметься різні сільськогосподарська й інша техніка з різними витратами на одиницю виробленої сільськогосподарської продукції; 3) передбачається особиста відповідальність за діяльністю конкретного сегмента сільськогосподарського підприємства, при цьому необхідно визначити ступінь диференціації відповідальності за витрати в кожному структурному підрозділі; 4) застосовуються єдині методи розподілу витрат по всіх сегментах діяльності сільськогосподарського підприємства і виробленої сільськогосподарської продукції. Ця вимога буде реалізовуватися у межах функціонування системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, впровадженій в конкретному сільськогосподарському підприємстві.

## ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Узагальнення витрат, які формуються в кожному сегменті діяльності сільськогосподарського підприємства, повинно ґрунтуватися на обліку й аналізі всіх витрат протягом звітного періоду. Кожний сегмент діяльності сільськогосподарського підприємства, сформований у межах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, повинен не тільки якісно вести управлінський облік, але і складати форми управлінської звітності та формувати операційні та фінансові бюджети. Даний процес нами запропоновано проводити згідно з методом СVP аналізу: моделлю "витрати обсяг прибуток", оскільки цей метод дозволяє оптимально розподіляти виробничі та фінансові ресурси за видами сільськогосподарської продукції і приймати рішення про їх виробництво.

Оскільки в рослинництві економічні процеси відтворення тісно взаємопов'язані з природними, біологічними, кліматичними й іншими факторами, а робочий період не збігається з виробничим процесом, тому виникає потреба складання управлінської звітності за сегментами діяльності враховувати витрати окремо за видами сільськогосподарської продукції та основними технологічними процесами. Такий підхід сприятиме проведенню оперативного контролю за формуванням звітності, детального аналізу собівартості сільськогосподарської продукції, виявленню причин економії (перевитрати) виробничих і фінансових ресурсів.

Складання управлінської звітності за сегментами діяльності у тваринництві залежить від правиль-

но встановлених об'єктів системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, до яких належать окремі галузі й технологічні групи тварин. Вони визначаються з урахуванням спеціалізації конкретного господарства та технології утримання худоби і птиці.

Облік і аналіз витрат по статтям витрат і сегментам виробленої сільськогосподарської продукції дозволяють сформулювати управлінський звіт. Моделі управлінських звітів за сегментами діяльності сільськогосподарських підприємств дадуть змогу вести якісний облік і аналіз собівартості сільськогосподарської продукції, контроль за доцільним та економічним витрачанням виробничих і фінансових ресурсів за видами сільськогосподарської продукції, а також формувати операційні та фінансові бюджети.

## Література:

1. Арзамасцев А.Д. Информационное обеспечение управления предприятиями АПК: монография / А.Д. Арзамасцев, О.Ю. Якимова. — Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008. — 136 с.
2. Хоружий А.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / А.И. Хоружий. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.
3. Сук П. Концепція побудови бухгалтерського обліку процесів виробництва і реалізації в сільськогосподарських підприємствах / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2009. — № 23 (248). — С. 16—23.
4. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: [монографія] / О.В. Карпенко. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. — 341 с.
5. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [монографія] / В.Б. Моссаковский. — К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. — 326 с.
6. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні — реалії сьогодення / В.В. Дяків // Економіка АПК. — 2010. — № 8. — С. 76—80.
7. Аспір Н. Р. Окремі питання впровадження управлінського обліку та його розвитку в Україні / Н. Р. Аспір // Науковий вісник. — 2005. — Вип.15.1. — С. 249—251.

## References:

1. Arzamascev, A. D. and Jakimova, O. Ju. (2008), Informacionnoe obespechenie upravlenija predprijatijami APK [Information maintenance of management with agribusiness companies], MarGTU, Joshkar-Ola, Russia.
2. Horuzhij, L. I. (2004), Problemy teorii, metodologii, metodiki i organizacii upravlencheskogo ucheta v sel'skom hozjajstve [Problems of the theory, methodology, technique and organization of management accounting in agriculture], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
3. Suk, P. (2009), "The concept of building of accounting processes of production and sales in the agricultural enterprises", Bukhhalteriia v sil's'komu hospodarstvi, vol. 23, pp. 16—23.
4. Karpenko, O.V. (2005), Upravlins'kyj oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia [Management Accounting: organization, methodology, methods of teaching], RVTs PUSKU, Poltava, Ukraine.
5. Mossakovs'kyj, V.B. (2009), Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koho obliku v Ukraini [State and development trends of accounting in Ukraine], Interpres LTD, Kyiv, Ukraine.
6. Diakiv, V.V. (2010), "Management Accounting in Ukraine — the realities of today", Ekonomika APK, vol. 8, pp. 76—80.
7. Aspir, N. R. (2005), "Some implementation issues of management accounting and its development in Ukraine", Naukovyj visnyk, vol. 15.1, pp. 249—251.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2013 р.