

Список використаних джерел

1. Завадський Й. С. Менеджмент. – Т. 2. – К.: Вид-тво Європ. ун-ту, 2003. – 640 с.
2. Михасюк І., Мельник А., Крупка М., Залога З. Державне регулювання економіки / За ред. І. Р. Михасюка – К.: Атіка. Ельга-Н. – 2000. – 592 с.
3. Сільське господарство Хмельницької області. Статистичний збірник. Хмельницький, 2009. – 240 с.
4. Сучасні концепції менеджменту: Навч. посіб. / За ред. д-ра екон. наук, проф. Л. І. Федулової. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 536 с.
5. Черевко Г. В. Державне регулювання економіки в АПК Навч. посіб. — К.: Знання, 2006. – 339 с.

Аннотація. Аналізується проблема преобразования хозяйств населения в структурированные сельскохозяйственные предприятия; отслеживаются вопросы перенесения принципов самоуправления переходных форм ведения хозяйства в крупные товарные объединения.

Ключевые слова: переходные формы ведения хозяйства, формирование многоукладности аграрной экономики, развитие принципов самоуправления сельскохозяйственных предприятий.

Annotation. In the article the problems of transformation of subsidiary economies of population are analysed in the structured agricultural enterprises. The questions of transference of principles of self-government of transitional forms of menage are watched in large commodity associations.

Key words: transitional forms of menage, forming of bagatoukladnosti of agrarian economy, development of principles of self-government of agricultural enterprises.

УДК 631.162:633

С.В. Стендер, асистент ПДАТУ

ОСОБЛИВОСТІ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ГАЛУЗІ РОСЛИННИЦТВА

Розкрито особливості методики формування витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції рослинництва. Подається низка заходів щодо ведення управлінського обліку з метою підвищення фактичних даних, необхідних для заповнення звітності та підведення підсумків діяльності в галузі рослинництва. Автором пропонується застосовувати в сільськогосподарських підприємствах окремий рахунок, що буде відповідати за підготовку продукції до реалізації та кореспонденцію рахунків з обліку реалізації продукції рослинництва.

Ключові слова: управлінський облік, реалізація, витрати виробництва, рослинництво, собівартість, звітність, центр прибутку, контроль.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Істотний вплив на побудову управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах відіграє факт наявності звітності про рівень собівартості продукції. Запровадження форми № 50-с.-г. призвело до виняткової ситуації в економіці країн СНД. Лише в СНД всі сільськогосподарські підприємства мають застосовувати єдину методичку формування витрат на виробництво та обчислення собівартості продукції. Наслідки цього значною мірою впливають на побудову управлінського обліку, особливо в галузі рослинництва. Це обмежує застосування дії Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо можливостей застосування індивідуальної облікової політики конкретним підприємством, а особливо гостро це стосується П(С)БО 30 „Біологічні активи”.

Отже, не можна не помітити існування проблемного характеру. Це змушує змінити акценти наукового осмислення стану реальних процесів в галузі рослинництва і дати відповіді на деякі нагальні питання, що стосуються удосконалення управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Перші праці, які були присвячені удосконаленню управлінського обліку, зокрема М.Г. Чумаченка, А.Ф. Мухіна, К.Н. Нарібаєва, С.С. Сатубалдіна, В.І. Ткача, висвітлювали досвід, нагромаджений підприємствами США та інших країн світу.

Аналіз літературних джерел з проблем удосконалення управлінського обліку в Україні свідчить про те, що видань з цього питання дуже мало. В останні роки друком вийшли монографія Л.В. Нападовської та підручники і навчальні посібники Ф.Ф. Бутинця зі співавторами, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря та ін.

Формулювання цілей статті. Покращення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах потребує низки заходів щодо поліпшення ведення обліку з метою підвищення достовірності даних, необхідних для заповнення звітності про наслідки діяльності сільськогосподарських підприємств і підведення підсумків діяльності рослинницьких підрозділів.

Практична сторона застосування управлінського обліку ставить перед керівництвом підприємства ряд конкретних завдань організаційного характеру, а саме:

- чи отримає підприємство якусь вигоду від використання цього виду обліку;
- чи створювати управлінську бухгалтерію;
- яким має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за цими показниками.

Виклад основного матеріалу дослідження. За останні роки багато керівників господарюючих суб'єктів усвідомили необхідність „керувати по-новому”, тобто вдумливо підходити до побудови та розвитку управлінського обліку, що забезпечує їх оперативною та об'єктивною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування системи управлінського обліку ще не набуло належного поширення. На нашу думку, причина криється в тому, що у законодавчих актах України та у працях з управлінського обліку передбачено індивідуальні підходи щодо організації роботи на цій ділянці в кожному сільськогосподарському підприємстві.

У галузі рослинництва вибір методики обліку витрат виробництва дуже обмежений, адже статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції за формою № 50-с.-г., що потребує інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою. Наявність цієї звітності призводить до необхідності дотримання такого формування витрат за видами продукції та статтями, що передбачає уніфікацію системи показників щодо наслідків виробничої діяльності, а це вже свідчить про неможливість та недоцільність розробки власної системи управлінського обліку в кожному підприємстві.

Крім того, досліджено, що невідповідність між системою формування даних відповідно до вимог звіту ф. № 50-с.-г. та П(С)БО 30 стосуються кількох моментів, а саме:

- а) різниці у методиці визначення доходу;
- б) методиці оцінки використаних запасів власного виробництва;
- в) зміні вартості незавершеного виробництва.

Відповідно до першого моменту зазначимо, що доходом згідно діючих нормативних документів, зокрема П(С)БО 15 „Дохід” та податкового законодавства, вважається виручка від реалізації продукції (робіт та послуг) за вилюченням податку на додану вартість.

У П(С)БО 30 „Біологічні активи” доходом рослинництва вважається вартість одержаної продукції за цінами, які діяли на момент отримання врожаю. З цього моменту продукція переходила до складу запасів і мала обліковуватися відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” (п.12 П(С)БО 30). Якщо продукція, яка оцінена за справедливою вартістю, в подальшому продавалася, то результат від такої реалізації розглядається як інші витрати операційної діяльності і відноситься на рахунок 94 „Інші операційні витрати” (якщо від продажу отримали збиток) або як інший операційний дохід і відноситься на рахунок 71 „Інший операційний дохід” (якщо одержано прибуток).

Такий порядок формування фінансових результатів не дозволяє точно визначити результати виконання завдання виробничого підрозділу, що виробив сільськогосподарську продукцію, а також значно ускладнює підготовку звіту за ф. № 50-с.-г.

Значні складності у системі управлінського обліку виникають при використанні справедливої вартості при оцінці продукції рослинництва. З цього приводу можна виділити дві причини. Одна з них стосується підведення підсумків діяльності рослинницьких бригад, адже при розробці планового завдання підрозділу неможливо передбачити рівень справедливої вартості продукції в момент її оприбуткування. Тому виникає проблема переоцінки фактично одержаної продукції за цінами бюджету або, навпаки, перерахунку завдання з виходу продукції. Друга причина стосується використання справедливої вартості при оцінці продукції, яка використовується в інших галузях підприємства. Це стосується оцінки кормів та продукції, яка передається на переробку в підсобні промислові виробництва підприємства.

При використанні планової собівартості названих видів продукції рослинництва немає потреби робити якісь перерахунки при підведенні підсумків діяльності тваринницьких і промислових підрозділів. Оцінка продукції рослинництва за справедливою вартістю вимагає значної додаткової роботи щодо визначення результатів діяльності окремих підрозділів.

Ускладнення застосування справедливої вартості стосуються не тільки управлінського обліку конкретного підприємства, але й формування належної інформації на мікрорівні. Це пов'язане з тим, що рентабельність продукції рослинництва, як правило, вища порівняно з продукцією тваринництва, тому застосування справедливої вартості при оцінці врожаю обов'язково призведе до зниження доходності тваринництва. Наслідки таких економічних процесів на макрорівні передбачити важко.

Застосування справедливої вартості передбачає, що поточні біологічні активи, до складу яких мають бути включені посіви сільськогосподарських культур, передбачаються на кожну дату балансу. У цьому випадку комісія, що має бути сформована зі спеціалістів підприємства, має визначити вартість незавершеного виробництва. Обґрунтування ціни на посіви озимих культур на початок року, на кінець першого і другого кварталу, а по посівах ярових культур – на дві останні дати досить складно. Приймаючи до уваги, що наслідки подібних переоцінок можуть не вплинути на загальний фінансовий результат в цілому по підприємству (якщо не приймати до уваги збільшення прибутку за рахунок дооцінки кормів та перехідних залишків продукції рослинництва на кінець звітного року), то періодичні переоцінки незавершеного виробництва з відображенням його об'єктів спочатку на рахунок 23 „Виробництво”, а після переоцінки на рахунок 21 „Поточні біологічні активи” зводить нанівець всю систему управлінського обліку.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07. 1999 р. № 996-XIV підприємства самостійно визначають порядок ведення обліку витрат виробництва. Водночас Планом рахунків та Інструкцією про його застосування не передбачено обчислювати повну собівартість продукції, що ускладнює застосування контролю за результатами господарювання центрів доходу (прибутку) та не узгоджується з методикою формування даних у формі № 50-с.-г., яка 2005 р. істотно змінилась через необхідність розрахунку повної собівартості продукції. Це призводить до потреби перегляду деяких положень з обліку, що вже склалися в підприємствах України після переходу на новий План рахунків, зокрема щодо формування даних про обсяги проданої продукції, її виробничої собівартості та витрат з реалізації продукції.

Як відомо, для накопичення даних про собівартість реалізованої продукції призначено рахунок 90 „Собівартість реалізації”. Враховуючи, що сільськогосподарські підприємства протягом звітного року можуть реалізовувати продукцію поточного та попереднього року, виникає потреба щодо відкриття аналітичних рахунків для обліку кількості та собівартості кожного виду продукції. Аналітичні рахунки для обліку виручки від реалізації кожного виду продукції мають бути відкриті на рахунку 70 „Доходи від реалізації”.

Крім того, слід врахувати, що й на рахунку 93 „Витрати на збут” необхідно фіксувати подібні витрати, адже здебільшого вони є прямими, зокрема на підготовку продукції для продажу та її транспортування до покупців. Виходить, що на кожний вид продукції необхідно відкривати аналітичні рахунки на 3-х синтетичних, тобто на рахунках 90, 93 і 70.

У процесі дослідження було встановлено, що й цих рахунків замало, оскільки в підприємствах, де функціонують центри відповідальності, має формуватися інформація по кожному з них. Тому мають бути зібрані дані й на рахунку 23. Це, з одного боку, ускладнює ведення обліку, а з іншого – призводить до необхідності узагальнення інформації для заповнення форми № 50-с.-г. з чотирьох рахунків (90, 93, 70, 23).

Вихід із цього становища полягає у тому, що у сільськогосподарських підприємствах виникає потреба повернутися до використання рахунку, подібного до 46 „Реалізація”, на дебеті якого відображалася повна собівартість продукції, а на кредиті – виручка від реалізації.

Цей рахунок залишився у Плані рахунків Російської Федерації, а також використовується у бюджетних установах України (рахунок 72).

Так як рослинницькі підрозділи виконують роботи не тільки з виробництва, але й з підготовки продукції до реалізації, вважаємо, що в сільськогосподарських підприємствах буде доцільним застосовувати окремий рахунок. На дебеті цього рахунку має обліковуватися вартість реалізованої продукції та витрати на її збут, а по кредиту – виручка від реалізації в розрізі каналів продажу.

Для виходу з такої ситуації можна використовувати два варіанти:

- скористатися одним із бухгалтерських рахунків (наприклад, рахунок 709);
- скористатись подібною схемою, яка застосовується у бюджетних установах, і використати для цього окремий рахунок, наприклад, 77 із запропонованою назвою „Реалізація” з порядком записів аналогічним до раніше використовуваного рахунку 46 „Реалізація”, на дебеті якого відображалася повна собівартість продукції, а на кредиті – виручка від реалізації.

Більш прийнятним, на нашу думку, є другий варіант. Він дозволить не змінювати схему обліку, якщо підприємство не передбачає визначати результати діяльності по кожному виду продукції. Тому доцільно відмовитися від ведення рахунку 90 і уточнити методичку обліку на рахунку 93. Автором пропонується кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Пропонована кореспонденція до рахунку 77 „Реалізація”

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Списано сільськогосподарську продукцію, відправлену заготівельним організаціям	77	26
2.	Списано витрати на збут на конкретний вид продукції	77	93
3.	Нараховано податкові зобов'язання по ПДВ	77	64
4.	Належить від заготівельних організацій за продану продукцію	36	77
5.	Списано зерно, відправлене заготівельній організації	77	21
6.	Списано в кінці року збитки від реалізації продукції	44	77
7.	Списано в кінці року прибутки від реалізації продукції	77	44
8.	Списано вартість робіт: – вантажного автотранспорту; – власного виробництва сторонніх організацій	77 77	233 63
9.	Належить від продавців, за реалізовану за готівку продукцію	372	77
10.	Нараховано на організації за надані їм послуги автотранспорту	37	77
11.	Нараховано оплату праці продавцям за продаж продукції	77	66

Джерело: власні дослідження

Отже, прямі витрати на збут слід відносити на рахунок з обліку реалізації, тобто на пропонований рахунок 77 „Реалізація”, а непрямі (витрати на рекламу, на утримання торгових точок, що знаходяться у власності виробничих підприємств тощо) мають обліковуватися на рахунку 93 і розподілятися наприкінці звітного періоду між окремими видами товарної продукції пропорційно до встановленої бази розподілу. Базою розподілу може бути, наприклад, вартість товарної продукції, як це передбачено методикою складання звіту за формою 50-с.-г., або навіть маса продукції, наприклад, при розподілі витрат на доставку до споживачів одночасно кількох видів овочевої продукції.

Висновки. Методика визначення результатів діяльності згідно П(С)БО 30 „Біологічні активи”, по-перше, досить істотно відхиляється від МСБО 41 „Сільське господарство” та австралійського стандарту 35 „Самостворювані та відтворювані активи”; по-друге, ускладнює заповнення ряду форм фінансової звітності, зокрема „Баланс”, „Звіт про фінансові результати”, а також статистичної ф. № 50-с.-г.; по-третє, суперечить іншим П(С)БО, а саме П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати”, а також не зовсім узгоджується з П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО 2 „Баланс”; по-четверте, ускладнює побудову системи

управлінського обліку з сільськогосподарськими підприємствами та підготовку інформації для заповнення статистичної звітності за ф. № 50-с.-г.

У сільськогосподарських підприємствах пропонується застосовувати окремий рахунок, що буде відповідати за підготовку продукції до реалізації. Така побудова обліку витрат необхідна для формування даних про результати діяльності центрів прибутку рослинництва (наприклад, на току).

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ. – 2005. – 448 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Л.В. Нападовська. – Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
3. Нарібаєва К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. / К.Н. Нарібаєва. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
4. Пушкар М.С. Управлінський облік. М.С. Пушкар. – Тернопіль: Поліграфіст-ЛТД, 1995. – 164 с.
5. Ткач В.И., Ткач В.М. Управленческий учёт: Международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

Аннотація. Раскрыты особенности методики формирования расходов на производство и расчета себестоимости продукции растениеводства. Подается ряд мероприятий относительно улучшения ведения управленческого учета с целью повышения фактических данных, необходимых для заполнения отчетности и подведения итогов деятельности в отрасли растениеводства. Автором предлагается применять в сельскохозяйственных предприятиях отдельный счет, который будет отвечать за подготовку продукции к реализации, а также предлагается корреспонденция счетов по реализации продукции растениеводства.

Ключевые слова: управленческий учёт, реализация, затраты производства, растениеводство, себестоимость, отчет, центр прибыли, контроль.

Abstract. The features of methodology of forming of charges are exposed on a production and calculation of unit of plant-grower cost. The row of measures is given in relation to the improvement of conduct of administrative account with the aim of increase of fact sheets, necessary for filling of accounting and tricking into results of activity in industry of plant-grower. It is suggested to apply an author in agricultural enterprises the segregated account that will be responsible for preparation of products to realization and correspondence of accounts from the account of realization of products of plant-grower.

Key words: managerial accounting, sales, production costs, crop production, cost, accounting, profit center, control.

УДК 631.158:931.024.2

Т.В. Вишня, асистент Кам'янець-Подільського національного університету імені І. Огієнка (далі КПНУ імені І. Огієнка)

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Для підвищення ефективності управлінського механізму на підприємствах різних форм власності необхідно змінювати і вдосконалювати форми, методи управління, покращити якісні характеристики управлінського персоналу, запровадити мотиваційний механізм для управлінців.

Ключові слова: управлінська діяльність, спеціалісти, управлінські рішення, мотивація, освітньо-кваліфікаційна характеристика.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Підвищення ефективності управлінської праці є основним заходом щодо покращення загального механізму управління трудовими ресурсами. Цей процес має відбутися на всіх рівнях управлінської системи. У першу чергу, удосконалення системи управління трудовими ресурсами на регіональному рівні вимагає чіткого розподілу управлінських функцій між різними структурами, ліквідації їх дублювання, визначення пріоритетів.