

УДК 657.338

О. О. Олійник,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Бердянський університет менеджменту і бізнесу

СЕГМЕНТАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ДІЯЛЬНОСТІ ІНТЕГРОВАНИХ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

О. О. Oleinik,
PhD, assistant professor of accounting, analysis and audit, Berdyansk University of Management and Business, Berdyansk

SEGMENTATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN INTEGRATED AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті запропонована методика побудови управлінського обліку в інтегрованих сільськогосподарських підприємствах на основі сегментації витрат виробництва засобами моніторингу в цілях прийняття управлінських рішень.

In the article the method of construction management accounting in integrated farms based segmentation of production costs of monitoring in order to take decisions.

Ключові слова: агрохолдинг, управлінський облік, облік витрат, аналітична інформація, моніторинг, сегментація.

Key words: agricultural holding, management accounting, cost accounting, analytical information, monitoring, and segmentation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сфера аграрного виробництва традиційно займає особливе місце в економіці України, виконуючи провідну секторальну роль національного господарства у забезпеченні продовольчої безпеки та створення стимулів для розвитку інших галузей.

Для підвищення ефективності функціонування системи продовольчого забезпечення є становлення і розширення агроінтеграційних процесів у сільському господарстві як визначальний чинник перетворення міжгалузевих зв'язків. Важливого значення тут набувають агрохолдинги, які відіграють все більшу роль у реалізації продовольчої стратегії і ліквідуючи посередницькі ланки, створюють умови здешевлення продуктів харчування шляхом зниження собівартості їх виробництва.

Умови ринкового господарювання в аграрному секторі економіки України потребують дієвого механізму в організації і формуванні економічної інформації в цілях управління. Першочергово це відноситься до удосконалення методів і інструментів оперативного управління з прийняття рішень на основі створення обліково-інформаційного забезпечення. Проте діюча національна облікова система товаровиробника, яка має специфічність відображення (використання біологічних чинників виробництва, сезонність праці), і система звітності, не здатна у повній мірі задовольнити оперативною інформацією сучасний його менеджмент, тому постає необхідність впровадження сегментації в управлінський облік агроформувань за їх виробничими процесами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню питань із розробки дієвої системи управлінського обліку та формування на його основі інформації для прийняття рішень присвячено численні роботи вітчизняних і зарубіжних науковців, таких як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, А.І. Лук'яненко, Р.С. Коршикова, О.В. Небильцова, В.В. Ковальова, В.В. Палій, В.Д. Новодворский, В.Т. Козлова, А.З. Шнейдман. В основному їх праці носять характер деталізації витратних облікових елементів і мало акцентують увагу на потребах підприємства з оперативного прийняття рішень засобами управлінського обліку.

Проте віддаючи належне значним напрацюванням науковців, питання теорії й практики побудови управлінського обліку потребують розробки основних напрямів використання сегментів обліку при визначенні параметрів отримання інформації в цілях прийняття управлінських рішень інтегрованими аграрними підприємствами із врахуванням їх виробничої складової і закономірностей сучасної ринкової економіки.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є теоретичне обґрунтування сегментарного підходу до управлінського обліку для підвищення ефективності управління операційною діяльністю агроформувань.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Як свідчить світовий досвід, становлення і функціонування крупнотоварних виробників сільськогосподарської продукції являє собою стрижень аграрного сектора економіки будь-якої країни. Проте розвиток національних агрохолдингів має ряд стримуючих факторів, це неврегульованість продовольчого ринку, невизначеність прав землекористування, диспаритет цін на сільськогосподарську і промислову продукцію, недосконалість нормативно-правового регулювання підприємницької діяльності та низький рівень в отриманні внутрішнього інформаційно-економічного потоку для потреб прийняття управлінських рішень за структурними його одиницями.

За останні роки введенні в дію нові виробництва і технології, внаслідок реалізації інвестиційно-інноваційних програм розвитку інтегрованих агроформувань суттєво збільшують виробниче навантаження з виготовлення продукції на його господарські одиниці [1].

Це спонукає до економічної активності товаровиробників і призводить до пошуку більш ефективних інструментів у прийнятті управлінських рішень з потребою розширення свого агробізнесу. У таких умовах ефективним важелем управління стає отримане джерело оперативної інформації про рух ресурсів виробництва, стан і результати роботи аграрного підприємства на основі формування прозорої інформаційної бази даних у досягненні поставлених виробничих завдань, що переслідує ціль своєчасного реагування на слабкі сторони діяльності товаровиробників.

За масштабами агрохолдинги мають обширну географію своєї виробничої діяльності, внаслідок чого виокремлюються і чіткі правила ведення бізнесу. Одним із них є удосконалення системи управління, провідне значення тут набуває дієвість управлінського обліку. Така необхідність потребує отримання оперативної інформації про виробничі процеси та їх наслідки і передбачає удосконалення організаційно-методичних прийомів обліку в управлінських цілях.

Із врахуванням зміцнення економічних позицій агроформувань, на основі розширення товарно-продуктового асортименту, фіксація показників їх діяльності системою національного бухгалтерського обліку та звітністю часто не відповідає сучасним рішенням в управлінні.

Виходячи із вимог облікового процесу в Україні, бухгалтерський облік на сьогодні нездатний продукувати кінцеві результати, на відміну від інших країн світу, де облік відповідає інтересам бізнесу. Так звана "ретроспекція" національного обліку і звітності надає запізнілу інформацію для потреб оперативного управління агроформуванням з неможливістю своєчасного координування змін у виробничих процесах. Крім того, консолідована фінансова звітність не повно розкриває внутрішньогосподарські операції між окремими

групами інтегрованого аграрного підприємства, а відображає їх як єдине економічне ціле [2].

Як відомо, облікова система товаровиробника несе зовнішню (фінансову) і внутрішню (управлінську) інформацію. Зовнішня — служить вихідними даними при складанні звітності і відкрита для користувачів. Внутрішня — деталізує зовнішню інформацію з розкриттям явищ та процесів в цілях прийняття рішень, наводячи не тільки грошові показники, а й натуральні і трудові. Що на відміну від фінансового обліку, який фіксує факти здійснення господарських операцій, засобами управлінського обліку надається можливість отримувати прогнозні оцінки, відомості яких виступають комерційною таємницею агроформувань.

Існуюча загальносвітова практика побудови і ведення управлінського обліку в багатьох випадках ґрунтується на принципах Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) [3]. Хоча в останній час надається перевага якісним його показникам як відхилення від класичного облікового підходу із розширенням сфери внутрішньогосподарського обліку, впливаючого на прийняття управлінських рішень: конкурентне середовище, система взаємовідношень з контрагентами, внутрішні бізнес-процеси товаровиробника.

Таким чином внутрішньогосподарський облік є механізмом прийняття управлінських рішень, отже, сформована якісна і своєчасна інформація здатна задовольняти потреби управління виробничими сегментами з її акумулюванням та опрацюванням. У даному випадку важливою умовою подальшого розвитку крупнотоварного агробізнесу є удосконалення системи управління, в якій провідну роль відіграє ефективно "працюючий" управлінський облік, здатний в рамках сучасного гнучкого інструменту його фіксації надавати допомогу управлінському персоналу підприємства.

Організації становлення управлінського обліку передують аналіз існуючої системи управління з визначенням її потреб у створенні системності обліку, яка передбачає свої етапи побудови (рис. 1).

Основна ціль побудови управлінського обліку — це встановлення головних критеріїв до отримуваної інформації:

- поелементний облік витрат за різними об'єктами;
- коректний розрахунок собівартості виробництва за видами продукції;
- варіантність порядку перерозподілу витрат допоміжних виробництв;
- визначення облікового періоду;
- систематизація звітності за рівнями відповідальності.

Загалом структурна побудова управлінського обліку як інформаційно-аналітичного центру агрохолдингу дозволить отримувати достовірну інформацію про стан і результати роботи з можливістю проведення ефективного контролю над рухом товарно-матеріальних цінностей та оперативним збором облікової інформації в цілях уп-

правління підприємством та окресленням його стратегії розвитку.

Крім того, в цьому аспекті проявляється і системність створеного управлінського обліку як єдиного комплексу із концентрацією економічної інформації від структурних одиниць агрохолдингу з максимальною деталізацією їх виробничих і реалізаційних процесів. Що надає можливість з максимальною точністю спрогнозувати виробничу, реалізаційну і маркетингову політику товаровиробника на найближчу і довгострокову перспективи.

Побудова управлінського обліку є тим інструментарієм, який дозволить інтегрованим аграрним підприємствам забезпечити підвищення якості і оперативності прийняття рішень, виявити внутрішньогосподарські резерви, максимізувати використання виробничого потенціалу, підвищити результати своєї діяльності та зменшити ризики втрат доходів. Що за умов жорсткої конкуренції потребує удосконалювати систему управління витратами агроформувань, це в свою чергу, викликає необхідність використання сучасних концепцій управлінського обліку з найбільшою ефективністю в умовах ринкового середовища.

У відповідності із МСФЗ (IAS) 2 "Запаси", витрати поділяються на прямі і непрямі, постійні і змінні. Таке групування витрат широко використовується в управлінському обліку для розрахунку собівартості виробництва продукції і визначення розміру отриманого прибутку. Що, на нашу думку, повинно набувати методики більш точного обліку при розподілі витрат та їх стратегічному управлінні з підвищенням якості технологічних процесів у сільському господарстві. Це, в свою чергу, надає право на існування попроцесного (функціонального) підходу (метод обліку витрат за видами діяльності) в цілях визначення тих видів діяльності, які спонукають виникнення виробничих втрат і впливають на величину отриманого доходу.

Найбільш оптимальним є попроцесний облік витрат для основних видів виробництва у сільському господарстві (рослинництво, тваринництво) з підґрунтям облікової технології — подвійним записом, яка гарантує точність їх виникнення і відображення руху [4].

Основною суттю даного методу є припущення того, які ресурси товаровиробника визивають втрати не кінцевими продуктами виробництва, а процесами при виробництві кінцевих продуктів. Зрозуміти, які господарські операції забезпечують виробництво того чи іншого продукту, визначити їх вартість і перенести її на відповідну продукцію — це і є основне завдання попроцесного обліку.

За своїм призначенням управлінський облік є своєрідною інформаційною підтримкою системи



Рис. 1. Етапи становлення системи управлінського обліку

Джерело: опрацьовано автором за [3].

управління підприємницькою діяльністю агроформувань. І з врахуванням його призначення доцільно здійснювати моніторинг загальної системи оперативного управління виробничими процесами товаровиробника, що дозволяє своєчасно реагувати на можливі їх зміни (рис. 2).

У даному випадку моніторинг, як сегмент управлінського впливу слід розглядати регулятивним фактором попроцесного обстеження можливих відхилень від заданих виробничих параметрів з метою прийняття відповідних рішень.

Дієвість запровадження моніторингу полягає у ліквідації відхилень від заданих параметрів на основі алгоритмів — аналітичних показників, виявлених системою обліку і аналізу.

Господарська система моніторингу представляє собою розроблений механізм постійного відслідковування показників витрат щодо їх формування, визначення розміру фактичних відхилень від запланованих із встановленням причин, і повинна враховувати диференціацію виробництва продукції з обов'язковим охопленням основних його етапів:

1) створення системи інформаційно-звітних показників для контролю за кожним видом витрат. Дана система представляє собою сформованість первинної інформаційної бази для відстеження абсолютних і відносних показників які характеризують результати формування витрат господарства;

2) розробка системи узагальнюючих показників, які відображають фактично досягнуті результати передбаченого виробничим завданням. Процес розробки такої системи ґрунтується на використанні розрахункових алгоритмів аналітичних показників на основі методу фінансового аналізу;

3) побудова структурних носіїв аналітичної інформації за показниками витрат. У забезпеченні ефективності моніторингу така інформаційна база повинна відображати:

- фактично досягнуті значення у співставленні із плановими;
- розмір відхилень фактично досягнутого значення від планового;
- факторний аналіз розміру відхилення;
- пояснення причин негативних відхилень у цілому за показником і за окремими його складовими частинами.

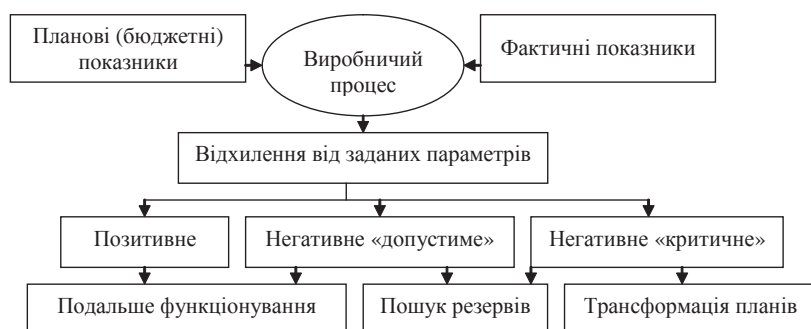


Рис. 2. Моніторинг управління виробничим процесом

Джерело: власна розробка.

Як правило, формування системи моніторингу повинно здійснюватись у розрізі бюджетних витрат господарства — плановими програмами, кошторисами, завданнями-графіками [5]. Це повинно деталізувати аналітичні показники витратного механізму, а саме: визначення періодів використання кожного виду або групи витрат, конкретизація періоду за терміновістю реагування — річне, квартальне, місячне, декадне (тижневе).

Внаслідок чого встановлюється розмір відхилень фактичних витрат від запланованих як в абсолютних, так і у відносних величинах. Оскільки кожний показник витрат агрегується у рамках господарства, то за відносними величинами всі відхилення доцільно розділяти на позитивне, негативне "допустиме" і негативне "критичне".

Таким чином моніторинг фактично понесених витрат від запланованих запроваджується при виявленні критичної межі відхилень від встановлених параметрів з подальшим пошуком альтернативних варіантів управління витратним механізмом товаровиробника.

Запровадження у господарстві сегмента моніторингу виробничих витрат дозволить суттєво підвищити ефективність всієї системи оперативного управління. Але при цьому розробка моніторингу витрат повинна носити гнучкий характер і підлягати коригуванню внаслідок зміни складу виробничих затрат, визначених бюджетуванням.

Отже, проаналізувавши підхід до створення управлінського обліку, необхідно відмітити, що це інтегрована внутрішньогосподарська обліково-інформаційна система, основна ціль якої — обліково-аналітичне забезпечення менеджерів агроформувань про витрати і результати їх впливу на виробничі процеси як всього підприємства, так і структурних його підрозділів в цілях прийняття оперативних рішень на основі моніторингу витратного механізму.

ВИСНОВКИ

Оскільки облікові дані пов'язані з вимогами вірогідності й істотності при формуванні фінансової звітності, то для управлінського обліку ці вимоги не повністю розв'язують проблеми формування якісної інформації в цілях управління. Звітні показники можуть відповідати критеріям вірогід-

ності, але при цьому не мати властивості корисності та істотності в системі оперативного управління. Тому інформаційну систему товаровиробника необхідно поєднувати із створенням управлінського обліку, який ранжує за своєю значущістю економічну інформацію.

Для ефективного управління витратним механізмом інтегрованих сільськогосподарських підприємств потрібно створити дієвий управлінський облік, який надає змогу проводити оцінювальний аналіз

виробничої діяльності із варіативними його заходами. При цьому вихідними даними слугуватиме обліковий масив інформації про витрати, який потребує обробки і відпрацювання єдиного оптимального напрямку в системі управління затратами товаровиробника. Це дає можливість дослідити ретроспективну діяльність і забезпечити інваріантність інформації для уточнення або коригування бюджету витрат з його програмними завданнями.

Для підвищення оперативного управління, аграрним підприємством зумовлюється необхідність побудови цілісної концепції на основі сегментування внутрішньогосподарського обліку — виокремлення моніторингу. Формування інформаційної бази моніторингу ґрунтується на систематичному і безупинному спостереженні за рухом витрат з отриманням оперативної їх оцінки. Це дозволить на підставі об'єктивної і суб'єктивної інформації про рух товарно-матеріальних цінностей приймати оптимальні рішення, які сприятимуть підвищенню ефективного функціонування виробничої діяльності сільськогосподарського підприємства.

Література:

1. Базаев Ю.И. Основные принципы и направления повышения эффективности деятельности агрохолдингов / Ю.И. Базаев // *Фундаментальные исследования*. — 2010. — № 11. — С. 55—57.
 2. Чижевська А.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Чижевська А.В. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — 528 с.
 3. Плотников В.С. Управленческий и финансовый учет в холдингах / В.С. Плотников, В.В. Шестакова // *Международный бухгалтерский учет*. — 2008. — № 1. — С. 29—37.
 4. Чупахина Н.И. Методологические подходы к поэтапной постановке системы управленческого учета в агрохолдингах / Н.И. Чупахина // *Аудит и финансовый анализ*. — 2011. — № 3. — С. 73—79.
 5. Небава М.І. Теорія корпоративного управління вузлові питання: навч. посіб. / М.І. Небова. — К.: ЦНА, 2007. — 295 с.
- Стаття надійшла до редакції 08.04.2013 р.