

Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини)

Стаття присвячена оцінці сучасного стану управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Здійснено узагальнення результатів дослідження реального стану управлінського обліку діяльності сільськогосподарських виробників Київської області. Висвітлено відношення бухгалтерів до питання про достатність інформації фінансового обліку для прийняття управлінських рішень. Досліджено стан інструктивного закріплення правил управлінського обліку на рівні підприємства. Встановлено тенденції використання цими підприємствами традиційних для України, власно розроблених та прогресивних зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. З'ясовано, що бухгалтери сільськогосподарських підприємств у переважній більшості не використовують зарубіжні методики управлінського обліку, такі як «стандарт-костинг», «директ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг» та ін. Виявлено стан розробленості аналітичних регістрів та внутрішніх управлінських звітів для потреб менеджменту сільськогосподарського підприємства. За результатами дослідження сформовано висновки щодо подальших орієнтирів розвитку управлінського обліку в сільському господарстві.

Ключові слова: управлінський облік, облікова політика, методи управлінського обліку, методи калькулювання собівартості, внутрішня звітність.

Состояние управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях (на примере товаропроизводителей Киевщины)

Статья посвящена оценке современного состояния управленческого учёта в сельскохозяйственных предприятиях. Осуществлено обобщение результатов исследования реального состояния управленческого учёта деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей Киевской области. Освещено отношение бухгалтеров к вопросу о достаточности информации финансового учёта для принятия управленческих решений. Исследовано состояние инструктивного закрепления правил управленческого учёта на уровне предприятия. Установлены тенденции использования этими предприятиями традиционных для Украины, собственноручно разработанных и прогрессивных зарубежных методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Выяснено, что бухгалтеры сельскохозяйственных предприятий в подавляющем большинстве не используют зарубежные методики управленческого учёта, такие как «стандарт-костинг», «директ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг» и т.д. Виявлено состояние разработанности аналитических регистров и внутренних управленческих отчётов для нужд менеджмента сельскохозяйственного предприятия. По результатам исследования сформированы выводы насчёт дальнейших орієнтирів розвитку управленческого учёта в сельском хозяйстве.

Ключевые слова: управленческий учет, учетная политика, методы управленческого учета, методы калькулирования себестоимости, внутренняя отчетность.

State of Management Accounting in Agricultural Enterprises (Case Study: Kyiv Region Manufacturers)

The article is devoted to the assessment of current state of management accounting in agricultural enterprises. Implemented a generalization of results of the study of real state of management accounting in the agricultural enterprises of Kyiv region. Covered the attitude of accountants to the question of adequacy of accounting information for management decisions. Studied the state of instructional reinforcement of rules of management accounting at the level of agricultural enterprise. Defined the tendencies of use by these traditional enterprises in Ukraine, properly developed and advanced foreign techniques of cost accounting and calculation of production costs. Revealed the state of elaboration of analytic registers and internal management reports for the needs of the management of agricultural enterprise. The conclusions regarding the future development of management accounting guidelines in agriculture are formed based on the study fulfilled.

Keywords: management accounting, accounting policy, methods of management accounting, cost calculation methods, internal reporting.

Постановка проблеми. Управлінський облік як галузь бухгалтерської науки та теоретична дисципліна з року в рік приростає все новими і новими знаннями, методичними підходами до обліку витрат і калькулювання, методиками бюджетування і планування тощо. Це є природною відповіддю на світові тенденції з ускладнення та диверсифікації людської економічної активності, яка відбивається і на роботі суб'єктів господарювання.

Не залишаються осторонь цих процесів і українські науковці. Сучасний інтернет-простір та професійні бухгалтерські видання заповнені публікаціями про переваги нових для України методів управлінського обліку та про необхідність тотального розвитку існуючих. Особливо активно пропагується введення сучасних методів управлінського обліку в сільське господарство, враховуючи його специфіку, пріоритетність для національного господарства України та складність операцій, які обліковуються в ньому. Однак зазвичай, проводячи теоретичні та гіпотетичні дослідження, вчені упускають можливість задати бухгалтерській спільноті просте запитання: а чи розділяють оптимізм щодо дієвості розробок у царині управлінського обліку, які на Заході вважаються ефективними і прогресивними, самі бухгалтери сільськогосподарських підприємств? З огляду на це, запитання про доцільність масового впровадження сучасних інструментів управлінського обліку у практику роботи таких підприємств, особливо невеликих, залишається відкритим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальним теоретичним питанням розвитку управлінського обліку в сільському господарстві присвятили свої роботи В.М. Жук [8], В.В. Вольська [2], О.О. Довжик [4], Т.Г. Камінська [9], В.Б. Моссаковський [13], Н.В. Тлущкевич [26], Л.І. Хоружій [27, с. 67-196] та ін. Питанням розвитку традиційних для сільського господарства України методичних підходів до планування та обліку об'єктів, які представляють першочерговий

управлінський інтерес, приділяли увагу К.В. Бурко [1], О.О. Довжик [3], Н.С. Ліба [10], І.М. Лукава [11], Н.В. Прохар [20], О.В. Чернецька [28] та ін. Рекомендаціями щодо впровадження прогресивних зарубіжних методів управлінського обліку (і не тільки у сільське господарство) насичені роботи М.В. Дубініної [5], М.Ф. Желтової [6], В.А. Москаленка [12], М.А. Проданчука [14], М.І. Скрипника [22], Н.В. Тлущкевич [24, 25] та ін. Однак у працях цих учених містяться лише дотичні згадки про реальні можливості та досліджені ними випадки практичного застосування запропонованих до адаптації методів управлінського обліку аграрними підприємствами.

У зв'язку з вищенаведеним **метою статті** є висвітлення реального відношення бухгалтерів сільськогосподарських підприємств до питань розвитку управлінського обліку у цих підприємствах на прикладі професійних бухгалтерів таких підприємств у Київській області.

Виклад основного матеріалу. Свідчення про сучасний стан та можливості і перспективи розвитку будь-якого інституту (в цій статті розуміємо під інститутом закріплену певними правилами стабільну соціальну практику) мають як мінімум теоретичну, методологічну, організаційну та практичну іпостасі. Оскільки облік для цілей управління підприємством є і усталеним поняттям, і усталеною практикою людської діяльності (соціальною практикою), вищенаведене твердження застосовне і до нього.

У царині управлінського обліку теоретичним доказом його розвитку є наявність чіткого розуміння суті, принципів, цілей та методології цього обліку. У методологічному аспекті розвиток управлінського обліку характеризується свідченнями про розуміння і використання фахівцями ключових його правил, визначених певними методичними підходами окремих наукових шкіл. Організаційним доказом є наявність на підприємствах формальних ознак розвитку служби управлінського обліку. І практичним підтвердженням є власне свідчення про

Бухгалтерський облік

застосування правил і методик управлінського обліку у повсякденній діяльності.

Отже, для того, щоб оцінити стан управлінського обліку в сільському господарстві, необхідно дослідити зазначені чотири аспекти. При цьому, враховуючи те, що інформація управлінського обліку є переважно конфіденційною і відсутня у Переліку відомостей, що не становлять комерційної таємниці, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 9.08.1993 р. № 611 [19], масовий збір такої інформації (внутрішніх регламентів управлінського обліку, первинних документів та звітів для внутрішнього користування) власне з сільськогосподарських підприємств практично неможливий. А тому єдиним достовірним і нейтральним джерелом інформації про розвиток управлінського обліку в сільському господарстві є власне бухгалтери сільськогосподарських підприємств, які без розкриття деталей та секретів роботи їхніх фірм мають змогу надати всі відомості, необхідні для загальної оцінки рівня розвитку внутрішньогосподарського обліку в цих підприємствах.

Найпоширенішим і одним із найкращих способів масового збору даних про те чи інше явище є опитування, яке для цілей фіксації результатів дослідження здебільшого проводиться у формі письмового анкетування. Шляхом опитувань-анкетувань збирають необхідну інформацію найпотужніші маркетингові агентства України; не гребують використанням анкетувань у своїй роботі і великі підприємства, органи державної влади та громадські організації. Цей вид досліджень також досить часто застосовується і для проведення узагальнених медичних досліджень, причому не лише в Україні, але і за кордоном. Таким чином, анкетування є прийнятним способом збору інформації у будь-якій сфері людської діяльності. І сфера бухгалтерського обліку, у тому числі і в першу чергу управлінського – не виключення з описаної практики.

Вірний, зрозумілий респонденту і повний перелік питань для опитувань-анкетувань дає досліднику можливість отримати максимально достовірну інформацію про об'єкт дослідження. При цьому правильний підбір респондентів знижує ризики заангажованості висновків дослідника та ризик того, що особи, які проходять анкетування, виявляться некомпетентними у питаннях, які досліджуються.

У царині управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах метод опитування бухгалтерів застосовується і на Заході, де бухгалтерська наука розвивається випереджаючими темпами порівняно з її розвитком у вітчизняному соціоekonomічному просторі [29; 30, с. 12-17]. Отже, для оцінки стану управлінського обліку в галузі сільського господарства цей метод дослідження також є більш ніж прийнятним.

Зрозумілою є і та деталь, що будь-яке дослідження не може мати суцільного характеру. По-перше, воно не може бути суцільним як мінімум

через значну кількість потенційних респондентів. Щодо управлінського обліку, в Україні, згідно з даними деяких науковців, налічується приблизно 500000 бухгалтерів [7]. Звичайно, не всі ці бухгалтери зайняті в сільськогосподарському бізнесі, і цілеспрямовані дослідження кількості спеціалістів цього профілю, які працюють у сільськогосподарських підприємствах, відсутні. Але навіть якщо частка бухгалтерів сільськогосподарських підприємств за методом грубої екстраполяції становить не більше 9 % від числа всіх бухгалтерів по Україні (адже частка населення, яке працює у сільському господарстві, по відношенню до загальної кількості працюючих в Україні становить 8,6 % [21, с. 31]) – охоплення всієї сукупності цих спеціалістів (приблизно 43000 бухгалтерів) є нонсенсом. Окрім того, свою роль грають географічний фактор (прив'язка досліджень до конкретного регіону, в якому працює дослідник) та наявність реальних можливостей для проведення опитувань-анкетувань. Таким чином, для подібних досліджень найчастіше застосовується охоплення сукупності респондентів, яка відрізняється від генеральної. Такі дослідження з неповним охопленням усіх респондентів у соціологічній та статистичній науці називаються вибірковими.

Згідно з теорією статистики, зазвичай вибіркові обстеження проводяться на випадковій основі з подальшою оцінкою вірогідності результатів та оцінкою можливих похибок [23, с. 23-26]. Однак у деяких дослідженнях існують можливості для цілеспрямованої вибірки, коли впевненість дослідника у валідності результатів дослідження посилюють додаткові фактори.

При дослідженні автором цієї статті стану розвитку управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах було застосовано саме нестатистичну вибірку, виходячи з наявності зазначених посилюючих факторів. Тобто базою для поточного дослідження не були бухгалтери сільськогосподарських підприємств з будь-якої точки України за «випадковим відбором». Опитування-анкетування проводилося серед бухгалтерів сільськогосподарських підприємств за такими критеріями:

1. Перебування підприємства на території Київської області (адже традиційно на пристойних територіях професіоналізм бухгалтерів значно вищий, ніж на периферії, що пов'язано з кращим доступом до інформаційних ресурсів та вищою компетентністю органів державної влади, з якими комунікують бухгалтери у процесі своєї діяльності);

2. Постійне підвищення кваліфікації бухгалтерів сільськогосподарських підприємств – у опитуванні приймали участь лише бухгалтери тих сільськогосподарських товаровиробників, які на регулярній основі відвідують семінари з підвищення кваліфікації, що проводяться Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України;

3. Наявність підтвердження кваліфікації – опитувані бухгалтери є власниками професійних

бухгалтерських сертифікатів CAPA – Certified Agriculture Professional Accountant, які мають міжнародне визнання на рівні ЄРСБА (Європейська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів) – регіональної групи Міжнародної федерації бухгалтерів.

У процесі дослідження у опитуванні-анкетуванні взяли участь 128 бухгалтерів сільськогосподарських підприємств, які відповідають зазначеним вище

критеріям. Підбір бухгалтерів за такими критеріями дозволяє стверджувати, що висновки про стан управлінського обліку у сільськогосподарських підприємствах, у яких вони ведуть бухгалтерський облік, будуть справедливими і для інших сільськогосподарських підприємств України.

Список запитань, які виносилися на опитування, був наступним (рис. 1).

Яку за розміром площу сільськогосподарських угідь обробляє підприємство?	<input type="checkbox"/> до 100 га <input type="checkbox"/> від 100 до 1000 га <input type="checkbox"/> більше 1000 га
Яка середньоспискова чисельність працівників на підприємстві?	<input type="checkbox"/> до 20 осіб <input type="checkbox"/> від 20 до 100 осіб <input type="checkbox"/> більше 100 осіб
Який стан розвитку тваринництва на підприємстві?	<input type="checkbox"/> відсутнє або слаборозвинене <input type="checkbox"/> достатньо розвинене, але не переважає рослинництво <input type="checkbox"/> є головною галуззю
Чи розроблено на підприємстві регламент ведення обліку для внутрішніх потреб?	<input type="checkbox"/> Ні, діє виключно Наказ (положення) про облікову політику <input type="checkbox"/> Так, розроблено Наказ або положення про управлінський облік <input type="checkbox"/> На підприємстві немає жодного з зазначених наказів (положень)
Чи проводиться на підприємстві планування і нормування витрат?	<input type="checkbox"/> здійснюється по статтях матеріалів і оплати праці <input type="checkbox"/> здійснюється по всіх статтях витрат <input type="checkbox"/> не здійснюється взагалі
Яким порядком калькулювання собівартості продукції користується фірма?	<input type="checkbox"/> визначеним Методичними рекомендаціями з обліку витрат <input type="checkbox"/> зарубіжними методами (директ-костинг, стандарт-костинг тощо) <input type="checkbox"/> власно розробленими способами <input type="checkbox"/> іншими способами (наприклад, описаними у підручниках з бухгалтерського обліку)
Чи використовує підприємство власно розроблені форми документів і реєстрів обліку?	<input type="checkbox"/> так, поряд з затвердженими застосовуються власні форми <input type="checkbox"/> ні, використовуються виключно затверджені документи і реєстри <input type="checkbox"/> Використовуються форми, які містяться у програмах (1С: Бухгалтерія тощо)
Чи передбачено на підприємстві складання та подання внутрішньої бухгалтерської звітності?	<input type="checkbox"/> ні, складається лише фінансова звітність <input type="checkbox"/> так, формуються періодичні внутрішні звіти <input type="checkbox"/> так, використовуються пояснювальні записки до фінансової звітності
Чи достатньо, на Ваш погляд, даних офіційного бухгалтерського обліку для забезпечення управління підприємством?	<input type="checkbox"/> так, цілком достатньо <input type="checkbox"/> ні, для прийняття рішень потрібна глибша аналітика

Рис. 1. Перелік запитань опитування-анкетування бухгалтерів щодо стану управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах

Джерело: розроблено автором.

Перші три запитання з переліку, наведеного на рис. 1, дають загальне уявлення та розуміння масштабів бізнесу сільськогосподарських підприємств. Це важливо з тих причин, що розміри підприємства впливають на побудову системи обліку в ньому, в тому числі управлінського. Чим більшим і чим більш диверсифікованим є підприємство – тим складнішими є його операції, тим більшою є необхідність та тим більшими є можливості

налагодження в ньому системи обліку для внутрішньогосподарських потреб. Отже, висновки за результатами аналізу стану управлінського обліку у підприємствах зі значними масштабами діяльності будуть справедливими і по відношенню до невеликих підприємств.

Розподіл відповідей бухгалтерів-респондентів щодо розмірів їхніх підприємств за площами сільськогосподарських угідь був наступним: 5

Бухгалтерський облік

підприємств із числа опитаних обробляють площі менше 100 га (3,9 % від загальної кількості респондентів); 50 підприємств обробляють площі від 100 до 1000 га (39,1 %), 73 підприємства обробляють площі більше 1000 га (57 %).

Розподіл підприємств за чисельністю працівників був наступним: менше 20 працівників – 41 респондент (32 % від загальної кількості), від 20 до 100 працівників – 64 підприємства (50 %), більше 100 осіб – 23 підприємства (18 %). Щодо стану розвитку галузі тваринництва, що є додатковим свідченням диверсифікованості підприємства та складності його господарської діяльності, розподіл підприємств був наступним: тваринництво відсутнє або слаборозвинене у 73 респондентів (56,2 %), розвинене у 45 респондентів (35,2 %), є головною галуззю у 11 респондентів (8,6 %).

Таким чином, переважна більшість сільськогосподарських підприємств, бухгалтери яких

приймали участь у дослідженні, мають значні обсяги діяльності і є прийнятною базою для оцінок. Тому є підстави для оцінки змістовних результатів дослідження, які стосуються безпосередньо стану управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Оскільки прямим компонентом управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку є фінансовий облік, першочергово має бути розглянуто запитання про те, чи достатньо за суб'єктивним сприйняттям бухгалтерів інформації регламентованого обліку для прийняття рішень щодо управління підприємством. Адже якщо інформації фінансового обліку бухгалтеру сільськогосподарського підприємства достатньо – втрачається зміст і у розробці системи управлінського обліку в ньому. Результати опитування за цим запитанням відображені на рис. 2.

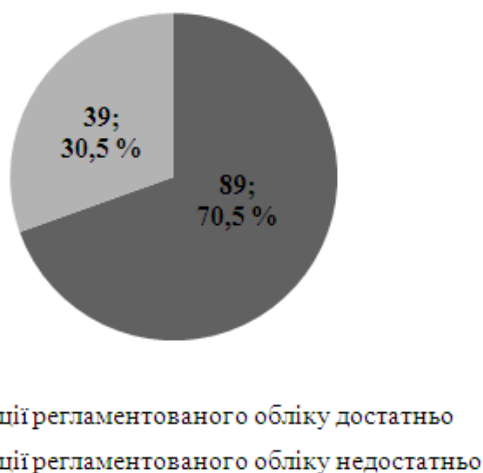


Рис. 2. Відповіді респондентів на запитання про достатність даних бухгалтерського обліку для забезпечення процесу управління сільськогосподарським підприємством

Джерело: результати опитування, проведеного автором.

Дані діаграми свідчать самі за себе. 70,5 % із числа опитаних вважають, що даних фінансового обліку, отриманих у процесі застосування стандартів бухгалтерського обліку у практиці діяльності сільськогосподарських підприємств, в цілому достатньо для прийняття управлінських рішень. Але при цьому 39 бухгалтерів із 128 опитаних впевнені, що для управління підприємством необхідна глибша аналітика обліку та ширший інструментарій його ведення. І той факт, що цих бухгалтерів – майже третина, є суттєвим засобом мотивації для встановлення їхніх реальних потреб у навчально-методичних розробках та для власне розвитку навчальних, наукових програм, формування методичних рекомендацій і інших інструментів розвитку обліку для цілей управління.

Основним нормативно-організаційним елементом бухгалтерського обліку на підприємстві є наявність відповідного розпорядчого документа про облікову політику, у якому встановлюються рамкові правила провадження бухгалтерської діяльності на цьому рівні. Оскільки управлінський облік, на відміну від

фінансового, не зарегульований на державному та міждержавному рівні, основним регламентом його ведення в межах підприємства є наказ (положення) про ведення управлінського обліку. Наявність затвердженого порядку ведення фінансового обліку (який зазвичай приймає форму наказу або розпорядження про облікову політику) є обов'язковим для будь-якого підприємства, адже про необхідність затвердження облікової політики говорять Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [17] та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15], а наявність розпорядчого документа про ведення управлінського обліку – добровільна ініціатива суб'єкта господарювання. Отже, факт затвердження такого документа є одним із основних свідчень про те, що управлінському обліку на підприємстві приділяється належна увага. Результати оцінки наявності розпорядчих документів з управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах Київщини наведено на рис. 3.

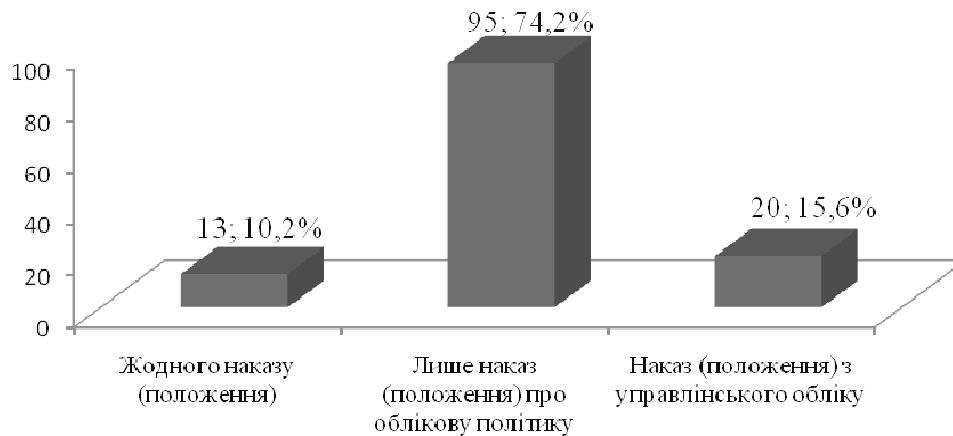


Рис 3. Відповіді респондентів на запитання про наявність регламенту внутрішньогосподарського обліку
Джерело: результати опитування, проведеного автором.

Згідно з даними рисунка 3, переважна більшість опитаних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств (95 осіб із загального числа респондентів, або 74,2 %) користуються у своїй обліковій роботі регламентованими правилами фінансового обліку. При цьому 15,6 % бухгалтерів розробили накази (положення) з управлінського обліку, а 13 підприємств (10,2 %) взагалі не мають затверджених внутрішніх облікових регуляторів. Отже, розвитку внутрішніх правил управлінського обліку у сільськогосподарських підприємствах приділяється незначна увага, і найбільш вірогідним поясненням цьому є відсутність відповідних упорядкованих рекомендацій щодо змістовного наповнення та форми цього документа з боку професійних організацій та держави.

У дослідженнях багатьох науковців неодноразово наголошувалося, що ключовими об'єктами управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах є витрати. І навіть більше того: основні зарубіжні методики управлінського обліку побудовані навколо обліку витрат та калькулювання і управління собівартістю. З огляду на активну пропаганду впровадження прогресивних зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, однією з цілей опитування-анкетування було з'ясування питання про те, чи застосовуються ці підходи у практиці роботи сільськогосподарських підприємств. Результати дослідження за цим запитанням представлені на рис. 4.

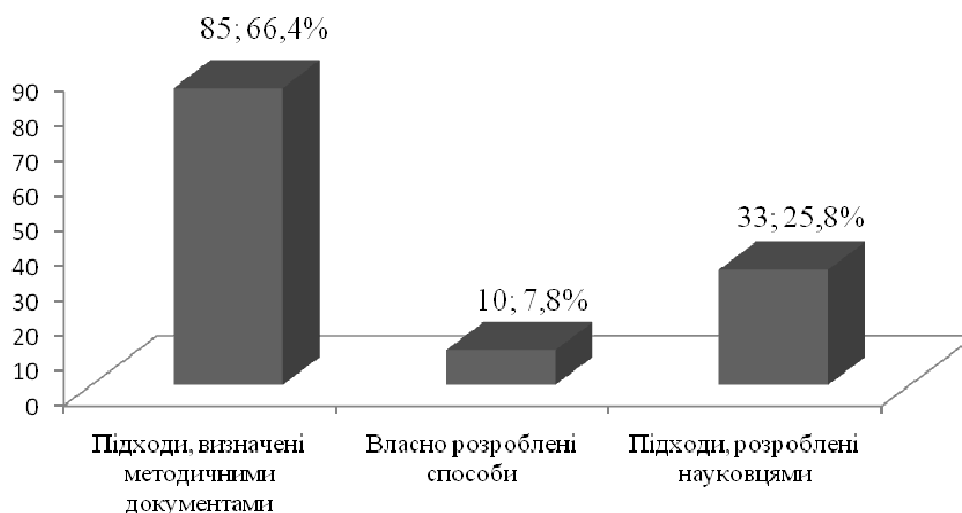


Рис 4. Відповіді респондентів на запитання про підходи, які використовуються ними для калькулювання собівартості продукції

Джерело: результати опитування, проведеного автором.

Результати опитування свідчать про те, що підходами, визначеними Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг сільськогосподарських

підприємств [16], користуються у своїй роботі 66,4 % бухгалтерів (85 осіб із числа опитаних). Методиками, які розроблені з використанням різних наукових розробок, користуються 33 бухгалтери (25,8 % із

Бухгалтерський облік

числа опитаних). Власно розробленими способами обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) користуються 10 бухгалтерів (7,8 % від числа опитаних). Наявність останньої групи респондентів характеризує зростання професіоналізму окремих фахівців з бухгалтерського обліку та є додатковим свідченням на користь необхідності формування програм навчання та післядипломної підготовки бухгалтерів із чітко вираженим управлінським спрямуванням мислення. Але при цьому жоден із опитаних спеціалістів на запитання про те, чи застосовуються ним зарубіжні методи управлінського обліку, не відповів ствердно. Це означає, що пропозиції та рекомендації вітчизняних науковців щодо розвитку цих методів не знаходять відгуку на практиці.

Фінансовий та управлінський облік, будучи складовими одного інституту – бухгалтерського обліку, мають досить значний спільний методичний інструментарій. Стрижневим елементом бухгалтерського обліку, який притаманний і фінансовому обліку, і управлінському, і без якого бухгалтерії, по суті, не існує, є документування. Твердження про те, що фінансовий та управлінський облік базуються на даних одних і тих самих первинних документів, неодноразово виголошувалося на шпальтах наукових видань. Але суттєва різниця у документуванні бухгалтерського фінансового та бухгалтерського управлінського обліку полягає у

тому, що фінансовий облік оперує затвердженими або рекомендованими формами первинної документації, а в управлінському обліку традиційно допускається творчість у підходах щодо формування інформації для потреб менеджменту, і формат цієї документації адаптується до особливостей функціонування фірми та до індивідуальних побажань кожного конкретного керівника. Вищезазначене стосується і зведених реєстрів фінансового та управлінського обліку. При цьому обов'язкових до виконання реєстрів для приватних підприємств в Україні взагалі не існує. Адже форми, затверджені різноманітними наказами Міністерства фінансів України та профільних міністерств (наприклад, наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України про затвердження Методичних рекомендацій про застосування журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [18]), не носять обов'язкового характеру. Отже, чим краще розвинута система документування на підприємстві, тим більше творчої облікової роботи виконують бухгалтери, тим ширшими є запити і вимоги менеджменту, що свідчить про наявність передумов і стимулів для розвитку системи управлінського обліку в межах суб'єкта господарювання. Результати опитування бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київщини щодо використання ними регламентованих та власно розроблених форм документів та реєстрів бухгалтерського обліку представлено на рис. 5.

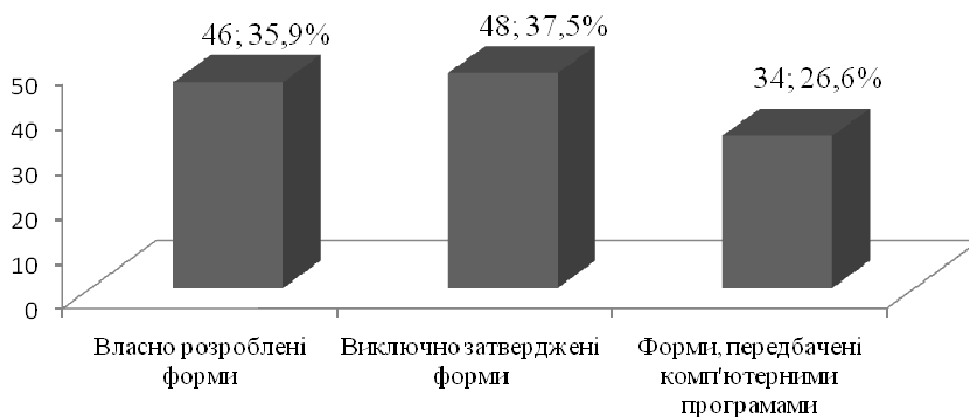


Рис. 5. Відповіді респондентів на запитання про форми документів та реєстрів, які використовуються ними у обліковій роботі

Джерело: результати опитування, проведеного автором.

Згідно з результатами дослідження, кількість опитаних фахівців, які самостійно розробляють форми та реєстри бухгалтерського обліку для своїх підприємств, перевищує кількість бухгалтерів, які вважають, що інформації традиційного фінансового обліку (рис. 1) достатньо для прийняття управлінських рішень. Частка таких бухгалтерів у загальній кількості опитаних – 35,9 % (46 осіб). При цьому виключно затвердженими формами користуються 37,5 % фахівців-респондентів (48 осіб), а адаптованими формами, передбаченими комп'ютерними програмами – 26,6 % (34 особи).

Оскільки розподіл опитуваних за групами є приблизно рівномірним, вважаємо, що у майбутньому тенденції щодо розробки бухгалтерами власних форм облікової документації тільки зростатимуть. Але для цього необхідним є орієнтування нової генерації фахівців з бухгалтерського обліку, яких готують вітчизняні аграрні вищі навчальні заклади, на застосування власних професійних суджень та прояв власної ініціативи у професійній діяльності, у тому числі і в частині не лише розробки форм первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, але і їхньої комп'ютерної інтерпретації (на останнє, до

речі, на Заході вже сьогодні звертається значна увага, оскільки при підготовці бухгалтерів досить тривалий час навчання приділяється вивченню комп'ютерних технологій, у тому числі основ програмування).

Кінцевою метою діяльності будь-якої облікової служби є формування підсумкової інформації про діяльність фірми, яка була би зрозуміла не лише бухгалтерам та наближеним до них спеціалістам, але і всім, хто має вплив на прийняття управлінських рішень. Цю інформацію репрезентують бухгалтерські

звіти – як офіційна фінансова, так і періодична та оперативна внутрішньогосподарська звітність. Відповідно, про стан розвитку управлінського обліку на підприємстві свідчить і те, чи формується в ньому нерегламентована звітність та наскільки часто це відбувається. Відповіді на запитання про те, чи формують бухгалтери опитаних сільськогосподарських підприємств таку звітність, наведено на рис. 6.

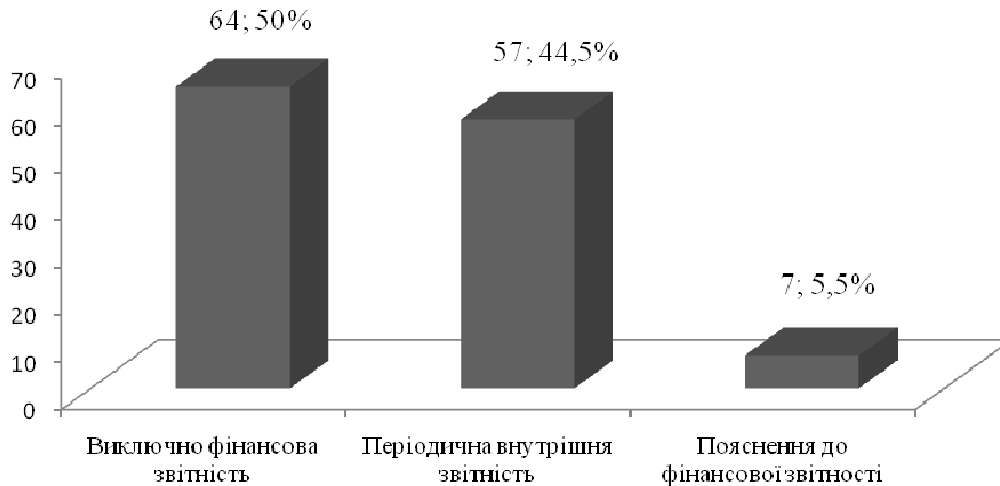


Рис. 6. Відповіді респондентів на запитання про те, чи формується на підприємстві періодична внутрішня звітність

Джерело: результати опитування, проведеного автором.

Результат опитування за зазначеним запитанням дає ще більші підстави для оптимізму, ніж відповідь на запитання до рис. 5. Частка бухгалтерів, які формують періодичну управлінську звітність, складає 44,5 % (57 осіб), а це свідчить про те, що навіть якщо ці звіти представлені лише у формі вибірок з даних фінансового обліку, затребуваність у детальній та оперативній інформації для цілей управління є досить значною навіть на фоні даних тих підприємств, які формують лише фінансову звітність (таких серед числа опитаних – 50 %, або 64 особи), що у перспективі і визначатиме вимоги до фахівців з бухгалтерського обліку, і сприятиме розвитку всіх (і не лише звітних) елементів управлінського обліку в сільському господарстві.

Висновки. Аналіз відповідей професійних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київської області на запитання, пов'язані з оцінкою реального стану управлінського обліку в цих суб'єктах господарювання, отриманих в результаті опитування-анкетування, дозволив встановити наступне:

1. Бухгалтери зазначених підприємств у переважній більшості не сприймають та не використовують у своїй діяльності незрозумілі їм зарубіжні методики управлінського обліку та калькулювання собівартості витрат, такі як «директ-костинг», «стандарт-костинг», «кайзен-костинг», «абсорбшн-костинг», «таргет-костинг» тощо. Це означає, що при розгляді шляхів розвитку

управлінського обліку в сільському господарстві вчені в першу чергу мають звертати увагу на традиційні методичні підходи, причому з їх закріпленням у відповідних документах методичного характеру (адже дані дослідження показали, що переважна більшість бухгалтерів користуються для цілей управлінського обліку Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств). Враховуючи пострадянську ментальність бухгалтерів, які сприймають лише ті правила бухгалтерського обліку, що затверджені на рівні органів державної влади, розробка таких рекомендацій та методик у майбутньому слугуватиме засобом підвищення зацікавленості бухгалтерів у розвитку систем управлінського обліку в їхніх підприємствах;

2. Незважаючи більш ніж двадцятирічну практику існування поняття «управлінський облік» у вітчизняній обліковій науці та масу публікацій, які доводять його необхідність і присвячені окремим аспектам його впровадження й розвитку, більш ніж 2/3 бухгалтерів, які прийняли участь у опитуванні, вважають, що для управління сільськогосподарським підприємством цілком достатньо даних бухгалтерського фінансового обліку. Причин для цього декілька. По-перше, в учбових програмах вищих навчальних закладів курс управлінського обліку не дає чіткого методичного інструментарію, який мав би практичне спрямування та слугував хоча

би приблизною моделлю постановки цього обліку на підприємстві. По-друге, відповідні курси з управлінського обліку відсутні у програмах підвищення кваліфікації бухгалтерів, які закінчили вищі навчальні заклади до початку розвитку уявлень про цей облік. По-третє, бухгалтери сільськогосподарських підприємств мало цікавляться науковими працями у царині управлінського обліку, що пов'язано як із завантаженістю цих фахівців рутинною роботою, так і зі слабкою практичною спрямованістю таких публікацій;

3. Окремі елементи методу бухгалтерського обліку, притаманні управлінському обліку, за свідченнями респондентів, у сільськогосподарських підприємствах є досить розвиненими. Це стосується документів та реєстрів обліку, а також внутрішніх управлінських звітів – частка бухгалтерів, які розробляють такі документи та формують такі звіти, є значною (див. дані рис. 5 та рис. 6);

4. Серед усіх показників, які характеризують стан розвитку управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах, найгірший результат встановлено у відповідях на запитання про наявність регламенту управлінського обліку, затвердженого відповідним наказом чи розпорядженням керівника підприємства. Це пов'язано в першу чергу з тим, що часто навіть правила фінансового обліку, затверджені у наказах та розпорядженнях про облікову політику цих підприємств, носять формальний характер і не виконуються. У другу чергу це зумовлено причинами, висловленими у п. 1 та 2 висновків до цієї статті, адже залишається невизначеним запитання про змістовне наповнення внутрішніх облікових регламентів. Отже, для розвитку формальної складової управлінського обліку в цих підприємствах необхідно є розробка типових положень та наказів з управлінського обліку для кожної галузі сільського господарства з урахуванням їхніх специфічних особливостей.

Приведені вище висновки в цілому дозволяють охарактеризувати стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах України як задовільний. При цьому для розвитку цієї складової бухгалтерського обліку в зазначених суб'єктах господарювання необхідно є розробка комплексу науково-освітніх та методичних заходів і матеріалів, які сприятимуть розвитку традиційних елементів обліку, спрямованого на задоволення потреб управління, та впровадженню нових інструментів, які сприятимуть і полегшенню роботи бухгалтерів, і наданню управлінському персоналу детальної, своєчасної та затребуваної інформації про стан справ на підприємстві.

4 Список використаних джерел

1. Бурко, К. В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств [Текст] / К. В. Бурко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 119-126.
2. Вольська, В. В. Теорія і практика

управлінського обліку в аграрних підприємствах [Текст] / В. В. Вольська, М. Б. Камінська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 61-66.

3. Довжик, О. О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві [Текст] / О. О. Довжик // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. – № 2(4). – С. 26-31.

4. Довжик О. О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови [Текст] / О. О. Довжик, С. А. Гаркуша // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. – 2014. – № 4. – С. 124-135.

5. Дубініна, М. В. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва [Текст] / М. Дубініна // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія : Економічні науки. – 2013. – Вип. 34. Ч. 1. – С. 138-143.

6. Желтова, М. Ф. Кайзен-костинг и таргет-костинг как направление повышения эффективности деятельности предприятий АПК [Текст] / М. Ф. Желтова, И. Ф. Меркулова // Молодой ученый. – 2013. – № 12. – С. 287-290.

7. Жук, В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101-110.

8. Жук, В. М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки [Текст] / В. М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1-2. – С. 437-441.

9. Камінська, Т. Г. Роль і місце управлінського обліку в системі контролінгу на підприємстві [Текст] / Т. Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 74-79.

10. Ліба, Н. С. Деякі аспекти управлінського обліку у сільському господарстві [Текст] / Н. С. Ліба // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія : Економіка – 2014. – Випуск 2(2). – С. 122-124.

11. Лукава, І. М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи» [Текст] / І. М. Лукава // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 98-101.

12. Москаленко, В. А. Практика застосування системи обліку «стандарт-кост» в різних сферах народного господарства [Текст] / В. А. Москаленко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 4(70). – С. 115-119.

13. Моссаковський, В. Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві [Текст] / В. Б. Моссаковський, С. Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129-138.

14. Проданчук, М. А. Таргет-костинг та кайзен-костинг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління [Текст] / М. А. Проданчук // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – 2012. – № 3(69). – Том 2. – С. 150-155.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

16. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості

продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html

17. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку I «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

18. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування : наказ Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html

19. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці : постанова Кабінету Міністрів України від 09.08.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF>

20. Прохар, Н. В. Напрями вдосконалення управлінського обліку в рослинництві [Текст] / Н. В. Прохар // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 4-5 жовтня 2007 р.). – К. : КНЕУ, 2007. – С. 144-147.

21. Сільське господарство України. Статистичний щорічник [Текст]. – К. : Державна служба статистики України, 2015. – 379 с.

22. Скрипник, М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/51502/47478>

23. Ткач, Є. І. Загальна теорія статистики: підручник [для студ. вищ. навч. закл.] [Текст] / Ткач Є. І., Сторожук В. П. – 3-є вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 442 с.

24. Тлучкевич, Н. В. Директ-кост в сільському господарстві [Текст] / Н. В. Тлучкевич // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2009. – Вип. 6(1). – С. 306-311.

25. Тлучкевич, Н. В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві [Текст] / Н. В. Тлучкевич // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(2). – С. 271-276.

26. Тлучкевич, Н. В. Історичні аспекти внутрішньогосподарського обліку в сільському господарстві [Текст] / Н. В. Тлучкевич // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 343-350.

27. Хоружий, Л. І. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учёта в сельском хозяйстве [Текст] / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

28. Чернецька, О. В. Методичні підходи до визначення ефективності витрат сільськогосподарських підприємств в управлінському обліку [Текст] / О. В. Чернецька // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2011. – Вип. 7(1). – С. 188-195.

29. Abobaker, F. Understanding the Current Practices

of Cost Accounting Systems in the Libyan Agricultural firms: Evidence from Six Libyan Agricultural Firms [Text] / F. Abobaker, R. Mat-Zin // International Journal of Scientific and Research Publications. – August 2013. – Volume 3. – Issue 8. – pp. 1-6.

30. Zarda, N. Development of Management Accounting application at Hungarian agricultural enterprises: abstract of the doctoral (ph. d.) dissertation [Text] / N. Zarda. – Godollo, 2009. – 25 p.

4 References

1. Burko, K. V. (2013). Kalkulivannia sobivartosti produktii v systemi upravlinskoho obliku silskohospodarskykh pidpriemstv [Calculation of production costs in the system of management accounting of agricultural enterprises]. *Ekonomichni nauky. Serii: Oblik i finansy*, Vol. 10(3), 119-126.

2. Volska, V. V. & Kaminska, M. B. (2012). Teoriia i praktyka upravlinskoho obliku v ahrarnykh pidpriemstvakh [The theory and practice of management accounting in agricultural enterprises]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, Vol. 1(22), 61-66.

3. Dovzhyk, O. O. (2012). Porivniannia metodiv kalkulivannia ta obliku vytrat v silskohospodarskomu vyrobnytstvi [Comparison of methods of calculation and cost accounting in agriculture]. *Tehnologicheskyy audit i rezervy proizvodstva*, No. 2(4), 26-31.

4. Dovzhyk, O. O. & Harkusha, S. A. (2014). Upravlinskyi oblik na silskohospodarskykh pidpriemstvakh: osoblyvosti pobudovy [Management accounting on agricultural enterprises: features of its construction]. *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu im. V. V. Dokuchaieva. Ser.: Ekonomichni nauky*, No. 4, 124-135.

5. Dubinina, M. V. (2013). Instytutsiine zabezpechennia upravlinnia vytratamy vyrobnytstva produktii tvarynnytstva [Institutional support for management costs of livestock production]. *Zbirnyk naukovykh prats ChDTU. Serii: Ekonomichni nauky*, Vol. 34, part 1, 138-143.

6. Zheltova, M. F. & Merkulova, Y. F. (2013). Kayzen-kosting i target-kosting kak napravlenie povyisheniya effektivnosti deyatelnosti predpriyatiy APK [Kaizen costing and target costing as a way to improve the efficiency of the agricultural enterprises activity]. *Molodoy ucheniy*, No. 12, 287-290.

7. Zhuk, V. M. (2010). Instytutsionalne zabezpechennia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini [The institutional support of the accounting development in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, No. 11, 101-110.

8. Zhuk, V. M. (2009). Kontseptualni zasady rozvytku upravlinskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky [Conceptual bases of management accounting development in the agricultural sector]. *Stratehiia rozvytku Ukrainy*, Vol. 1-2, 437-441.

9. Kaminska, T. H. (2009). Rol i mistse upravlinskoho obliku v systemi kontrolinhu na pidpriemstvi [The role and place of management accounting in the controlling system of the company]. *Oblik i finansy APK*, No. 4, 74-79.

10. Liba, N. S. (2014). Deiaki aspekty upravlinskoho obliku u silskomu hospodarstvi [Some aspects of management accounting in agriculture]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnogo universytetu. Serii: Ekonomika*, Vol. 2(2), 122-124.

11. Lukava, I. M. (2007). Zrostantnia roli upravliniskoho obliku z pryiniattiam P(S)BO «Biologichni aktyvy» [The increasing of role of management accounting with the adoption of National Accounting Standard 'Biological assets']. *Oblik i finansy APK*, No. 11-12, 98-101.
12. Moskalenko, V. A. (2013). Praktyka zastosuvannia systemy obliku «standart-kost» v riznykh sferakh narodnoho hospodarstva [The practice of use of accounting system «standard-cost» in various sectors of the national economy]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu*, No. 4(70), 115-119.
13. Mossakovskiy, V. B. & Bublyk, S. Ya. (2006). Upravlinskyi oblik ta yoho osoblyvosti u silskomu hospodarstvi [Management accounting and its features in agriculture]. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 129-138.
14. Prodanchuk, M. A. (2012). Tarhet-kostinh ta kaizen-kostinh yak instrumenty optimizatsii vytrat u systemi stratezhichnoho upravlinnia [Target costing and Kaizen costing as tools to optimize costs in the system of strategic management]. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Serii: Ekonomichni nauky*, No. 3(69), Vol. 2, 150-155.
15. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [About Accounting and Financial Reporting in Ukraine: the Law of Ukraine]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
16. Ministerstvo aharnoi polityky Ukrainy. (2001). *Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv [About the approval of guidance on planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) of agricultural enterprises]*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html
17. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). *Pro zatverdzhennia natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [About the approval of the National accounting standard 1 «General Requirements for Financial Reporting»]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
18. Ministerstvo aharnoi polityky Ukrainy. (2009). *Pro zatverdzhennia spetsializovanykh form rehistriv zhurnalno-ordernoi formy obliku dlia silskohospodarskykh pidpriemstv ta metodychnykh rekomendatsii shchodo yikh zastosuvannia [About the approval of forms of registers specialized journal-order form of accounting for agricultural enterprises and guidelines for their application]*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html
19. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2013). *Pro perelik vidomosteï, shcho ne stanovliat komertsii noi taiemnytsi [About the list of information that are not trade secrets]*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF>
20. Prokhar, N. V. (2007). Napriamy vdoskonalennia upravliniskoho obliku v roslynnystvi [The directions of improvement of management accounting in crop]. In *Oblik i kontrol na pidpriemstvakh APK: stan ta perspektyvy rozvytku: tezy dopovidei Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Kyiv, 4-5 zhovtnia 2007 r.)* (144-147). Kyiv: Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman.
21. Prokopenko, O. M. (2015). *Silske hospodarstvo Ukrainy. Statystychnyi shchorichnyk [Agriculture of Ukraine. Statistical Yearbook]*. Kyiv: Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy.
22. Skrypyuk, M. I. (2010). Osoblyvosti kalkuliuvannia sobivartosti produktii z vykorystanniam «dyrekt-kostynhu» [Features of costing products using «direct costing»]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, No. 1, 263-272.
23. Tkach, Ye. I. & Storozhuk, V. P. (2009). *Zahalna teoriia statystyky [General Theory of Statistics]* (3-edition). Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury.
24. Tluchkevych, N. V. (2009). Dyrekt-kost v silskomu hospodarstvi [Direct-cost in agriculture]. *Ekonomichni nauky. Serii: Oblik i finansy*, Vol. 6(1), 306-311.
25. Tluchkevych, N. V. (2013). Zastosuvannia metodyky obliku zminnykh vytrat v silskomu hospodarstvi [The use accounting methods of variable costs in agriculture]. *Ekonomichni nauky. Serii: Oblik i finansy*, Vol. 10(2), 271-276.
26. Tluchkevych, N. V. (2013). Istorychni aspekty vnurishnohospodarskoho obliku v silskomu hospodarstvi [Historical aspects of internal accounting in agriculture]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, No. 1(2), 343-350.
27. Horuzhiy, L. I. (2004). *Problemy teorii, metodologii, metodiki i organizatsii upravlencheskogo uchyota v sel'skom hozyaystve [Problems of the theory, methodology, techniques and organization of management accounting in agriculture]*. Moskva: Finansy i statistika.
28. Chernetska, O. V. (2011). Metodychni pidkhody do vyznachennia efektyvnosti vytrat silskohospodarskykh pidpriemstv v upravliniskomu obliku [Methodical approaches to determining the cost-effectiveness of agricultural enterprises in management accounting]. *Aktualni problemy rozvytku ekonomiky rehionu*, Vol. 7(1), 188-195.
29. Abobaker, F. & Mat-Zin, R. (August 2013). Understanding the Current Practices of Cost Accounting Systems in the Libyan Agricultural firms: Evidence from Six Libyan Agricultural Firms. *International Journal of Scientific and Research Publications*. Vol. 3, Issue 8, 1-6.
30. Zarda, N. (2009). *Development of Management Accounting application at Hungarian agricultural enterprises: abstract of the doctoral (ph. d.) dissertation*. Godollo.