

УДК 657.034

Рожелюк В.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері  
Тернопільський національний економічний університет

## ЗНАЧИМІСТЬ ТА РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

**Постановка проблеми.** В умовах впровадження ефективних методів управління, при яких успішно можуть функціонувати лише рентабельні підприємства, облікова інформація стає головною передумовою ефективного господарювання, визначальним засобом управління економікою підприємства. Вона включає в себе фактичні дані про стан ресурсів, можливості їх зміни на майбутню перспективу, а також дані про вплив на діяльність підприємства кон'юнктури ринку, законодавчих обмежень, податкової політики держави і т.д.

Отже, формування обліково-аналітичної інформації дає можливість менеджерам переробних підприємств передбачати тенденції розвитку негативних і позитивних явищ у процесі вирішення поставлених виробничих завдань і запропонувати варіанти їх нейтралізації або подальшого розвитку, тобто вона складається з показників, що дозволяють оцінювати надійність обраної стратегії і тактики.

Для виконання вищевказаних функцій облікова інформація повинна відповідати таким основним принципам, які визначають рівень їх корисності для потреб менеджменту:

– адресність – інформація управлінського обліку не повинна бути узагальнюючою, як інформація фінансового обліку, а мусить мати конкретних адресатів і відповідати рівню їх підготовки та рівню прийнятих ними рішень;

– оперативність – інформація повинна бути представлена в строки, які дозволяють приймати ефективне управлінське рішення, адже попередня інформація вже не може впливати на хід того чи іншого господарського процесу;

– достатність – інформація повинна бути достатньою для прийняття рішень відповідного рівня, але при цьому вона не може бути надлишковою і відвертати увагу споживачів на деталі, які не відносяться до суті справи;

– аналітичність – інформація для управління мусить містити дані експрес аналізу або повинна давати можливість проведення аналізу з найменшими затратами;

– гнучкість та ініціативність, тобто із зміною зовнішніх факторів управління чи виробництва повинна мати місце можливість оперативної зміни обсягів та оцінки інформації;

– економічність – затрати щодо підготовки внутрішньої інформації не можуть перевищувати економічного ефекту від її використання.

Таким чином, у створенні такої інформаційної бази головну роль відіграє управлінський облік, який є системою збору і обробки економічної інформації про факти діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми методики та організації управлінського обліку знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: Гуцайлюка З., Зудилина А., Пушкара М., Чумаченка М., а також у працях зарубіжних дослідників: Друрі К., Ентоні Р., Нідлза Р., Сатубалдіна С., Стукова С., Соколова Я. та інших. Проте поза увагою залишаються окремі аспекти організації та методики управлінського обліку як інструменту менеджменту переробних підприємств у ринкових умовах.

**Постановка завдання.** Метою статті є розкриття значимості і ролі управлінського обліку для менеджменту переробних підприємств, визначення принципів корисності облікової інформації для потреб менеджерів, а також дослідження полеміки вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з питань організації та методики управлінського обліку в ринкових умовах та його відмінності від виробничого.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Оскільки, прийняття рішень є невід'ємною частиною процесу управління, то управлінський облік повинен охоплювати всю послідовність операцій із їх прийняття: планування, організацію робіт, аналіз, контроль і формування остаточних рішень. Тому метою управлінського обліку в ринкових умовах є отримання інформації для прийняття рішень та контроль результатів і ефективності їх виконання. Управлінський облік – це складова системи управління підприємством, тому сфера і особливості його функціонування повинні повністю відповідати вимогам системи управління. Тобто із зазначеного вище можна зробити висновок, що управлінський облік як інформаційна система, яка забезпечує персонал інформацією для більш ефективного планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік використовує не лише внутрішню, але й зовнішню інформацію, не лише фінансові, але і нефінансові показники, забезпечує потреби не лише виробництва, а й маркетингу та інших функцій бізнесу. За допомогою управлінського обліку здійснюється контроль і

аналіз поточних, а також довгострокових цілей. Управлінський облік забезпечує ефективне управління діяльністю підприємств, конкурентоспроможність і становище на ринку. Управлінські рішення ґрунтуються на плановій, нормативній, технологічній, технічній, аналітичній та інших видах інформації, яка залучається у сферу управлінського обліку для того, щоб підготувати інформацію для задоволення потреб менеджерів.

Безумовно, без системи управлінського обліку неможливе ефективне функціонування менеджменту підприємства, оскільки вона забезпечує ефективні зворотні зв'язки між суб'єктом та об'єктом управління. Тому треба вважати, що управлінський облік – це система обліку, а не система управління підприємством. Адже недоцільно створювати ще одну систему управління в той час як відсутня система, яка б здатна була обслуговувати систему управління необхідною інформацією.

Тому для вирішення завдань управлінського обліку потрібно перш за все знати запити менеджменту підприємства, тобто кому потрібна інформація, для яких цілей, в які строки, в яких формах її слід подавати, які методи і прийоми обробки інформації використовувати.

В даний час у більшості випадків результати роботи переробних підприємств стають відомі після закінчення звітної періоду, що дозволяє лише констатувати існуючу ситуацію замість оперативного втручання у виробничий процес. Дослідження інформаційних систем підприємства свідчить про те, що лише 50% необхідної економічної інформації використовується для потреб управління [1, с. 30].

Розкриття сутності й організації управлінського обліку в практичній діяльності вітчизняних переробних підприємств по-різному трактується в багатьох наукових джерелах [1; 2; 3]. Більшість авторів вирішують питання побудови управлінського обліку, не враховуючи організаційно-технологічні особливості підприємств у межах окремих видів економічної діяльності.

М.С. Пушкар, характеризуючи виникнення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, головною його метою вважає: “Визначення обсягу облікової інформації і використання її як засобу управління господарською діяльністю підприємства”. При цьому він акцентує свою увагу на тому, що “система інформації повинна відповідати наступним вимогам: мати в своєму розпорядженні мінімальний, але достатній обсяг інформації для здійснення управлінського впливу; мати достовірну інформацію на всіх стадіях руху. При цьому облік повинен запозичувати методи та прийоми з інших наук - економіки, математики, статистики. Використання цих прийомів забезпечує трансформацію традиційного обліку: з нього виділяється управлінський облік” [6].

Дослідження ряду вітчизняних та зарубіжних вчених показують, що в системі управлінського обліку важливим засобом оцінки результатів діяльності будь-якого підприємства, його виробничих підрозділів, виявлення економії всіх видів ресурсів, забезпечення контролю за витратами виробництва, обґрунтування економічної ефективності управлінських рішень є облік виробничих витрат.

Вищевказану систему бухгалтерського обліку, яка здатна терміново надавати інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і своєчасно втручатися у процеси виробничо-господарської діяльності, Стуков С.А. вважає більш правильно називати “виробничим обліком” [9].

Ми підтримуємо думку В.Б. Івашкевича, який дає таке визначення виробничого обліку: “На промисловому підприємстві правильно організований облік витрат виробництва і реалізації продукції забезпечує визначення величини витрат за видами, місцями і об'єктами калькулювання. Об'єктами виробничого обліку є обсяг виготовленої продукції і затрати живої та уречевленої праці на її виробництво і реалізацію” [4].

Проте поняття управлінського обліку значно ширше виробничого, про що свідчать дослідження і публікації Зуділіна А.П., Сатубалдіна С.С., Стукова С.А., Чумаченка М.Г. стосовно зарубіжного досвіду ведення управлінського обліку [3; 7; 9; 10].

Значна увага в цих роботах приділялася управлінському обліку країн з розвинутою ринковою інфраструктурою в порівнянні з внутрішньовиробничим обліком на вітчизняних підприємствах. По-перше, система управлінського обліку, як і виробничого, відображає внутрішні операції конкретного підприємства і забезпечує інформацією керівників або менеджерів, що несуть відповідальність за виконання певних управлінських рішень. Стуков С.А. визначає такі спільні риси вітчизняного та зарубіжного обліку:

– “наближення обліку до місць споживання виробничих ресурсів з метою контролю за їх раціональним витрачанням, чіткий розподіл між керівниками підрозділів відповідальності за раціональне витрачання ресурсів і впливу на фінансові результати;

– висока оперативність і аналітичність обліку, яка дозволяє приймати своєчасні обґрунтовані управлінські рішення, використовувати найсучаснішу організаційну техніку в обліку, аналізі та контролі для надання інформації керівникам всіх рівнів про процеси і результати виробничої діяльності” [9].

Одним з перших детально описав управлінський облік Чумаченко М.Г., який вказує, що “на відміну від обліку витрат в управлінському обліку наголос робиться на складання попередніх кошторисів затрат, на оперативне виявлення відхилень від кошторисів, на систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості” [10].

На думку Сатубалдіна С.С.: “Управлінський облік має справу з класифікацією затрат, записом, нагромадженням інформації про собівартість за видами виробів і витратами, центрами

відповідальності або центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про затрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень” [7].

Безперечно, цікавими є завдання експлуатаційної (виробничої, калькуляційної) бухгалтерії, які виділяє Зудилін А.П., на капіталістичних підприємствах:

- а) облік витрат за місцями їх виникнення і виробами;
- б) виявлення відхилень фактичних витрат від стандартних або кошторисних;
- в) оцінка залишків незавершеного виробництва;
- г) визначення собівартості окремих видів продукції і результатів від їх реалізації;
- д) облік запасів товарно-матеріальних цінностей [3].

Особливої уваги заслуговує і той момент, що інформація, яка нагромаджується, обробляється і систематизується виробничим обліком на підприємстві, не доступна для “аутсайдерів” і оберігається законом про комерційну таємницю. Порядок реєстрації і обробки економічної інформації виробничої бухгалтерії, не зважаючи на існування загальних принципів і методів (наприклад, принципи класифікації затрат на виробництво, обліку витрат за центрами відповідальності), не регламентуються законодавством, а є внутрішньою і самостійною справою конкретного підприємства чи фірми. Слід відзначити позитивні зрушення в практиці обліку на вітчизняних підприємствах. Вони полягають в тому, що на даний момент підприємства самостійно розробляють методику і техніку виробничого обліку звітності і контролю у відповідності до виду підприємства, технологічних умов виробництва, визначають форми та методи узагальнення облікової інформації.

Отже, адміністрація молокопереробного підприємства вирішує самостійно як класифікувати затрати, на скільки деталізувати місця їх виникнення, центри відповідальності, центри прибутку, чи вести облік фактичних або стандартних витрат, повних або часткових. Різноманітність підприємств, яка визначається формою власності, економічними, юридичними, організаційними, технологічними, а також іншими факторами, визначає наявність різних форм організації виробничого обліку.

Сучасний ринок вимагає, щоб бухгалтерія, з однієї сторони, своєчасно надавала управлінню об'єктивну інформацію про хід господарських процесів, а, з другої сторони, була б гнучкою при оцінці можливих затрат (результатів) у випадку зміни політики управління або зовнішніх умов. В центрі уваги перебувають внутрішні процеси діяльності підприємства: рух затрат від одних підрозділів до інших, внутрішня звітність та її достовірність, оцінка діяльності різних рівнів управління, відповідальність за внутрішнє ціноутворення. Всі ці фактори сприяють підвищенню значимості виробничого обліку.

Однак, ототожнювати поняття управлінського обліку та виробничого, не зважаючи на подібність їх функцій на перший погляд і завдань, не слід. Ось так визначається управлінський облік Національною Асоціацією Бухгалтерів США: “процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, обробки, передавання інформації про господарську діяльність, яка використовується в управлінні для планування, оцінки і контролю діяльності організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [11].

Таким чином, управлінський облік охоплює не лише фіксування минулих затрат і їх документальне відображення, а й робить інформаційне обґрунтування процесів прийняття управлінських рішень. В його сферу входять питання, пов'язані з економікою, управлінням, теорією, організацією, психологією, математичними методами, технологією виробництва та іншими операціями ринкової системи господарювання. Управлінський облік досліджує всі фактори, які дозволяють зробити затрати ефективними і реально ними управляти.

**Висновки з даного дослідження.** Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що поняття управлінського обліку значно ширше від виробничого, оскільки охоплює всі аспекти діяльності як підприємства в цілому, так і його виробничих підрозділів, а саме такі, як соціальні, психологічні, використовуючи при цьому засоби і методи обробки економічної інформації, що не входять до компетенції виробничого обліку, тому що організація управлінського обліку на підприємствах здійснюється з метою забезпечення менеджерів різних рівнів управління достовірною, об'єктивною, аналітичною інформацією для прийняття ними оперативних управлінських рішень.

#### Література

1. Гуцайлук З. В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности. / З. В. Гуцайлук – М.: Агропромиздат, 1985. – 120 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : [пер. с англ. / Друри К. ; под ред. С. А. Табаниной.] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
3. Зудилін А. П. Бухгалтерський учет на капіталістических підприємствах: учебное пособие / А. П. Зудилін. – 2-е изд. перероб. и дополн. – М. : Изд-во УДН, 1990.
4. Ивашкевич В. Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности / В. Б. Ивашкевич. – Изд-во Казанского университета 1974. – 148 с.
5. Нападковська Л. В. Управлінський облік: підручник / Л. В. Нападковська. – К., 2009. – 554 с.
6. Пушкарь М. С. Бухгалтерський учёт в системе управления. / М. С. Пушкарь. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.: ил.

7. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. / С.С. Сатубалдин – М. : Финансы и статистика, 1980. – 141 с.
8. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. / С.А. Стуков – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
10. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С.3-7.
11. Definition of Management Accounting. Statements of Management Accounting NAA. – N.Y.: NAA, 2007 p.

УДК 657.372.3

**Скирпан О.П.,**  
*к.е.н., доцент кафедри аграрного бізнесу і обліку,*  
*Тернопільський національний економічний університет*

## ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**Постановка проблеми.** Формування амортизаційних відрахувань в сільському господарстві та контроль за їх здійсненням має важливе значення в умовах ринкової економіки. Адже з прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінився порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів.

Порядок формування амортизаційних відрахувань на сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, що вимагає ґрунтовних наукових досліджень у вирішенні певних проблем.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема формування амортизаційних відрахувань в системі бухгалтерського обліку та її адаптації до міжнародних стандартів займаються провідні науковці. Зокрема цьому присвячені праці Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сука Л.К., Сука П.Л. та інших. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних перетворень, формування витрат на виробництво, в тому числі амортизаційних відрахувань, на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення спірні питання обліку амортизації сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, 30 “Біологічні активи”, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, Податкового кодексу України та інших нормативних документів. Існують проблеми щодо практичного застосування цих та інших нормативних документів на сільськогосподарських підприємствах. Все це підтверджує актуальність теми і необхідність продовження наукових досліджень в цій галузі.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень і розробка методичних та практичних рекомендацій щодо формування амортизаційних відрахувань сільськогосподарської діяльності в системі бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Одним із основних елементів витрат на виробництво сільськогосподарської продукції є амортизація необоротних активів, яка являє собою систематичний розподіл вартості, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) і включення у собівартість продукції. Метод нарахування амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

До прийняття Податкового кодексу України сільськогосподарські підприємства широко використовували метод нарахування амортизації, передбачений Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно якого амортизаційні відрахування проводились відповідно до встановлених відсотків (поквартально) за чотирма групами основних засобів. Були чітко встановлені відповідні групи основних засобів і перелік об’єктів, що входили до відповідних груп. Податковим кодексом України прийнято використовувати методи нарахування амортизації, які передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: 1) прямолінійний; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний; 5) виробничий [1; 3].

В той же час за Податковим кодексом значно розширено кількість груп основних засобів: замість чотирьох класифікаційних груп запропоновано 15 груп по основних засобах і одна 16-та група – по