

УДК 631.162(091)

**І.М. Гончаренко**, викладач

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## СТАНОВЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

*Досліджено етапи формування та розвитку організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України.*

**Ключові слова:** управлінський облік, становлення, еволюція, етапи розвитку, зародження, формування, інтеграція.

**Постановка проблеми.** Специфіка сільськогосподарського виробництва полягає у його сезонності та використанні біологічних ресурсів. Забезпечення ефективного функціонування такого процесу виробництва здійснюється за допомогою управління, яке можливе за наявності інформації, необхідної для прийняття виважених управлінських рішень. Забезпечення користувачів такою інформацією здійснюється за допомогою управлінського обліку.

Управлінський облік виник внаслідок збільшення потреби у конкретній інформації для управління підприємством, яку не могла представити існуюча система фінансового обліку.

Як свідчать проведені дослідження, еволюційний шлях становлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України має глибокі історичні корені, але мало вивчений і тому потребує подальших досліджень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Розвитку теорії і практики організації управлінського обліку сприяють праці українських учених: Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Кропивко, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.О. Ластовецького, В.С. Леня, В.Г. Лінника, М.Ф. Огійчука, М.С. Пушкаря, В. Рудницького, В.К. Савчука, Л.К. Сука, Л.С. Шатковської, М.Г. Чумаченка та інших, а також зарубіжних учених: Т. Джонсона, К. Друрі, Р. Каплана, М. Сміта, Г. Свідерської, Ф. Тейлора, Дж. Хігінса та інших.

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

**Мета статті.** Метою статті є дослідження основних етапів виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України.

**Виклад основного матеріалу.** Вчені різних країн, у тому числі й України, давно займаються вивченням еволюції управлінського обліку. Різні автори наводять різні етапи розвитку управлінського обліку (табл. 1).

Дані таблиці 1 показують, що різні вчені визначають різноманітні етапи розвитку управлінського обліку взагалі. Водночас, проведене дослідження літературних джерел не дало нам змогу з'ясувати як розвивався управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах на Україні.

Таблиця 1

*Етапи розвитку управлінського обліку за окремими джерелами*

№ з/п	Джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
1.	Бутинець Ф.Ф. [1, с.17]	I етап – до 1900 р. – зародження; II етап – 1930-1970 рр. – формування та розвиток; III етап – 1970 р. і дотепер – стратегічне управління
2.	Голов С.Ф. [2, с.21]	I стадія – до 1900 р. – зародження; II стадія – 1900-1950 рр. – формування; III стадія – 1950-2000 рр. – розвиток; IV стадія – з 2000 р. і дотепер – інтеграція
3.	Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижигов В.С. [3, с.11]	I етап – кінець 19 ст. – промисловий облік; II етап – до початку 2-ї світової війни – аналітичний облік; III етап – до 1953 р. – управлінський облік; IV етап – до 1975 р. – маржинальний облік; V етап – з 1975 р. – стратегічний облік
4.	Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. [4, с.12]	I етап – середина XIX ст.; II етап – початок XX ст. – середина 50-х років XX ст.; III етап – 50-80-ті роки XX ст. IV етап – з 80-х років XX ст. і дотепер
5.	Іванюта П.В., Левченко З.М. [5, с.13]	I етап – 1932-1935 рр. (стандарт-кост); II етап – 1953-1975 рр. (директ-кост); III етап – 1981 р. – дотепер (нормативний метод)
6.	Рудницький В., Рудницький Т. [6]	I етап – 1890-1920 рр. – школа наукової організації праці; II етап – 1921-1939 рр. – школа біхевіористична; III етап – 1940-1950 рр. – школа теорії кількісного підходу; IV етап – 1951-1960 рр. – школа класичної теорії організації (системний напрямок); V етап – 1961-1980 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VI етап – 1981-1990 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VII етап – 1991-2010 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок)
7.	Янчук Т.Ю. [7]	I етап – 50-ті роки 19 ст. – зародження; II етап – 1950-1970 рр. – управління виробництвом; III етап – середина 70-х років і дотепер – стратегічне управління

На нашу думку, всю історію розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах в Україні можна звести до чотирьох етапів, якщо починати з моменту його виникнення у вигляді обліку витрат з метою калькулювання собівартості продукції і контролю за цими витратами (табл. 2). Зародження такого обліку відбулося в середині XIX ст. У цей період великі поміщицькі господарства були основними товаровиробниками сільгосппродукції. Спостерігається зростання товарності сільськогосподарського виробництва та експорту сільськогосподарської продукції до країн Західної Європи. В обліку почали визначати такі показники, як вартість часу обробки сировини, собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника. Саме на цьому етапі облік починають розглядати як функцію управління. Пізніше, а саме після скасування у 1861 році кріпацтва, українські села пережили великі соціально-економічні проблеми, які виникли внаслідок необхідності викупних платежів для селян у процесі отримання землі. У цей період спостерігається низький рівень зростання продуктивності аграрного виробництва [8, с. 101].

Другий етап розвитку управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах починається на початку XX століття. В період з 1907-1915 роки в Україні відбувається Столипінська аграрна реформа. Спостерігається руйнування общинних форм господарювання на селі. Відбувається суттєве зростання виробництва сільськогосподарської продукції, його товарності, експорту.

Період з 1914-1921 роки пов'язаний з подіями Першої світової війни та Жовтневої революції, які завдали сільському господарству величезних втрат внаслідок відтоку працездатного чоловічого населення і руйнування інфраструктури, також відбулося послаблення уваги науковців і практиків до питань управління на сільськогосподарських підприємствах. Відновлення досліджень у сфері управління відбулося в період НЕПу (з 1921-1928 рр.). У цей час в Україні відбувся перехід від продрозверстки до продподатку. Починається розробка фінансово-кредитних планів, визначаються ймовірні фінансово-комерційні результати програм, які супроводжуються прибутково-видатковими кошторисами. Україна була піонером у розробці кредитних планів. З 1929 р. розпочинається період колективізації, який ознаменувався створенням колективних форм сільськогосподарського виробництва за одночасного руйнування одноосібного господарювання. Цей період відзначається послідовним, сталим, відносно сприятливим розвитком сільського господарства, ускладнюються технології й організації виробництва, що зумовило необхідність посилення контролю за витратами. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (системи Тейлора, Ганта, Черча) впроваджено систему калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Починаючи з 1932 р., на підприємствах України, в тому числі і в сільськогосподарських підприємствах, поступово було впроваджено принцип організації обліку витрат за нормами «стандарт-кост». Суть цього методу обліку витрат полягала в тому, що облік витрат, випуску продукції і незавершеного виробництва ведеться за стандартизованою собівартістю. Витрати на виробництво обліковуються за фактичними витратами, випуск продукції – за нормативами. Мета такого обліку полягала у визначенні фактичної собівартості продукції для оцінювання запасів та встановлення цін реалізації. В процесі контролю виробництва визначаються відхилення від норм, причини і місце їх виникнення [5, с. 15].

Третій етап розвитку управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах починається з середини ХХ століття. У 1953 р. набуває поширеного застосування метод обліку витрат «директ-костинг». Система «директ-костинг» базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид продукції, вони можуть бути постійними і змінними. Непрямими витратами є накладні витрати, які також можуть бути постійними і змінними [5, с. 16].

З 1958 року колгоспи України почали складати виробничо-фінансовий план. До цього розробляли виробничий план (виробничу програму) і окремо кошторис доходів і витрат. У річних звітах колгоспів поступово стали знаходити відображення такі показники: з 1958 року – відношення виручки від реалізації товарної продукції до її собівартості, вартість валової сільськогосподарської продукції в закупівельних цінах і вихід її в розрахунку на людину-день; 1959 рік – прибуток і збитки, визначення чистого доходу і його розподіл; 1960 рік – амортизація основних засобів; 1963 рік – валовий дохід і його розподіл; 1965 рік – рентабельність виробництва по відношенню до собівартості, а з 1966 року – і по відношенню до основних виробничих фондів [8, с.101].

Важливим поштовхом для подальшого розвитку управлінського обліку в цей період був перехід від натуральної на переважно грошову оплату праці, який завершився в Україні у другій половині 1966 року з прийняттям Постанови ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР від 15.05.1966 р. «Про підвищення матеріальної заінтересованості колгоспників у розвитку громадського виробництва», якою рекомендувалось колгоспам замінити оплату праці в трудових гарантованою грошовою оплатою, наслідком чого система трудового вийшла з ужитку. Після переходу на грошові розрахунки з оплати праці широкого розповсюдження набув господарський розрахунок. Організація внутрішньогосподарського розрахунку в сільськогосподарських підприємствах була спрямована на досягнення максимальної еко-

номічної ефективності виробництва при мінімальних затратах праці і коштів, спираючись на матеріальну зацікавленість працівників у результатах своєї праці. Усі структурні підрозділи, які були переведені на госпрозрахунок, повинні були, не виходячи за межі встановленого на рік ліміту, виконати доведений їм план виробництва продукції, робіт і послуг при певному рівні собівартості, а також планувався рівень доходів за трансфертними цінами. Для реалізації цієї мети в кожному господарстві здійснювалось оперативне планування та контроль за дотриманням річного ліміту витрат на певні періоди року (місяці, квартали) та рівень отриманих доходів. При цьому переважав контроль за витратами. Контроль на більшості підприємств здійснювався щомісяця шляхом визначення та аналізу відхилень. Виявлені в процесі аналізу відхилення від установлених норм витрачання спеціалісти господарства та керівники окремих госпрозрахункових підрозділів використовували для прийняття оперативних рішень на вдосконалення організації виробництва, щодо економії витрат, матеріального стимулювання за рахунок позитивних відхилень. Наприкінці кожного місяця підбивали підсумки госпрозрахункової діяльності бригад, ферм, інших структурних підрозділів сільськогосподарського підприємства, порівнюючи ліміт витрат підрозділу на поточний місяць за діючими нормами витрат, перерахованими на фактично вироблену продукцію чи виконані роботи з фактичними сумами цих витрат. У результаті виявляли позитивні або негативні відхилення у витрачанні коштів. Якщо відхилення негативні (перевитрата коштів), на розширеному засіданні правління сільськогосподарського підприємства (виробничій нараді) заслуховували звіт керівника госпрозрахункового підрозділу, встановлювали причини та винуватців перевитрат, вживали заходів для усунення цих причин. Коли ж виявляли позитивні відхилення (економію коштів), керівництво сільськогосподарського підприємства приймало рішення про видачу певного відсотка щомісячних сум економії працівникам госпрозрахункового підрозділу у вигляді премії за економію матеріальних, трудових затрат і коштів. Матеріальне стимулювання в процесі виконання робіт мало виняткове значення як фактор підвищення продуктивності праці [5, с. 178].

У 1981 році сільськогосподарським господарюючим суб'єктам був рекомендований випробуваний у промисловості прогресивний метод обліку і контролю витрат на виробництво, заснований на організації обліку витрат шляхом відхилень від норм, що масово застосовувався в більшості розвинутих країн [5, с. 24]. Нормативний метод був розроблений на основі системи «стандарт-кост».

У цей же період було запроваджено на сільськогосподарських підприємствах чекову форму контролю. Суть її полягала в тому, що на підставі нормативів використання ресурсів виробництва та їх вартісної (цінової) оцінки встановлювалися ліміти витрат у натуральному і грошовому виразі для здійснення виробничої діяльності в кожному виробничому підрозділі сільськогосподарського господарюючого суб'єкта. Протягом певного виробничого періоду проводився контроль і аналіз виробничих витрат, підводились підсумки, визначались економія і перевитрати, після чого проводилось матеріальне стимулювання працівників за економію витрат. Основна мета чекової форми контролю – підвищення контрольної функції обліку, посилення його аналітичності, оперативності за раціональним використанням ресурсів виробництва. Слід відзначити, що в деяких сільськогосподарських підприємствах зберігся внутрішньогосподарський розрахунок, який забезпечує високу ефективність і конкурентоспроможність продукції сільського господарства саме через збереження цієї системи обліку. Під час використання чекової форми контролю виникають певні труднощі щодо обчислення госпрозрахункового доходу і відповідно системи матеріального стимулювання. Саме тому він здійснювався, як правило, економістами.

З часом структура управлінського обліку суттєво змінюється. Спочатку, коли йшлося про управління витратами, виникли такі структурні одиниці, як місця формування витрат. До цього часу деякі спеціалісти вважали, що управлінський облік – це система

управління витратами, хоча це, по суті, не так. Структура місць виникнення витрат стала основою для формування інформаційної та організаційної моделей будь-якого підприємства. Це питання вирішується через центри відповідальності, хоча центри відповідальності існували ще за радянських часів. У сільськогосподарських підприємствах, як правило, можуть виникати центри витрат, центри доходу, центри прибутку. Їхній склад і порядок формування інформації та побудови контролю мають тісно переплітатися з існуючою системою управління або перебудовуватися відповідно до потреб контролю.

У дев'яностих роках минулого сторіччя вчені різних країн здійснювали пошук нових концепцій і методів розвитку управлінського обліку. Зокрема, Н.Т. Джонсон у 1988 році у своїй праці, присвяченій управлінському обліку, висловив тезу, що «потрібно управляти діями, а не витратами» [9]. Перед ученими-економістами, які досліджують управлінський облік, стоять важливі завдання щодо розробки і впровадження у практику нових методик і процедур, які б могли відігравати важливу роль у процесі прийняття оперативних і стратегічних рішень. При цьому пріоритет повинен надаватися стратегічним рішенням. На наш погляд, саме в цей час зароджується новий етап розвитку управлінського обліку, який ми назвали стратегічним або економічним (табл. 2).

Динамічні зміни у світовому господарстві вимагають використання сучасних інструментів і моделей управлінського обліку, які можна було б використати у процесі реалізації стратегії підприємства.

Польська вчена Г.К. Свідерська для вирішення зазначеної вище проблеми щодо подальшого розвитку управлінського обліку пропонує [9]:

- концентрування уваги на майбутніх явищах;
- процесний підхід, який передбачає стратегічний аналіз «від зовнішнього до внутрішнього», що пов'язаний з врахуванням очікувань клієнтів як відправної точки;
- трактування інформації про засоби підприємства в стратегічному контексті;
- розуміння стратегічних концепцій, участь у розробці стратегії підприємства та моніторингу її реалізації.

На цьому етапі підприємство повинно здійснювати стратегічний підхід до процесу управління, щоб у такий спосіб досягнути стратегічної цілі. Пріоритетним має бути облік фактичних витрат виробництва, а не облік витрат за нормами.

Виділені нами етапи та їх характеристика зведені в таблицю 2.

Таблиця 2

*Етапи розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України*

Етапи розвитку управлінського обліку	Суть і мета обліку	Основні характеристики періоду
1	2	3
<b>Зародження</b> до 1900 року	Використовується вся інформація по підприємству, на основі якої приймаються рішення. Облік зосереджено на витратах (собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника і т. д.)	Збільшення кількості великих підприємств, що зумовило зростання потреби в нових методах обліку й управління. На Україні поширюється кріпацтво. Великі поміщицькі господарства є основними товаровиробниками сільгосппродукції. Фактично та юридично селянство було позбавлено прав вільного землекористування. Також спостерігається зростання товарності сільськогосподарського виробництва та експорту сільськогосподарської продукції до країн Західної Європи

Продовж. табл. 2

1	2	3
<b>Формування</b> 1907-1952 рр.	Посилюється контрольна функція обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Виникає облік витрат «стандарт-костинг» (1912-1932 рр.). Розроблено принципово нові методи калькулювання та обліку: система обліку витрат «директ-костинг» (1936р), метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності	У період з 1907-1915 роки в Україні відбувається Столипінська аграрна реформа. Період з 1921-1928 рр. називають періодом НЕПу. Починається розробка фінансово-кредитних питань. З 1929 р. розпочинається період колективізації, який ознаменувався створенням колективних форм сільськогосподарського виробництва за одночасного руйнування одноосібного господарювання. Цей період відзначається послідовним, сталим, відносно сприятливим розвитком сільського господарства, де починає загострюватися конкуренція, ускладнюються технології й організації виробництв
<b>Розвиток</b> 1953-1990 рр.	Практичне впровадження методу обліку витрат «директ-костинг» (1953р.). Впровадження на радянських підприємствах госпрозрахунку (1953-1984 р.р.). Впровадження нормативного методу обліку витрат з 1981р. Запровадження чекової форми обліку витрат	Починається скасування сталінського режиму управління аграрним сектором економіки. Відбувся перехід із натуральної на переважно грошову оплату праці. Набуває поширення автоматизація виробництва, розвиваються комп'ютерні інформаційні технології
<b>Інтеграція</b> (стратегічний) етап з 1991р. і дотепер	Переорієнтація управлінського обліку на запити стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях та системах управління. Підприємство повинно здійснювати стратегічний підхід до процесу управління, щоб у такий спосіб досягнути стратегічної цілі. Пріоритетним має бути облік фактичних витрат виробництва, а не облік витрат за нормами	Україна отримує статус незалежної держави. Приймається Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Розширення міжнародних господарських зв'язків, відбувається зближення системи бухгалтерського обліку з міжнародними вимогами до його організації

Дослідження встановили, що незважаючи на суттєві напрацювання в області управлінського обліку, на практиці його застосовують лише 40 % сільськогосподарських підприємств Чернігівської області [10].

Слід відзначити, що ведення управлінського обліку займає велику питому вагу в обліково-аналітичній роботі бухгалтерського персоналу, тому в сільськогосподарській галузі нагальною потребою сьогодення є застосування інформаційних систем з використанням комп'ютерної техніки. Впровадження інформаційних систем обліку вносить зміни в організацію обліку взагалі й управлінського зокрема. Проте автоматизація обліку на сільськогосподарських підприємствах у Чернігівській області застосовується лише на 60 % сільгоспідприємств.

Сучасні програмні продукти дозволяють здійснення на підприємствах прогнозування, планування, бюджетування, аналіз і прийняття управлінських рішень, моделювання економічної діяльності. На сьогодні не має жодного програмного продукту, який би був орієнтований саме на сільськогосподарського споживача і це є перспективою розвитку в цьому напрямку.

Порядок надання облікової інформації у фінансовій звітності регламентується відповідними національними та міжнародними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Що стосується внутрішньої, управлінської бухгалтерської звітності, то за підприємствами закріплено право самостійно визначати форми цієї звітності, а оскільки інших обмежень немає, то суб'єкти підприємницької діяльності мають змогу в рамках

чинного законодавства та національних положень розробляти придатну для потреб власної системи управління систему бухгалтерського обліку.

Функції управлінського обліку на кожному конкретному підприємстві, залежно від розмірів підприємства та його тактичних і стратегічних завдань, можуть покладатись на різні організаційні структури. На різних підприємствах можуть визначати і різну підпорядкованість підрозділу з управлінського обліку. Такий підрозділ може бути підпорядкований керівнику підприємства або фінансовому директору. На невеликих підприємствах підрозділ з управлінського обліку може бути створений у складі фінансового відділу чи бухгалтерії. В такому випадку підрозділи управлінського обліку підпорядковуються безпосередньо вищому керівництву підприємства.

**Висновки і пропозиції.** Проведеним дослідженням доведено, що управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах має глибокі історичні корені. У зведеному вигляді ми пропонуємо виділити чотири етапи розвитку управлінського обліку: зародження, формування, розвиток, інтеграція.

За радянських часів науковцями і практиками було зроблено вагомий внесок у систему управління витратами підприємства, деякі методики використовуються на підприємствах і дотепер. На нашу думку, на рівні держави необхідно розробити методичні рекомендації по впровадженню управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Для більш ефективного впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно підвищувати рівень застосування інформаційних систем з використанням комп'ютерної техніки.

#### Список використаних джерел

1. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доповн. – Житомир: Рута, 2002 – 480 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: [навчальний посібник] / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К.: Слово, 2005. – 272 с.
4. Добровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
5. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навчальний посібник / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
6. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. Випуск 6. – 2010. – С. 24-27.
7. Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285-287.
8. Лукинов И. И. Развитие аграрной экономики Украинской ССР: монография / И. И. Лукинов, А. А. Сторожук, А. В. Крисальний. – К.: Урожай, 1987. – 414 с.
9. Моссаковський В. Концепція побудови управління витратами у сільськогосподарських підприємствах / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 32-42.
10. Гончаренко І. М. Стан управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах Чернігівської області / І. М. Гончаренко // Розвиток наукових досліджень 2011: Міжнародна науково-практична конференція; м. Полтава, 28-30 листопада 2011 р. – Полтава, 2011.