

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АГРАРНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

MANAGEMENT ACCOUNTING AS THE BASIS OF CONTROLLING IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF AGRARIAN ENTERPRISES

УДК 657.57.1

Сирцева С.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри
обліку і оподаткування
Миколаївський національний
аграрний університет

Кушнірук В.С.

к.е.н., доцент, доцент кафедри
готельно-ресторанного бізнесу та
інноваційної діяльності підприємств
Миколаївський національний
аграрний університет

Бондаренко І.О.

магістр
Миколаївський національний
аграрний університет

На основі системного підходу обґрунтовано роль та значення управлінського обліку як основи контролінгу підприємств аграрної сфери. Обґрунтовано, що саме цей вид обліку є складовою системи контролінгу на підприємстві, а основне його призначення полягає в підготовці інформації для прийняття оперативних та прогнозованих управлінських рішень. Встановлено місце управлінського обліку в системі управління підприємствами аграрної сфери. Визначено основні чинники, що ускладнюють процес управління в аграрних підприємствах. Встановлено, що ведення управлінського обліку залежить від специфіки функціонування підприємств аграрної сфери (менеджменту, економіки, технології, організації виробництва тощо). Представлено обліково-аналітичну систему управлінського обліку, виявлено її зв'язок з окремими ланками системи контролю на підприємстві. Виокремлено основні завдання для ефективного його ведення в аграрних підприємствах.

Ключові слова: управлінський облік, контролінг, аграрні підприємства, інформаційне забезпечення, контроль, система управління, обліково-аналітична система.

На основе системного подхода обоснованы роль и значение управленческого учета

как основы контроллинга предприятий аграрной сферы. Обосновано, что именно этот вид учета является составляющей системы контроллинга на предприятии, а основное его предназначение заключается в подготовке информации для принятия оперативных и прогнозируемых управленческих решений. Установлено место управленческого учета в системе управления предприятиями аграрной сферы. Определены основные факторы, затрудняющие процесс управления в аграрных предприятиях. Установлено, что ведение управленческого учета зависит от специфики функционирования предприятий аграрной сферы (менеджмента, экономики, технологии, организации производства и т. д.). Представлена учетно-аналитическая система управленческого учета, выявлена ее связь с отдельными звеньями системы контроля на предприятии. Выделены основные задания для эффективного его ведения в аграрных предприятиях.

Ключевые слова: управленческий учет, контролинг, аграрные предприятия, информационное обеспечение, контроль, система управления, учетно-аналитическая система.

On the basis of the system approach, the role and significance of managerial accounting as a basis for control of agrarian enterprises were substantiated. With the help of abstract-logical method and structural-logical analysis, features, modern problems and factors that complicate the process of management in agrarian enterprises are determined. The work determines that management accounting is an integral part of the control system, as it provides the controller with comprehensive, reliable and necessary information on production costs and the calculation of cost of production at all stages of the production process, enabling the preparation of sound management decisions based on such information. It is substantiated that with the help of management accounting controlling allows to bring enterprise management to a qualitatively new level, integrating, coordinating and directing the activities of various divisions of the enterprise to achieve operational and strategic goals. It is established that the mechanism of management accounting is a direct provision of accounting information for internal users at all levels of management; it helps form the idea of the strengths and weaknesses of enterprises. It is determined that the construction of management accounting of agrarian enterprises is influenced by the essential features of their functioning. These features relate to many aspects, including management, economics, technology, organization activities, etc. The complexity of the management process is due to the length of the production process, the organizational forms of management, the territorial separation of divisions and the specialization of activities. The accounting and analytical system of management accounting at the enterprises of agrarian sphere, which should consist of such subsystems as accounting and analytical, as well as the subsystem of control, is presented. In this case, the general task of the accounting and analytical system of managerial accounting is the continuous study of the relationship of resources of production, production process (technology and organization) and the results of enterprises. The main tasks for effective management of accounting in agrarian enterprises are singled out.

Key words: managerial accounting, controlling, agrarian enterprises, information support, control, control system, accounting and analytical system.

Постановка проблеми. В умовах інтеграції України до європейського та світового фінансового простору стабільність у забезпеченні держави продовольчою, а у визначених межах й економічною, екологічною, енергетичною безпекою перебуває в прямій залежності від умов ефективного господарювання підприємств аграрної сфери, які зі своєю базовою складовою, а саме сільським господарством, є основними системоутворюючими важелями в національній економіці. З огляду на сучасні реформативні зміни останньої та підвищення рівня інтенсивності ринкового оточення, розширення конкуренції виникає необхідність планування та організації інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, ефек-

тивність яких залежить від налагодженості на підприємствах системи контролінгу. Фундаментом цього є управлінський облік як повноцінний спосіб систематизації внутрішньої економічної інформації про витрати, доходи та фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформації системи управлінського обліку як основи контролінгу задля зростання рівня ефективності прийняття управлінських рішень постійно перебувають у центрі наукових дискусій. Цю проблематику у своїх наукових роботах висвітлюють такі вітчизняні науковці, як Н.М. Дробот [1], Т.Г. Камінська [2], О.В. Коваленко [3], Н.В. Лагодієнко [4], А.М. Ужва [5]. Однак, віддаючи належне

результатам досліджень вищезазначених вчених, зауважимо, що деякі питання з плином часу та зміною особливостей умов господарювання потребують подальшого вивчення й удосконалення.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ролі управлінського обліку як основи контролінгу та визначення його місця в системі управління підприємствами аграрної сфери.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах інтеграційних процесів центром системи управління, що зумовлює адаптацію до змінних умов функціонування аграрного підприємства, шляхом координації, узгодження, спрямування, контролю діяльності всіх ланок управлінського процесу є контролінг [6].

На думку З.О. Іванової, головною метою контролінгу є побудова системи прийняття та реалізації управлінських рішень на основі оцінювання господарської ситуації для забезпечення ефективної діяльності підприємства й отримання оптимального фінансового результату [7].

Контролінг координує взаємозв'язки між інформаційними потоками, діагностикою, аналізом, моніторингом та контролем задля реалізації стратегії життєдіяльності та попередження кризових ситуацій і гарантує дієздатний менеджмент у кожній сфері та кожному функціональному підрозділі, виконуючи функцію «управління управлінням», робить можливим комплексне розв'язання проблем [3].

Отже, функції контролінгу включають не тільки планування, контролювання, координацію, вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень, але й ведення управлінського обліку.

Управлінський облік є складовою системи контролінгу, оскільки забезпечує службу контролінгу вичерпною достовірною та необхідною інформацією щодо витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на всіх стадіях виробничого процесу, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації [4].

За сучасних умов управлінський облік через свої функції виступає як основний інформаційний фундамент управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією та тактикою. Основне його призначення полягає в підготовці інформації для прийняття оперативних та прогнозованих управлінських рішень.

Сьогодні механізм управлінського обліку є прямим забезпеченням обліковою інформацією внутрішніх користувачів на всіх рівнях управління, за його допомогою відбувається формування уявлення про сильні й слабкі сторони підприємств, проводиться оцінювання ефективності його поточної діяльності, відбувається формування тактичних та стратегічних цілей розвитку, здійснюється оптимізація використання трудових і фінансових

ресурсів, проводиться контроль за діяльністю та прийняттям доцільних управлінських рішень [8].

При цьому управлінський облік у системі контролінгу повинен відповідати таким умовам [2]:

- оперативність під час подання інформації до керівників вищих ланок (керівництва);
- інформативність (складання й подання щотижневих (щоденних) внутрішніх звітів щодо діяльності суб'єкта господарювання щодо витрат, доходів та фінансових результатів);
- ефективність (можливість деталізації інформації до того ступеня, поки вигода від отриманої інформації є вищою, ніж затрати на її отримання);
- поінформованість (аналізування результатів господарської діяльності, планування її на наступні звітні періоди).

Ретроспективна інформація про господарську діяльність аграрних підприємств систематизується фінансовим обліком, однак оперативно та перспективно у вигляді конкретних даних надходить вона до керівників шляхом управлінського обліку, тобто керівників підприємств перш за все цікавлять не результати минулих подій, а способи досягнення бажаних результатів у перспективі, отже, управлінський облік забезпечує інформацією не конкретно про ціни на готову продукцію та ресурси, а про цілісний рівень ефективності виробництва шляхом мінімізації витрат чи максимізації доходів.

У зв'язку з цим в умовах інтеграційних процесів в економіці країни виникає необхідність створення системи внутрішньої інформації у вигляді систематизованих даних управлінського обліку майже на кожному з підприємств аграрної сфери.

Необхідно зазначити, що на побудову управлінського обліку аграрних підприємств впливають істотні особливості їх функціонування. Ці особливості стосуються багатьох аспектів, зокрема менеджменту, економіки, технології, організації діяльності.

Ускладнення процесу управління відбувається через тривалість виробничого процесу, організаційні форми господарювання, територіальну відокремленість підрозділів та спеціалізацію діяльності.

Одночасно слід визнати, що низка моментів визначає побудову безпосередньо обліку. Найбільш істотними серед них можна назвати:

- використання у виробничому процесі біологічних активів;
- наявність звітності про собівартість валової та товарної продукції;
- наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно змінних [9].

Обліково-аналітична система управлінського обліку на підприємствах аграрної сфери має скла-

датися з таких підсистем, як облікова й аналітична, а також підсистема контролю (рис. 1).

При цьому загальним завданням обліково-аналітичної системи управлінського обліку є безперервне дослідження взаємозв'язку ресурсів виробництва, виробничого процесу (технології та організації), а також результатів діяльності підприємств.

На основі даних управлінського обліку проводиться оцінювання діяльності структурних підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, здійснюються діагностика й пошук нових можливостей для досягнення мети, на основі яких формуються нові критерії для коригування оперативними планами та завданнями в разі змін впливу на зовнішнє та внутрішнє середовище.

Звертаючи увагу на організацію обліково-аналітичної системи управлінського обліку аграрних підприємств, можемо говорити про її доцільність у практичній діяльності. Оптимальна побудова управлінського обліку агрохолдингу ТОВ «Кернел-Трейд» (монополіст на внутрішньому ринку соняшникової олії, адже частка ринку складає 35% [10]) дає можливість управлінському персоналу виявити неефективні проекти, наростити обсяги валових зборів, мінімізувати затрати на виробництво. Практика організації та ведення управлінського обліку у ГК «ЛНЗ» (об'єднано більше 50 агрофірм, що розподілені між трьома регіонами, такими як Шполянський, Сумський та Черкаський Лівобережний) говорить про вагомість управлінського обліку в кожній сфері господарської діяльності агрохолдингу. Так, у галузі рослинництва управлінський облік дає можливість простежити за зміною структури посівів та відкоригувати собівартість

виробництва шляхом заміни виробничих факторів, зменшити величину витрат на обслуговування й ремонт сільськогосподарської техніки, впорядкувати пайовиків та відповідні їм величини земельних паїв, що забезпечує ефективніше використання земельного банку господарством.

Підтримуючи позицію вітчизняних науковців, вважаємо, що задля запровадження контролінгу в аграрних підприємствах у них має бути налагоджений управлінський облік. Задля цього необхідно вирішити низку таких завдань:

1) з'ясувати сутність, визначити місце управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управління виробництвом;

2) дослідити теоретико-методологічні засади розвитку управлінського обліку, встановити закономірності такого розвитку та можливості практичного використання його положень в обліку сільськогосподарського виробництва;

3) розробити практичні рекомендації щодо організації та методу аналітичного обліку витрат на виробництво в сільському господарстві, включаючи його управлінський аспект;

4) дослідити особливості функціонування та дієвості системи внутрішньогосподарського планування (бюджетування) як способу контролювання та оцінювання ефективності управлінських рішень;

5) виділити особливості застосування прогресивних методів обліку витрат в сільськогосподарських формуваннях з виробництва продукції сільського господарства, визначити напрями повнішого їх використання;

6) розробити пропозиції щодо створення та вдосконалення наявної системи управлінської звітності;



Рис. 1. Система управлінського обліку на підприємствах аграрної сфери

Джерело: сформовано авторами

7) розробити пропозиції щодо автоматизації облікового процесу та внутрішньогосподарського планування (бюджетування) для покращення обліку досліджуваних підприємств, оскільки застосування комп'ютерної техніки покращує інформаційний доступ, координацію діяльності роботи підрозділів та вирішує значне коло внутрішніх управлінських проблем підприємства [11; 12].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, сьогодні зростає роль управлінського обліку як основи контролінгу в управлінні сучасним аграрним підприємством.

За допомогою управлінського обліку контролінг дає змогу вивести управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи та спрямовуючи діяльність різних підрозділів підприємства на досягнення оперативних та стратегічних цілей. При цьому ведення управлінського обліку в аграрних підприємствах залежить від специфіки їх діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дробот Н.М., Яцюк В.О. Впровадження системи контролінгу на аграрних підприємствах України. *Бізнес-Інформ*. 2017. № 10. С. 269-273.
2. Камінська Т.Г. Роль і місце управлінського обліку в системі контролінгу на підприємстві. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/rol-i-misce-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-kontrolingu-na-pidpriemstvi.html> (дата звернення: 17.04.2019).
3. Коваленко О.В. Функції контролінгу в системі антикризового управління. *Економічний форум*. 2011. Вип. 2. С. 113-119.
4. Лагодієнко Н.В. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві. *Бізнес-навігатор*. 2013. № 2 (31). С. 251-254.
5. Ужва А.М., Мікрюкова Л.В. Контролінг у системі управлінського обліку. *Науковий вісник МНУ ім. В.О. Сухомлинського*. 2015. № 5.3 (112). С. 49-51.
6. Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 285-289.
7. Іванова З.О. Особливості формування системи контролінгу на підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 6 (132). С. 136-141.
8. Очеретько Л.М., Красовська Н.В. Організація управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу. *Сталій розвиток економіки*. 2017. № 1. С. 88-93.
9. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-sil'skomu-gospodarstvi.html> (дата звернення: 17.04.2019).
10. Антимонопольний комітет України: річний звіт за 2017 рік. URL: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=140483&schema=main> (дата звернення: 17.04.2019).
11. Пантелюк Л.М., Лепетан І.О. Особливості управлінського обліку в сільському господарстві. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17742> (дата звернення: 17.04.2019).
12. Ліба Н.С., Максименко Д.В. Особливості управлінського обліку в сільському господарстві. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4909/4836> (дата звернення: 17.04.2019).

REFERENCES:

1. Drobot N.M., Yatsiuk V.O. (2017) Vprovadzhennia systemy kontrolinhu na ahrarykh pidpriemstvakh Ukrainy [Implementation of Controlling System at Agrarian Enterprises of Ukraine]. *Biznes-Inform*, vol. 10, pp. 269-273 (in Ukrainian).
2. Kaminska T.H. Rol i mistse upravlinskoho obliku v systemi kontrolinhu na pidpriemstvi [The role and place of managerial accounting in the controlling system at the enterprise]. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/rol-i-misce-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-kontrolingu-na-pidpriemstvi.html> (accessed: 17 April 2019).
3. Kovalenko O.V. (2011) Funktsii kontrolinhu v systemi antykrizovoho upravlinnia [Controlling Functions in the System of Crisis Management]. *Ekonomichni forum*, vol. 2, pp. 113-119 (in Ukrainian).
4. Lahodiienko N.V. (2013) Upravlinskiy oblik yak skladova systemy kontrolinhu na pidpriemstvi [Management accounting as a component of control system at the enterprise]. *Biznes-navihator*, vol. 2 (31), pp. 251-254 (in Ukrainian).
5. Uzhva A.M., Mikriukova L.V. (2015) Kontrolinh u systemi upravlinskoho obliku [Controlling in the system of managerial accounting]. *Naukovyj visnyk MNU im. V.O. Sukhomlyns'koho*, vol. 5.3 (112), pp. 49-51 (in Ukrainian).
6. Herasymenko V.M. (2018) Rol kontrolinhu v systemi upravlinnia vysokotekhnolohichnym pidpriemstvom [The role of controlling in the management system of a high-tech enterprise]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, vol. 62, pp. 285-289 (in Ukrainian).
7. Ivanova Z.O. (2012) Osoblyvosti formuvannia systemy kontrolinhu na pidpriemstvakh [Features of the formation of a controlling system at enterprises]. *Aktualni problemy ekonomiky*, vol. 6 (132), pp. 136-141 (in Ukrainian).
8. Ocheretko L.M., Krasovska N.V. (2017) Orhanizatsiia upravlinskoho obliku na pidpriemstvakh maloho biznesu [Organization of managerial accounting at small business enterprises]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 1, pp. 88-93 (in Ukrainian).
9. Mossakovskiy V.B., Bublyk S.Ya. Upravlinskiy oblik ta yoho osoblyvosti u sil'skomu hospodarstvi [Management accounting and its features in agriculture]. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-sil'skomu-gospodarstvi.html> (accessed: 17 April 2019).
10. Antymonopolnyi komitet Ukrainy: richnyi zvit za 2017 rik [Antimonopoly Committee of Ukraine: annual report for 2017]. Retrieved from: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=140483&schema=main> (accessed: 17 April 2019).
11. Panteliuk L.M., Lepetan I.O. (2013) Osoblyvosti upravlinskoho obliku v sil'skomu hospodarstvi [Features of management accounting in agriculture]. Retrieved from: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17742> (accessed: 17 April 2019).
12. Liba N.S., Maksymenko D.V. (2014) Osoblyvosti upravlinskoho obliku v sil'skomu hospodarstvi [Features of management accounting in agriculture]. Retrieved from: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4909/4836> (accessed: 17 April 2019).

Syrtseva Svitlana

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Mykolayiv National Agrarian University

Kushniruk Viktor

Candidate of Economics Science, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of
Production Management and Innovative Enterprise Activity
Mykolayiv National Agrarian University

Bondarenko Iryna

Master
Mykolayiv National Agrarian University

MANAGEMENT ACCOUNTING AS THE BASIS OF CONTROLLING IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF AGRARIAN ENTERPRISES

The purpose of the article. The purpose of this article is to study the role of management accounting as the basis of controlling and determining its place in the system of management of enterprises of agrarian sphere.

Methodology. On the basis of the system approach, the role and significance of managerial accounting as a basis for control of agrarian enterprises were substantiated. With the help of abstract-logical method and structural-logical analysis, features, modern problems and factors that complicate the process of management in agrarian enterprises are determined.

Results. The work determines that management accounting is an integral part of the control system, as it provides the controller with comprehensive, reliable and necessary information on production costs and the calculation of cost of production at all stages of the production process, enabling the preparation of sound management decisions based on such information.

It is substantiated that with the help of management accounting controlling allows to bring enterprise management to a qualitatively new level, integrating, coordinating and directing the activities of various divisions of the enterprise to achieve operational and strategic goals.

It is established that the mechanism of management accounting is a direct provision of accounting information for internal users at all levels of management; it helps form the idea of the strengths and weaknesses of enterprises.

It is determined that the construction of management accounting of agrarian enterprises is influenced by the essential features of their functioning. These features relate to many aspects, including management, economics, technology, organization activities, etc. The complexity of the management process is due to the length of the production process, the organizational forms of management, the territorial separation of divisions and the specialization of activities.

The accounting and analytical system of management accounting at the enterprises of agrarian sphere, which should consist of such subsystems as accounting and analytical, as well as the subsystem of control, is presented. In this case, the general task of the accounting and analytical system of managerial accounting is the continuous study of the relationship of resources of production, production process (technology and organization) and the results of enterprises.

Paying attention to the organization of accounting and analytical system of management accounting of agrarian enterprises, we can speak about its expediency in practical activities. So, in the field of plant growing, management accounting provides an opportunity to trace the change in crop structure and adjust production costs by replacing production factors, reducing the cost of maintenance and repair of agricultural machinery, streamlining shareholders and their corresponding land parcels, which ensures more efficient use of the land bank by the economy.

The main tasks for efficient management of accounting in agrarian enterprises are outlined, among them: to find out the essence and determine the place of managerial accounting in information management of production management; to develop practical recommendations on the organization and method of analytical accounting of production costs in agriculture, including its managerial aspect; to develop proposals for the creation and improvement of an existing system of managerial reporting; to develop proposals for the automation of the accounting process and internal planning (budgeting) to improve the accounting of the investigated enterprises, since the use of computer technology improves information access, coordination of the activities of the divisions and solves a significant range of internal management problems of the enterprise.

Practical implications. Consequently, with the help of management accounting controlling allows you to bring enterprise management to a qualitatively new level, integrating, coordinating and directing the activities of various divisions of the enterprise to achieve operational and strategic goals.