

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 338.43 : 636 (477)

**О.А. Бужин**

*Кременчуцький університет економіки, інформаційних технологій і управління*

### **ЕКОНОМІЧНО-СПЕЦІАЛІЗОВАНИЙ ОБЛІК – ПІДҐРУНТЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТВАРИННИЦТВІ**

У статті подано варіант одного із можливих підходів з надання відповідної інформації споживачам, що забезпечують технологічні, господарські, облікові і планово-економічні процеси, пов'язані з виробничим функціонуванням галузі тваринництва, шляхом удосконалення системи управлінського обліку в тваринництві.

*Ключові слова:* інформація, економічно-спеціалізований облік, внутрішньогосподарський облік, управлінський облік, бухгалтерський облік, спеціалізований облік, організаційна структура, тваринництво.

В статье представлен вариант одного из возможных подходов по обеспечению соответствующей информацией потребителей, обеспечивающих технологические, хозяйственные, учетные и планово-экономические процессы, связанные с производственным функционированием отрасли животноводства, путем совершенствования системы управленческого учета в животноводстве.

*Ключевые слова:* информация, экономически специализированный учет, внутрихозяйственный учет, управленческий учет, бухгалтерский учет, специализированный учет, организационная структура, животноводство.

The article presents one of possible options to give the relevant information to consumers that provide technological, economical, accounting and planning processes associated with the production operation of the cattle industry, by improving the management accounting system in cattle.

*Key words:* information, cost-specialized accounting, farm accounting, managerial accounting, accounting, specialized accounting, organizational structure, cattle industry.

Виробництво кожного з видів продукції тваринництва має у своєму виробничому арсеналі різні категорії і види активів і технологій, кількісний і функціональний склад яких напряму залежить від виду продукції тваринництва і її обсягів. Основою управління при цьому є різні види інформації, надходження якої забезпечується різними категоріями обліку. Внутрішньогосподарський або управлінський облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, метою якого є надання внутрішнім користувачам (керівникам усіх рівнів управління) необхідної інформації для більш ефективного планування, контролю і прийняття управлінських рішень [1].

Економічні методи управління займають чільне місце у системі управління виробництвом і виходять із показників, що формуються в обліково-інформаційній системі, а головним завданням управління виробництвом є активний вплив на об'єкт управління з метою покращення результатів ефективності виробничої діяль-

ності. Для забезпечення виробничого процесу необхідна система управління, а для забезпечення ефективної діяльності системи управління необхідно мати розвинену базу об'єктивної економічно-спеціалізованої інформації. Джерелом об'єктивної інформації є різні категорії і види обліку, до якого належить і внутрішньогосподарський облік, що за своїм наповненням виконує роль управлінського обліку, при цьому статистичний і бухгалтерський обліки зберігають свою функціональну індивідуальність [2].

Про необхідність інтегрування різних систем обліку є різні бачення. Існування системи управлінського обліку поза бухгалтерським обліком часто не знаходить свого підтвердження або потребує додаткових досліджень [3], разом з тим підкреслюється, що управлінський облік є поєднанням обліку з управлінням [4]. Створення єдиної інформаційної системи – стратегічний облік [5], використання облікової політики в інформаційному моделюванні виробничих систем з виконанням не тільки функції обліку та формування звітності, а й інших функцій управління – планування, економічного контролю та прогнозування [6], неможливе без створення і відпрацювання різнорівневої оперативної обліково-аналітично-планової системи.

Необхідно розробляти нові системи обліку з метою аналізу можливостей підприємства і на їхній основі приймати управлінські рішення [11].

Враховуючи те, що управлінський облік мало вивчений зі своїми істотними особливостями, тобто як комплексна дисципліна має невирішені питання, ми вирішили показати один із можливих підходів у вирішенні цієї проблеми.

При виробництві продукції тваринництва, як і в усьому сільськогосподарському виробництві, специфічною технологією обліку займаються фахівці бухгалтерської служби підприємства. В розробці ж виробничих планових показників задіяні головні і ведучі спеціалісти різних категорій служб господарства, і вони беруть активну роль у їх матеріальній реалізації. Щоб контролювати хід виконання планових показників господарської діяльності підприємства, необхідно створити систему інформації, яка неможлива без системи обміну необхідними даними з урахуванням виробничої специфіки і часової ознаки як в виробничих підрозділах, так і в господарстві в цілому. З метою управління виробничою діяльністю необхідно мати показники, виражені у числовій формі. Числові показники дають розгорнуту кількісну і якісну характеристику виробництва певного виду продукції тваринництва. Результатом виробничої діяльності при виробництві продукції тваринництва є її виготовлення і просування до споживачів і отримання фінансового результату. Виробництво продукції тваринництва є складним процесом, що складається із множини різноманітних фактів у вигляді дій, актів, подій та явищ, заключних у формі господарської діяльності. Такі факти можна назвати операціями, або етапами виготовлення певного продукту. Етапи виготовлення відповідного продукту є складовими більш узагальнених процесів виготовлення, а отже для них необхідний кількісно-якісний показник продуктивної характеристики. Спеціалізований облік здійснюється шляхом організованого спостереження, оцінювання та реєстрації результатів діяльності з виготовлення певного продукту.

Технологія процесів управління має подібний поетапний характер незалежно від організаційної системи управління. На кожному з організаційних рівнів вико-

нуються з певними організаційно-динамічними навантаженнями всі три етапи процедур. Організаційний етап – як етап організаційного впливу на об'єкт управління для забезпечення реалізації рішень. Лінійні керівники організаційного етапу забезпечують підбір і розстановку технологічного персоналу, проведення інструктажів на робочому місці, доведення завдань до виконавців, оперативне технологічне планування, організацію технологічно-господарських процесів, диспетчеризацію, координацію та контроль виконання. Як бачимо, третій етап процесу управління є як кінцевою точкою прикладення організаційного впливу, так і першоджерелом різних категорій і видів інформації, пов'язаної з виробничою діяльністю, а отже зародження еволюційних змін у розширенні функцій спеціалізованого обліку має пройти через усвідомлення такої необхідності лінійними керівниками підрозділів різних напрямків і різних рівнів. Ці керівники повинні зрозуміти, що це необхідно для забезпечення принципу – виготовляється те, на що є попит, в основі якого лежить принцип конкурентоспроможності продукту. А конкурентоспроможність можна забезпечити тільки завдяки удосконаленню підходів для комплексного розв'язання проблеми підтримки на необхідному рівні технологічно-економічних показників, що забезпечується всіма етапами процесу управління. Управлінський облік, вирішуючи і забезпечуючи поточні виробничі і економічні проблеми, слугує одночасно і першоосновою провізорного розвитку виробництва. Управлінський облік є обов'язковим тільки по мірі економічно фінансової культури керівників різних рівнів і процес його удосконалення залежить від їх бажання, але його формування бажано проводити у синхронізації з іншими класичними видами обліку.

Облік, маючи свої функціонально-технологічні особливості як носій необхідної інформації, має розвиватися і удосконалюватися у відповідності із запитом науково-технічного розвитку для поліпшення системи управління. Інформація – це сукупність відомостей про внутрішні і зовнішні зміни, що відбуваються по відношенню до об'єкта управління. Інформація як комплекс різноманітних даних є основою динамічності системи управління.

Потреба в спеціалізованій економічній інформації по кожному структурному підрозділу — основного спрямування і допоміжного, по виготовленню продукції тваринництва і забезпечення технології цього виготовлення — призводить до необхідності розробки і відпрацювання спеціалізованої схеми обліку і звітності, які повинні стати основою оперативного аналізу в оперативному управлінні спеціалізованої служби, галузі тваринництва і всього підприємства, що займається виробництвом сільськогосподарської продукції, забезпечивши її технологічну і економічну конкурентоспроможність. У даному випадку необхідно абстрагуватися від деяких існуючих підходів, що інколи в питанні удосконалення схеми обліку заводять в обліковий глухий кут. Необхідно удосконалювати загальну схему обліку, виходячи зі спеціалізованих обліків, не входячи при цьому в систему офіційних стандартизованих обліків. Кожній спеціалізованій службі, виходячи із структури функціональних підрозділів, необхідно мати свою схему обліку, що забезпечить оперативну видачу об'єктивної інформації, враховуючи різні технологічні, господарські, фінансові і ситуативні процеси.

Удосконалення оперативної обліково-аналітично-планової системи призведе до

підвищення ефективності управління виробництвом продукції тваринництва, що позитивно вплине на господарські і фінансово-економічні показники діяльності галузі і підприємства.

Внутрішньогосподарський, він же управлінський, облік є інформаційним підґрунтям системи внутрішнього управління виробництвом та економікою підрозділу, галузі, підприємства. Його можна охарактеризувати як інтегровану систему фіксації, вимірювання, накопичення, обробки, аналізу, інтерпретації подання та використання інформації з метою управління структурними підрозділами і підприємством через прийняття оптимальних, адекватних рішень, спрямованих на інтенсифікацію виробництва і забезпечення конкурентоспроможності продукту, який виготовляється у процесі цієї діяльності.

Цілеспрямоване управління дасть можливість у кожному структурному підрозділі оперативно контролювати і впливати на розбудову структури собівартості продукції тваринництва, забезпечувати її конкурентоспроможність і формувати стратегії розвитку галузі тваринництва і господарства у цілому. Еволюція економічних процесів потребує і еволюційних процесів у господарсько-управлінському обліку, через диверсифікацію до інтеграції. Удосконалення економічно-спеціалізованого обліку починаючи з виробничих підрозділів є ланкою зв'язку між виробничим і управлінським обліком, його інтегрованим технологічним взаємним доповненням. Структуризація собівартості продукції тваринництва є спонукаючим чинником удосконалення внутрішньої організаційної структури виробництва. Виходячи з часових потреб прийняття коригуючих організаційних, технологічних і управлінських рішень, кожна зі служб, що забезпечує технологічний процес з виготовлення певного тваринницького продукту, має розробити характерну для неї схему структури собівартості свого продукту, що призведе до еволюційного їх розвитку і "...У перспективі всі внутрішньогосподарські підрозділи повинні перетворитися у спеціалізовані малі підприємства..." [13, с. 9]. Ефективність економічної діяльності при виробництві продукції тваринництва залежить від диверсифікації продукції, що виготовляється, від диверсифікації робіт по забезпеченню технологічного процесу, структури їх собівартості і від диверсифікації системи обліку – у кожному структурному підрозділі і по підприємству в цілому – через облік та планування витрат на виготовлення продукту, через структуризацію собівартості оцінювати фінансово-економічний стан з обов'язковою прив'язкою до відповідного часового інтервалу. Собівартість продукції тваринництва – показник, що містить в собі основну сфокусовану господарсько-економічну інформацію діяльності сільськогосподарського підприємства. Акцентування уваги на економічно-спеціалізованому удосконаленні управлінського обліку має свої особливості, що не суперечить статті 5 розділу III Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1].

Система управлінського обліку виступає як виробнича інформація – інструмент діяльності підприємства для досягнення стратегічних цілей [14, 9].

Зосередження на вдосконаленні обліку витрат дасть можливість досягти максимальної об'єктивності обчислення фактичної собівартості продукції, яка могла б служити як нормативною базою для планування виробничих витрат і яка б забез-

печувала достатню базу для аналізу і дійового контролю витрат [15]. Показник собівартості має технологічне та економічне значення як на технологічному рівні витрат в абсолютних величинах, так і на рівні оцінки цих витрат у грошовому виразі і дає можливість при відпрацьованій схемі оперативного обліку, аналізу і планування приймати оперативні рішення для забезпечення конкурентоспроможності, економічної результативності і економічної ефективності у різних галузях і по господарству в цілому, виходячи з необхідного терміну.

Задовольняючи потреби господарського економічно-технологічно-оперативного управління діяльністю служб, галузі і господарства в цілому, система оперативного обліку, аналізу, контролю і планування буде вдосконалюватися за рахунок складових інтегрального обліку, які, у свою чергу, будуть також вдосконалюватися за рахунок розгалуженої системи економічно-спеціалізованого обліку. Удосконалення оцінки собівартості тваринницької продукції з позиції економічно-спеціалізованого оперативного обліку, аналізу, планування і контролю має стратегічне значення для забезпечення конкурентоспроможності продукції тваринництва, що є одним із важливих чинників економічного виживання сільськогосподарських підприємств [16].

Відповідну роль як в розробленні, так і в запровадженні системи удосконалення оперативного визначення собівартості продукції тваринництва повинні відіграти як науковці, так і практики-спеціалісти і керівники підрозділів, служб, галузі і сільгосп підприємства, а це неможливо без розвитку відповідного рівня економічної культури керівників і спеціалістів усіх рівнів.

Для забезпечення виконання сільськогосподарськими підприємствами взятої ними програми необхідно забезпечити в системі управління проходження шляху від оцінки виробничо-фінансової ситуації, до володіння нею, виходячи з необхідних часових інтервалів. Розв'язати це питання неможливо без певного набору інформаційних показників, які можна отримати тільки у відповідній схемі обліку економічно-спеціалізованого спрямування. Числові показники такого обліку мають бути інформацією, що даватиме об'єктивну оцінку господарської, технологічної, економічно-фінансової діяльності виробничих підрозділів, галузі тваринництва і сільськогосподарського підприємства в цілому. Схема економічно-спеціалізованого обліку повинна забезпечувати потребу збору і систематизації фактів, що дають можливість робити відповідні висновки і приймати необхідні рішення, однією з головних цілей яких є забезпечення конкурентоспроможності продукції тваринництва на рівні господарства і конкурентоспроможності галузі тваринництва на рівні країни. Вирішення цього питання дасть можливість мати об'єктивні дані з динаміки структури собівартості продукції тваринництва у відповідності до структурного забезпечення її виготовлення, виходячи з необхідних часових термінів, і приймати необхідні рішення по оптимізації витрат, враховуючи цінову політику і господарства і споживчого ринку. А це призведе до необхідності формування системи економічно-спеціалізованих обліків з усвідомленням необхідності створення загальногосподарської системи взаємної синхронізації зі стандартизованими офіційними класичними обліками, в якій будуть враховані потреби виробника та нормативні рекомендації і вимоги.

Потреба в спеціалізованій економічній інформації призводить до необхідності розробки і відпрацювання економічно-спеціалізованої схеми обліку і звітності. Удосконалення оперативної обліково-аналітично-планової системи призведе до підвищення ефективності управління виробництвом продукції тваринництва, що позитивно вплине на господарські і фінансово-економічні показники діяльності галузі і підприємства.

Удосконалення обліку неможливе без вирішення питання оперативного визначення собівартості продукції, що виготовляється кожним із структурних підрозділів у тваринництві, беручи при цьому до уваги також і систему ціноутворення. Запровадження такої системи дасть можливість визначати собівартість продукту, який виготовляється різними службами на різних технологічних етапах виробництва, а це, в свою чергу, дасть об'єктивне бачення собівартості певного виду тваринницької продукції в необхідному інформаційно-часовому відрізку [2]. Система ланцюгового контролю за собівартістю кожного продукту на кожному з етапів його виготовлення для забезпечення технологічної дисципліни при виробництві продукції тваринництва дасть можливість оперативно оцінювати виробничу, економічну і фінансову ситуацію і володіти нею. А це неможливо без удосконалення обліково-аналітично-планової системи, виходячи з потреб оперативного аналізу і управління, в основі якого за потрібний відрізок часу має бути об'єктивна інформація у вигляді собівартості продукції і її структури.

На собівартість потрібно дивитися не тільки в площині традиційного обліку та планування, а і в площині оперативного контролю і оперативного управління, відпрацювавши для цього внутрішньогалузеву структуру формування витрат по кожному із функціональних підрозділів, що забезпечують виробництво продукції тваринництва.

Такий підхід дасть можливість оптимізувати структуру собівартості продукції тваринництва, що, у свою чергу, призведе до підвищення різних категорій контролю і ефективності управління на різних виробничих рівнях.

Безпосередню участь у забезпеченні господарсько-управлінського обліку повинні брати керівники і спеціалісти відповідних структурних підрозділів. Для цього у них необхідно відповідними методами формувати облікову культуру.

Для забезпечення сталого рівня конкурентоспроможності продукції тваринництва, виходячи з модифікації організаційної структури виробництва і системи управління з обов'язковою прив'язкою до системи структуризації собівартості продукції тваринництва, необхідно проводити науково-практичні розробки з удосконалення алгоритму системи економічно-спеціалізованого обліку, який повинен бути адаптованим до вимог загальногосподарської системи обліку.

#### **Бібліографічні посилання і примітки**

1. Закон України № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція на 01.01.2007) від 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Бужин О.А. Управлінський облік: суть і проблеми / С.І. Дерев'янка, О.А. Бужин // Сучасний менеджмент у виробництві та гуманітарній діяльності: тези міжнар. наук. конф. – Черкаси: Східноєвропейський ун-т економіки і менеджменту, 2005. – С. 47-48.

3. Чухно А. Проблемы теории переходного периода: от командной к рыночной экономике / А. Чухно // Экономика Украины. – 1996. – № 4. – С. 4-21.
4. Гош А. Ввести разгосударствление в закономерное русло / А. Гош // Экономика Украины. – 1994. – № 8. – С. 44-50.
5. Янків М. Аграрна реформа як чинник продовольчої безпеки України / М. Янків // Регіональна економіка. – 2000. – № 1. – С. 22-26.
6. Лазня І. Загальний закон власності / І. Лазня, В. Рибалкін // Економіка України. – 2001. – № 9 (478). – С. 43-50.
7. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З. Гуцайлюк // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 45-49.
8. Загородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень / А. Загородній, Г. Партин // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 35-37.
9. Чабан Т. Обліково-аналітична система як інститут активізованого управління / Т. Чабан, В. Яценко // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 38-44.
10. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25-28.
11. Нападівська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30.
12. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8-13.
13. Малік М.Й. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: методологія і механізми: монографія / М.Й. Малік, О.А. Нужна. – К.: ННЦ ІАЕ, 2007. – 270 с.
14. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.
15. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної собівартості / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 17-19.
16. Бужин О.А. Оперативний контроль собівартості у тваринництві / О.А. Бужин // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Вип. 212: у 4 т. – Т. I. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 40-46.

*Надійшла до редколегії 05.08.2011*