

**Надежда АНТИПЕНКО***доцент кафедры, кандидат экономических наук***Дмитрий БУСЫГИН***заведующий кафедрой, кандидат экономических наук, доцент  
(кафедра бухгалтерского учета и финансов Минского филиала  
Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова)***Юрий БУСЫГИН***доцент кафедры учета и финансов Минского  
инновационного университета,  
кандидат экономических наук, доцент*

УДК 657.1

## **Обоснование системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях**

### **Введение**

**О**сновным источником необходимой для пользователей финансовой информации является бухгалтерская отчетность, от качества и достоверности которой зависят правильность и своевременность принятия управленческих решений, а также возможность привлечения дополнительных инвестиций для развития сельского хозяйства. В статье рассматриваются аспекты и перспективы процесса внедрения системы управленческого учета в практику сельскохозяйственного предприятия.

### **Основная часть**

В настоящее время применяемая в нашей стране система учета и отчетности в целом соответствует объективным реалиям отечественной экономики. Оценки, выполненные соответствующими структурами, служат основой для определения стоимости подлежащих купле-продаже объектов и имущественных комплексов. Однако повсеместно присутствует достаточно упрощенный взгляд на некоторые формы отчетности. В частности, баланс рассматривается как таблица, отражающая включенные в документы бухгалтерского учета источники средств, а также остатки последних.

В условиях развития рыночных отношений собственникам и инвесторам часто необходимы дополнительные сведения. Показатели бухгалтерского баланса (основной формы финансовой отчетности) являются источниками данных о финансовом состоянии, степени экономической устойчивости и уровне платежеспособности конкретного предприятия. Кроме этой информации, пользователям необходимы и дополнительные сведения – в частности, под влиянием каких факторов формируется та или иная тенденция в экономическом развитии организации.

Утвержденный нормативными актами перечень показателей, который можно составить с использованием бухгалтерского баланса, не может дать всех необходимых заинтересованным пользователям сведений. Упомянутый документ не отражает многое из того, что в условиях рынка необходимо знать собственникам и инвесторам предприятия, а также управляющим последним лицам. В частности, бухгалтерский баланс не дает представления о причинах, обуславливающих изменения размеров капитала – как вложенного в организацию, так и созданного в процессе ее деятельности. Для выполнения этой задачи целесообразно проводить структуризацию данного баланса, представляющего собой характеристику активов, пассивов и капитала [1].

Происходящая в агропромышленном комплексе коренная перестройка экономических отношений подразумевает рациональную организацию бухгалтерского учета и повышение его роли

в деле управления производством. Успешное развитие аграрной отрасли в условиях рынка требует коренного улучшения качества руководства предприятиями путем использования экономических методов хозяйствования.

В системе управления структурами АПК важную роль играет экономическая информация, особенно входящие в ее состав показатели бухгалтерского учета. На современном этапе развития агропромышленного комплекса (в условиях реформирования собственности и структуры управления) роль осуществляемых администрацией предприятий управленческой и контрольной функций значительно возрастает.

Каждая отрасль экономики имеет свои особенности, наличие которых отражается на практике организации бухгалтерского учета в той или иной сфере деятельности. Специфика сельского хозяйства заключается прежде всего в том, что процесс производства в данной отрасли связан с землей, а также животными и растениями, которые выступают в качестве предметов труда [2].

Одним из факторов, оказывающих непосредственное влияние на значение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственной организации, является учетная политика. Именно поэтому в компаниях экономически развитых стран она считается обязательным элементом финансовой отчетности. В отечественной практике ведения бухгалтерского учета ей отводится не столь значимая роль, хотя от способов ведения учета, закрепленных в относящемся к учетной политике приказе, зависят результаты деятельности каждого хозяйства.

В настоящее время в Республике Беларусь каждая коммерческая организация, в том числе и сельскохозяйственная, самостоятельно разрабатывает политику, связанную с бухгалтерским учетом и налогообложением. В связи с этим в соответствующих внутренних документах бизнес-структур должны быть отражены методы расчета тех или иных показателей. Это требует от администрации белорусских сельскохозяйственных предприятий разработки новых моделей учетной политики, отражающих особенности бухгалтерского и налогового учета, содержащих перечни оснований для принятия администрацией тех или иных решений. При реализации последних неизбежно возникает необходимость использования бухгалтерских данных и формирования подсистем управленческого учета [3, 4].

Названный вид деятельности не регламентируется государством, что дает возможность для широкого применения адекватных учетных методик, соответствующих специфике экономических субъектов. Соответственно, одним из важнейших документов предприятия, подлежащих созданию в первую очередь, является внутреннее положение об управленческой учетной политике.

Необходимость разработки последней для осуществления управленческого учета обычно возникает тогда, когда разработанные отчетные формы необходимо заполнить данными, которые нельзя напрямую получить из системы финансового учета. Это предполагает определение правил, согласно которым отражаются хозяйственные операции, проводится оценка имеющегося у предприятия имущества, анализируются источники возникновения последнего и финансовые результаты деятельности.

В настоящее время научно разработанных и законодательно закрепленных обязательных элементов управленческой учетной политики не существует. Поэтому при формировании ее структуры логично опираться на принципы определения учетной политики для традиционного бухгалтерского учета.

Формируемая для осуществления управленческого учета политика имеет 3 аспекта – методологический, технический и организационный. Первый из них раскрывает природу отдельных объектов, второй определяет рабочие инструменты, третий – способ организации учетной службы.

На наш взгляд, отечественным бизнес-структурам необходима децентрализация управления, которая подразумевает передачу части функций бухгалтерского управленческого учета непосредственно в подразделения предприятий, то есть выделение центров финансовой ответственности, самостоятельных в принятии оперативных решений. Соответствующие изменения должны быть отражены во внутренних документах, регламентирующих использование учетной политики для управленческого учета.

Формирование сфер ответственности предполагает наделение руководителей подразделений той или иной организации правом контролировать соответствующие специфике их деятельности

базовые показатели. Структура предприятия должна быть разделена на совокупность центров ответственности различной значимости и соподчиненности. Для всех данных центров следует также прописать степени самостоятельности – как административной, так и финансовой.

С учетом специфики сельскохозяйственного производства наиболее предпочтительным представляется вариант выделения центров ответственности с ориентацией на технологическую структуру предприятий. Для каждого из них должны определяться цель, составляться план, вестись учет результатов, оцениваться результаты деятельности сотрудников.

Эффективность деятельности центра ответственности должна определяться двумя основными параметрами – достижением поставленных целей и результатами использования ресурсов. Наиболее эффективной станет структура, затратившая минимальное количество ресурсов для выполнения поставленных перед ней задач.

Назначение центра ответственности определяется сферой влияния и, соответственно, степенью ответственности его начальника. Как правило, выделяют:

- центр затрат, руководитель которого контролирует затраты;
- центр доходов, руководитель которого контролирует доходы;
- центр прибыли, руководитель которого контролирует прибыль;
- центр инвестиций, руководитель которого принимает решения о размерах оборотного капитала и капитальных вложений;
- центр инноваций, руководитель которого отвечает за использование денежных средств для внедрения нововведений, а также за обеспечиваемые последними результаты.

Как правило, первым из перечисленных выше центров создается контролирующий затраты. Руководство этого подразделения отвечает только за использование ресурсов, масштабы их затрат и учет последних.

Центр доходов отвечает за получение организацией выручки. Обычно данный статус получает коммерческий отдел компании, который контролирует цены, а также объемы продаж. За использование ресурсов руководитель данной структуры ответственности не несет.

Центр прибыли контролирует финансовую результативность работы предприятия, обеспечивая максимизацию прибыли. Это подразделение может эффективно работать лишь в случае относительной обособленности от иных, позволяющей децентрализовать ответственность за финансовые результаты деятельности всей организации.

Центр инвестиций выявляет отдачу от сделанных ранее финансовых вложений. Его руководитель отвечает за объемы инвестиций и эффективность их использования.

Центр инноваций специализируется на выделении новых сегментов (направлений) бизнеса или инновационных проектов, реализация которых требует первоначальных вложений.

Одной из обязанностей лиц, возглавляющих центры ответственности, является составление отчетов о результатах деятельности данных структур.

Изучение специфики работы перечисленных выше подразделений позволило нам расположить последние в порядке возрастания ответственности их руководителей за результаты работы. Отметим, что соответственным образом различаются степени самостоятельности и уровни полномочий данных лиц при принятии ими управленческих решений. Иными словами, руководитель центра затрат, обладающий сравнительно ограниченными управленческими функциями, несет минимальную ответственность за результаты работы своего подразделения. Соответственно, высшая ответственность возлагается на руководителя центра инвестиций, отвечающего за эффективность использования вкладываемых в предприятие средств.

С учетом производственной структуры аграрных предприятий и характерных для сельского хозяйства особенностей производственных процессов нами предлагается подразделить типовые для данной отрасли центры ответственности на основные и вспомогательные. К первым можно отнести курирующие растениеводство, животноводство и переработку, ко вторым – различные специализированные производства и подразделения.

При необходимости возможна и более подробная детализация функций управляющих структур. Для максимально удобной и полноценной интерпретации данных управленческого учета каждому

из центров ответственности можно присвоить определенный код, используемый на уровне полномочий его персонала.

Применяемые сельхозпредприятиями внутренние стандарты управленческого учета должны содержать основные принципы представления хозяйственных операций. При разработке в рамках конкретного предприятия управленческого плана счетов соответствующей службе целесообразно взять за основу Типовой план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, могут вестись в единой системе бухгалтерского учета, без обособления калькуляционных счетов. Таким образом будет обеспечиваться прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами финансового учета, к которым относятся счета доходов и расходов.

Для учета затрат по элементам можно использовать свободные счета с 30-го по 39-й. Возможная кодировка может быть следующей: 30 – «Материальные затраты», 31 – «Амортизация», 32 – «Затраты на оплату труда», 33 – «Отчисления на социальные нужды», 34 – «Прочие затраты». Ученные по вышеуказанным элементам затраты ежемесячно будут списываться в дебет счета 37 – «Отражение общих затрат». Собранные на последнем суммы должны распределяться между калькуляционными счетами и относиться в дебет бухгалтерских счетов 20 – «Основное производство», 23 – «Вспомогательные производства», 25 – «Общепроизводственные расходы» и 26 – «Общехозяйственные расходы».

Помимо формирования специфических форм первичных документов актуальным представляется определение состава управленческой отчетности и периодичности ее представления. В отличие от финансовой отчетности, управленческая может детализироваться более подробно, иметь различные аналитические аспекты и более удобную группировку данных.

По мере движения по административной вертикали степень детализированности отчетов должна уменьшаться.

При всем возможном многообразии данных документов их можно систематизировать по: уровню охвата (периодические, сводные, итоговые); периодичности представления (комплексные, аналитические, составленные по ключевым параметрам);

характеру информации (касающиеся операционной, финансовой и инвестиционной деятельности).

Стандартные отчетные формы бухгалтерского финансового учета должны стать частью системы управленческого учета. Нами предлагается утвердить 4 обязательных формы управленческой отчетности, наличие которых целесообразно в любой организации:

- отчет о затратах (применительно к центрам ответственности);
- отчет о дебиторской задолженности;
- отчет о кредиторской задолженности;
- отчет о движении денежных средств.

Фундаментальной основой управленческого учета являются процессы контроля и управления затратами. Соответственно, касающийся их документ должен занимать центральное место среди всех управленческих отчетов. С использованием предоставляемой всеми структурными подразделениями информации бухгалтером-аналитиком по итогам определенного отчетного периода должен быть составлен единый (сводный) отчет о затратах предприятия в целом. Применение его для управленческого анализа и контроля упростит отражение затрат по способу включения в себестоимость с указанием статей калькуляции. Периодичность представления указанного отчета (ежедневно, еженедельно или в конце месяца) должна быть определена с учетом потребностей администрации конкретного предприятия и масштабов его деятельности. Данное положение в обязательном порядке должно быть включено в управленческую учетную политику хозяйств [5].

## Заключение

Проведенный анализ практики бухгалтерской (финансовой) отчетности показал, что на сегодняшний день содержание основных типовых форм последней недостаточно информативно. Представленные в них сведения не полностью соответствуют требованиям пользователей многих категорий.

Качественные изменения в методах и структуре сельхозпроизводства, а также многоаспектность процесса управления структурами аграрного бизнеса являются основаниями для совершенствования применяемых в рассматриваемой отрасли систем управленческого учета. В настоящее время в Беларуси происходят их формирование и развитие, способствующие признанию данного вида экономической деятельности хозяйствующих субъектов в качестве самостоятельного.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Ананич, О. Бухгалтерская отчетность: национальная система и международная практика. Где золотая середина? / О. Ананич // Финансы. Учет. Аудит. – 2009. – № 6. – С. 14–18.
2. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / А. П. Михалкевич [и др.]. – 4-е изд. – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2006. – 687 с.
3. Бухгалтерский управленческий учет в АПК / А. П. Михалкевич [и др.]; под ред. А. П. Михалкевича. – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2012. – 383 с.
4. Антипенко, Н. А. Информативность управленческого учета и его значение для эффективности бизнес-процессов / Н. А. Антипенко, Т. О. Долматова // Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: материалы IX междунар. науч.-практ. конф. (Минск, 13 мая 2016 г.); сост. В. Н. Кривцов, Н. Н. Горбачев. – Минск: Ковчег, 2016. – С. 22–23.
5. Антипенко, Н. А. Совершенствование системы анализа финансовой устойчивости организаций в условиях инновационного развития агропромышленного комплекса Республики Беларусь / Н. А. Антипенко, Д. Ю. Бусыгин, Ю. Н. Бусыгин. – Минск: Белорусский государственный аграрный технический университет. – 2016. – 140 с.

#### РЕЗЮМЕ

Трансформация экономических отношений неизбежно влечет за собой расширение информационных потребностей системы управления сельскохозяйственным производством. Обоснование управленческих решений с учетом сложившихся или непредвиденных обстоятельств, а также принятие оперативных и стратегических решений, обеспечивающих доходы, достижение целей функционирования организации требуют совершенствования теоретических положений и методических основ процессов создания и внедрения систем управленческого учета в сельскохозяйственных организациях.

#### SUMMARY

Transformation of economic relations inevitably influences expansion of information requirements of a control system by an agricultural production. The substantiation of administrative decisions taking into account developed or unforeseen before circumstances, the operative and strategic decisions providing incomes, achievement of the purposes and organization functioning in the future demands perfection of theoretical positions and methodical bases of statement and introduction of system of the administrative account in the agricultural organizations.

*Поступила 02.02. 2017*