

УДК 657

Д. Г. Исаева

Дагестанский государственный университет народного хозяйства, г. Махачкала,
email: dgunh@dgunh.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Ключевые слова: сельское хозяйство, информация, внутренняя информация, пользователи информации, система управления, управленческий учет.

В статье исследованы вопросы постановки и ведения бухгалтерского управленческого учета сельскохозяйственными организациями в РФ. Рассмотрены современные тенденции управленческого учета. Статья раскрывает вопросы обоснования требований и принципов управленческого учёта в сельском хозяйстве для обеспечения их успешного функционирования. Проведен анализ мнений исследователей по данному вопросу. В статье сделана попытка систематизации вопросов постановки и увеличения информационного обеспечения принятия решений в сельском хозяйстве, который стал сегодня достаточно многогранным и проблемным вопросом при оптимизации системы управления, и направлен на внедрение управленческого учета, что подразумевает расширение и увеличение информационного потока.

D. G. Isayeva

Dagestan State University of National Economy, Makhachkala, email: dgunh@dgunh.ru

MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURE

Keywords: agriculture, information, internal information, information users, management system, management accounting.

The article examines the issues of setting and maintaining accounting management accounting by agricultural organizations in the Russian Federation. The modern trends of management accounting are considered. The article reveals the issues of substantiation of the requirements and principles of management accounting in agriculture to ensure the successful functioning of agricultural organizations. The analysis of the opinions of researchers on this issue is carried out. The article attempts to systematize the issues of setting and increasing information support for decision-making in agriculture, which has become quite a multifaceted and problematic issue today when optimizing the management system, and is aimed at introducing management accounting, which implies expanding and increasing the information flow.

Управленческий учет представляет собой процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля. Он обязан обеспечить информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных и стратегических управленческих решений, в первую очередь, относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

Управленческий учет использует данные производственного учета, в рамках которого получают учетные

данные о затратах с целью определения себестоимости продукции (работ, услуг) и ожидаемой прибыли от ее реализации, но в зависимости от цели управления эти данные, группируются по разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание. Управленческий учет – процесс, происходящий внутри фирмы с использованием планирования и контроля ее деятельности. Он выполняет задачи системного подхода к идентификации, измерению, сбору, анализу, подготовке, интерпретации и передаче информации, необходимой руководителю при выполнении его функций.

К элементам системы нормативного регулирования управленческого учета сельскохозяйственных организаций в Российской Федерации относятся: Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости

продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 6 июня 2003 г. №792, и др., а также локальные нормативные акты сельскохозяйственных организаций, принимаемые в рамках формирования ими учетной политики, исходя из своей структуры, отраслевых и других особенностей деятельности.

Цель исследования

Рассмотрение сущности происходящих изменений в сельском хозяйстве, выявление сущности управленческого учета и необходимости его постановки на сельхозорганизациях. Раскрытие вопросов требований и принципов управленческого учёта, также его информации для принятия решений.

Материал и методы исследования

Объектом исследования являются субъекты сельского хозяйства и вопросы информационного обеспечения управления и управленческого учета. В работе использованы такие методы как анализ литературы, законодательной базы, метод наблюдения и обобщения, позволившие выявить зависимость состояния субъектов сельского хозяйства от качественной постановки управленческого учета, применяемого информационного обеспечения и других факторов, способствующих развитию сельского хозяйства в Российских условиях.

Результаты исследования и их обсуждение

В международном стандарте финансовой отчетности – МФСО 41 «Сельское хозяйство» под сельскохозяйственной деятельностью понимается управление биотрансформацией биологических активов в целях продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Биологические активы – это живые растения или животные. Биотрансформация – процесс роста, перерождения, производства и воспроизводства, которые вызывают качественные или количественные изменения биологического актива.

Биотрансформация приводит:

- к изменению актива в форме увеличения или уменьшения его количества или качества или к появлению дополнительных активов;
- к получению сельскохозяйственной продукции (зерна, овощей, мяса, молока и т. д.)

В современных условиях рыночной экономики возникает объективная необходимость перестройки системы управления сельскохозяйственными организациями и различными сегментами его деятельности. Становится насущной необходимостью улучшение качества управления путем широкого использования экономических методов процессов производства и одновременного выявления внутривозможных резервов.

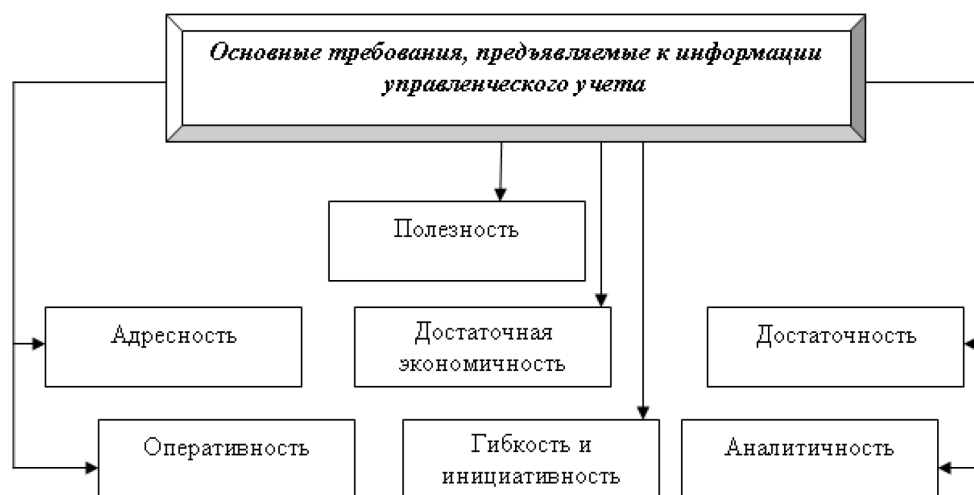


Рис. 1. Требования к информации управленческого учета

В этих условиях любое управленческое решение и оптимизация произведенных факторов, в том числе рациональное использование всего производственного потенциала по сегментам деятельности и центрам ответственности должны базироваться на достоверной, своевременной, правдивой и полной учетной информации.

Основной информационной базой эффективной системы управления сельскохозяйственным производством является управленческий учет и контроль. Отсюда следует, что при организации управленческого учета по центрам ответственности и сегментам деятельности следует учитывать основные требования, предъявляемые к управленческому учету, свойства и качество его информации (рисунок 1).

Информация, формируемая системой управленческого учета, должна отвечать следующим требованиям:

1. Адресность – информация должна отвечать требованиям конкретного пользователя и соответствовать уровню его подготовленности и положению в иерархии компании.

2. Полезность информации определяется субъектом, получившим информацию в зависимости от объема возможностей её использования.

3. Достаточность (полнота) информации означает, что она содержит минимальный, но достаточный для принятия правильного решения состав (набор показателей). Понятие полноты информации связано с ее смысловым содержанием (семантикой) и прагматикой.

4. Оперативность информации характеризует её своевременность, быстроту сбора и передачи нужных данных, способность информации отражать происходящие изменения в состоянии управляемой системы, динамику событий.

5. Гибкость и инициативность означает, что конкретный блок информации должен обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной ин-

формации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена.

6. Аналитичность информации означает, что система экономической информации должна соответствовать потребностям анализа, т.е. информационная база должна содержать анализируемые показатели.

По мнению Ю.Б. Ржавиной, «... для российской экономической практики основные элементы управленческого учета не были совершенно новыми и по сути дополняли недостатки традиционного бухгалтерского учета. А в конце XX века стала достаточно актуальной в развитии хозяйственной деятельности роль стратегического управления, что, собственно, и повлияло на определение места и сущности управленческого учета отечественными учеными и практиками в системе управления» [7, с. 73].

Говоря об информации управленческого учета А.Х. Ибрагимова отмечает: «Предметом труда работников управленческой бухгалтерии является сбор информации, ее обобщение, расчет и анализ данных. Аналогичную функцию выполняют менеджеры, предметом труда которых является информация, спускаемая в виде приказов, инструкций, распоряжений для подчиненных. В условиях цифровой экономики процесс обмена информацией для хозяйственной жизни организации имеет непреложное значение» [3, с. 100].

В современных условиях подход к управлению любым бизнесом характеризуется включением в сферу управленческого учета всего комплекса и финансовой и нефинансовой информации, имеющей то или иное отношение к результатам эффективности ведения хозяйственной деятельности. Сегодня система управления должна обеспечивать эффективность деятельности хозяйствующего субъекта в целом, предоставляя в первую очередь достоверную и полную информацию разного уровня, и направленности для принятия рациональных управленческих решений с проведением необходимого анализа и обеспечением контроля на всех стадиях хозяйствования.

Под нефинансовой информацией подразумевают любые данные, полученные из источников, отличных от фи-

нансовой отчетности или учетных систем предприятия. Такие показатели в основном выражены в немонетарном виде, могут быть количественными и качественными, идентифицировать определенные тренды и корреляции, сравниваться с другими финансовыми и нефинансовыми показателями, а также влиять и быть зависимыми от них [6].

Основными объектами управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяют такие объекты учета, как «центры ответственности» и система внутренней отчетности. К основным задачам учета затрат относятся [8]:

- обеспечение администрации предприятия информацией для принятия управленческих решений;
- наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- исчисление себестоимости продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;
- выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений [8].

Относительно организации системы управленческого учета в сельхозорганизациях, Г.Р. Концевой и др. пишут: «Изучение теоретико– методологических основ и практики процесса управленческого учета показало некоторые методологические, организационные, методические и технические недостатки, связанные с организацией бухгалтерского управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях» [4, с.16].

Те же авторы отмечают, что содержание информации действующей системы бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций относительно пригодно для оценки экономического состояния организации в целом, но не для осуществления аналитической оценки деятельности бригад, цехов, ферм, хода технологических процессов, эффективности производства продукции отдельных видов сельскохозяйственных

культур, сельскохозяйственных животных [2]. Все указанные недостатки ведут к тому, что управленческий учет в сельскохозяйственных организациях осуществляется формально, а его развитие носит запоздалый характер.

При организации бухгалтерского управленческого учета большое значение имеет правильное установление последовательности включения в данный процесс взаимосвязанных этапов системы управленческого учета (наблюдения, измерения, регистрации фактов хозяйственной жизни, систематизации, группировки, разработки и

принятия управленческих решений и др.). При этом важно опираться на организационные принципы учета, а также на законодательные, нормативные акты и методические материалы. Кроме того, необходимо учитывать или установить наиболее рациональные взаимоотношения всех структурных и функциональных подразделений с аппаратом управления, определить необходимый объем и характер информации для внутреннего управления и внутренних пользователей, а также разработать план (проект) или стандарт организации управленческого учета [1, с. 37].

Для эффективного функционирования процесса управленческого учета в системе управления сельскохозяйственной организацией необходимо соблюдать принципы, к которым следует отнести:

- непрерывность процесса и коммуникации информации;
- своевременность выполнения учетных работ;
- адекватность выполнения учетных работ;
- специализацию и кооперацию при выполнении учетных и плановых работ.

Таким образом, научная организация процесса управленческого учета состоит в создании организационных предпосылок для повышения эффективности системы управленческого учета и аналитического уровня информации в системе менеджмента с целью активного влияния на принятие и исполнение управленческих решений в сельскохозяйственных организациях.

Управленческий учет в сельском хозяйстве призван давать необходимые сведения о ходе производственных про-

цессов, содействовать обеспечению сохранности собственности, росту рентабельности, повышению эффективности и улучшению качества работы всех структурных подразделений. Все перечисленное можно свести укрупненно к двум функциям, возложенным на учет: информационной и контрольной.

В связи с тем, что используемый учет затрат на предприятии играет большую роль при принятии руководителем ключевых решений в управлении производством, на современном этапе требуется внедрение инновационных подходов и методов учета затрат. На сегодняшний день в России для учета затрат и расчета себестоимости в основном используют отечественные методы. Особенно распространены: поперечный; позаказный; попроцессный (простой); нормативный.

При формировании учетной политики на сельскохозяйственных предприятиях необходимо придерживаться следующих требований и правил:

1) предприятие должно выбирать один способ из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Если по конкретному вопросу в этих документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает необходимый способ исходя из положений по бухгалтерскому учету;

2) выбранные способы должны устанавливаться во всех структурных подразделениях предприятия независимо от места их расположения и функционирования. Это означает, что представительства, отделения, филиалы должны придерживаться учетной политики, установленной головным предприятием;

3) при ведении бухгалтерского учета предприятие должно обеспечивать соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методов ведения учета) в отношении отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, определяемых по правилам, установленным законодательством в зависимости от условий хозяйствования. Значит, принятые предприятием правила должны устанавли-

ваться на длительный (не менее года) срок и не могут меняться в течение отчетного года;

4) эти правила должны быть закреплены соответствующим внутренним документом (приказом руководителя предприятия, утверждающим Положение об учетной политике);

5) в том случае, когда предприятие не может сформировать достоверную информацию об объектах исходя из установленных правил бухгалтерского учета, это (с соответствующим обоснованием) должно быть отражено в пояснительной записке.

Для реализации учетной политики сельскохозяйственной организации, составленной в соответствии с требованиями МСФО, необходимо выполнение определенных организационных, учетных и методических мероприятий при формировании отчетности согласно МСФО, среди которых:

- оценка биологических активов по справедливой стоимости;

- оценка выручки по справедливой стоимости;

- разработка дополнительных регистров аналитического учета и документов для внутренней бухгалтерской отчетности; · изменение графика документооборота и др.

При формировании учетной политики для целей управленческого учета целесообразно выделять следующие аспекты:

- связанные непосредственно с формированием службы управленческого учета – структура данной службы; определение круга лиц, которые будут заниматься ведением управленческого учета в организации, и осуществлять контроль за качеством формируемой в его рамках управленческой информации; указания о создании в организации центров ответственности и перечень создаваемых центров;

- связанные с использованием специальных средств ведения учета – разработка системы счетов для целей управленческого учета, отражающие информацию о затратах, связанных с выращиванием биологических активов и получения от них сельскохозяйственной продукции; разработка первичных учетных документов, регистров аналитического

и синтетического учета в части учета и оценки биологических активов и получаемой от них продукции для целей управленческого учета; формирование внутренней (управленческой)

отчетности по биологическим активам; разработка графика документооборота по внутренней документации и др.;

- связанные с такими важными вопросами организации управленческого учета, как оценка активов и затраты на производство продукции, например, критерии отнесения биологических активов к оборотным и внеоборотным;

- методы начисления амортизации по тем биологическим активам, по которым предусмотрено ее начисление (например, многолетние насаждения, достигшие эксплуатационного возраста); методы первоначальной оценки активов; способы оценки получаемой от них сельскохозяйственной продукции; выбор статей калькуляции; определение способа сводного учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции; выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости получаемой продукции; методика исчисления финансовых результатов от биотрансформации биологических активов.

Необходимо отметить, что по большому количеству вопросов, связанных с формированием учетной политики для целей управленческого учета, наблюдается совпадение с вопросами, которые находятся в ведении финансового учета, например, в учетной политике для целей финансового учета также находят свое отражение амортизационная политика организации, выбор методов оценки активов и другие направления учета, что говорит о тесной связи данных видов учета.

Фролов А.В. отмечает, что в Плате счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденного приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. №654, где для детального учета затрат, в том числе, в части биологических активов, зарезервированы счета с 30 по 39, укрепились взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом в сельском хозяйстве. Использование счетов 30-39 дает возможность организовать учет

затрат по биологическим активам в разрезе экономических элементов [9, с. 7-8].

Булгакова С.В. предлагает для организации управленческого учета произвести модификацию действующего плана счетов и ввести следующие счета для учета затрат по экономическим элементам:

- 31 «Материальные затраты»; ·
- 32 «Затраты на оплату труда»; ·
- 33 «Отчисления на социальные нужды»; ·
- 34 «Амортизация»; ·
- 35 «Прочие затраты»; ·
- 36 «Отклонения от нормативных значений затрат»; ·
- 37 «Затраты производственной деятельности»; ·
- 38 «Продажа продуктов производственной деятельности»; ·
- 39 «Результаты производственной деятельности» [2, с. 26]

Для повышения качества содержащихся данных в отраслевой бухгалтерской отчетности профессор Хоружий Л.И. выделяет следующие основные направления расширения и дополнения ее информационной базы:

- социальное развитие; · технологическая инфраструктура;
- производственно-хозяйственная деятельность;
- коммерческая деятельность;
- предпосылки в адаптации информационной базы к международным стандартам финансовой отчетности [10, с. 56].

В сельскохозяйственных организациях часто используется способ калькуляции по плановой себестоимости, однако он является довольно трудоемким, так как при его использовании происходит составление большого количества расчетов, а также корректировка стоимостной оценки сельскохозяйственной продукции. Таким образом, в настоящее время управленческий учет еще не получил широкого распространения в организациях агропромышленного комплекса, для его развития необходим ряд предпосылок, как внутренних, зависящих от экономического субъекта (заинтересованность руководства в создании системы управленческого учета, повышение квалификации учетных работников и др.), так и внешних, не зависящих от организации (проведение мер в части

изменения нормативного регулирования биологических активов, внесение изменений в формы отраслевой отчетности и др.). Постановка управленческого учета зависит от организационно – правовой формы организации, ее размеров и финансового состояния. Предложенная авторская методика организации управленческого учета Е.П. Криничной, включающая:

- этапы постановки управленческого учета в организации;
- формирование учетной политики и разработку рабочего плана счетов, предполагающего использование счетов управленческого учета;
- разработку управленческой документации по биологическим активам;
- организацию учета затрат и исчисление себестоимости получаемой от биологических активов сельскохозяйственной продукции позволит повысить уровень релевантности информации о биологических активах, формируемой в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций [5].

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда.

Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее уже привел к ощутимым

результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы и т. д.

Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители, в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми. Как правило, необходимость в управленческом учете назревает, когда на предприятии формируется некоторый уровень управленческой культуры, а руководство предприятия начинает реально осознавать недостатки существующей системы управления.

Библиографический список

1. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 15. С. 37–51.
2. Булгакова С.В. Теория, методология и организация системы управленческого учета: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Мичуринск, 2009. 44 с.
3. Ибрагимов А.Х. Преобразование результатов управленческого учета в нефинансовую и финансовую информацию в геологоразведке // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2019. № 4(56). С. 100-106.
4. Концевой Г.Р., Злобина О.О., Мухина И.А. Особенности организации управленческого учета сельскохозяйственного производства // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 37. С.16–32.
5. Криничная Е.П. Методика управленческого учета биологических активов и получаемой от них продукции // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 2. С. 65-71.
6. Нефинансовая информация: почему бизнесу важно ее использовать. [Электронный ресурс]. URL: <https://uteka.ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-nefinansovaya-informaciya-pochemu-biznesu-vazhno-ee-ispolzovat> (дата обращения: 22.07.2021).
7. Ржавина Ю.Б. Вопросы информации в системе управленческого учета Ю. Б. Ржавина // Вестник марийского государственного университета. Серия «сельскохозяйственные науки. Экономические науки». 2017. Т. 3. №2 (10). С. 72-76.
8. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.: ИНФРА-М, 2011. 218 с.
9. Фролов А.В. Организация управленческого учета в отрасли овцеводства: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Москва, 2007. 24 с.
10. Хоружий Л.И. Основные направления трансформации отраслевой бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночной среды // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2010. № 5. С. 54-57.