

8. В 2020 году правительство выделило фермерам государственную поддержку в размере 4 миллиардов долларов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/02/19/657232>. – Дата доступа: 12.05.2021.
9. Правительство расширило возможности программы «Доступные кредиты 5-7-9 %» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-rozshiriv-mozhli-vosti-programi-dostupni-krediti-5-7-9>. – Дата доступа: 15.05.2021.

УДК 657.471

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ МАШИН И ОБОРУДОВАНИЯ

Е. Г. Красота, Т. П. Мац

Полтавская государственная аграрная академия
г. Полтава, Украина (Украина, 36003, г. Полтава, ул. Сквороды, 1/3;
e-mail: 2510elena@ukr.net)

***Ключевые слова:** управленческий учет, основные средства, сельскохозяйственное производство, управление, информационное обеспечение.*

***Аннотация.** В статье описаны особенности сельскохозяйственного производства в свете фактора сезонности, его воздействие на эксплуатацию сельскохозяйственной техники, а также применение управленческого учета для учета мобильной части основных средств в сельском хозяйстве, особенности его информационного обеспечения. В отличие от промышленности в сельском хозяйстве существенное значение имеет фактор времени использования основных средств. В связи со спецификой сельскохозяйственного производства техника используется неравномерно: большая нагрузка периоды работы и простои в перерывах между ними. Принимая во внимание все особенности сельскохозяйственного производства, необходимо, чтобы информационные потоки поступали от разнообразных видов хозяйственного учета: бухгалтерского, статистического и оперативно-технического. В связи с чем предложено использование интегрированной учетной информации, что позволит сформировать необходимый информационный массив для нужд управления предприятием.*

FEATURES OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF AGRICULTURAL MACHINES AND EQUIPMENT

E. G. Krasota, T. P. Matz

Poltava State Agrarian Academy
Poltava, Ukraine (Ukraine, 36003, Poltava, 1/3 Skovoroda st.; e-mail:
2510elena@ukr.net)

Key words: *management accounting, fixed assets, agricultural production, management, information providing.*

Summary: *The article describes the peculiarities of agricultural production in the light of the seasonality factor, its impact on the operation of agricultural machinery, as well as the application of management accounting to account for the mobile part of fixed assets in agriculture, the peculiarities of its information providing. Unlike industry in agriculture, term of using of fixed assets is essential. Due to the specifics of agricultural production, equipment is used unevenly: heavy work periods and downtime in the breaks between them. In view of all features of agricultural production, it is necessary that information flows arrived from various types of economic account: accounting, statistical and operating-technical. Therefore, it is proposed to use integrated accounting information, which will allow to form the necessary information array for the needs of enterprise management.*

(Поступила в редакцию 06.06.2021 г.)

Введение. В настоящее время максимальное использование потенциальных возможностей имеющихся основных средств наиболее полно достигается при применении системы управления их использованием и воспроизведением.

Цель работы – установить значимость и возможность применения управленческого учета для сельскохозяйственной техники. Цель управления эффективностью использования производственных основных средств сельскохозяйственного предприятия – обеспечение постоянной технической готовности и необходимой производительности конкретных средств труда для полного обеспечения потребностей сельскохозяйственного производства при минимальных затратах трудовых ресурсов и материальных оборотных средств. Это достигается правильным формированием объема и структуры основных средств, повышением эффективности их использования в период сельскохозяйственных работ, своевременным и качественным проведением их технического обслуживания, ремонта и обновления. Простое и расширенное воспроизводство активной части основных средств в сельском хозяйстве также имеет свои специфические особенности, обусловленные характером производства и природно-экономическими факторами.

Материал и методика исследований. Проведенные исследования показали, что в сельском хозяйстве, особенно в земледелии, в отличие от других отраслей народного хозяйства, рабочий период и период производства не совпадают. За период производства осуществляется ряд технологических и биологических процессов, которые следуют друг за другом. Перерывы между технологическими процессами необходимы для осуществления биологических процессов, что и предопределяет сезонность этого производства, особенно в земледелии.

Описанные факторы формируют неравномерное использование трудовых ресурсов и основных средств, в частности техники. Большинство сельскохозяйственных машин используются только в летний период, а некоторые из них лишь несколько недель в году, что связано с биологическими особенностями роста и развития растений. Все эти условия влияют на уровень технической оснащенности сельскохозяйственных предприятий.

Технологические особенности сельскохозяйственного производства определяют и характер использования основных средств. Применение их в земледелии, как правило, не совпадает со сроками получения готовой продукции.

В отличие от промышленности в сельском хозяйстве существенное значение имеет фактор времени использования основных средств. В связи со спецификой сельскохозяйственного производства техника используется неравномерно: большая нагрузка в периоды работы и притоки в перерывах между ними.

Время использования техники в земледелии на протяжении календарного года состоит из периодов работ. Если, например, трактор с момента ввода его в эксплуатацию учитывался на балансе предприятия на протяжении 10 лет, то фактический срок его службы должен определяться сроком его непосредственного использования. Время содержания машины на балансе предприятия не характеризует ее действительного использования на протяжении срока службы. Даже при полном использовании машины в сельском хозяйстве срок ее службы будет составлять лишь некоторую часть от общего времени пребывания машины на балансе предприятия.

Следовательно, период пребывания сельскохозяйственной машины на предприятии – это пассивный показатель, который указывает лишь на наличие машины, в то время как срок службы – период, на протяжении которого она фактически используется, – активный показатель, характеризующий ее использования в работе. Работа – более конкретный показатель активного использования машин в производственном процессе, чем время, на протяжении которого машина пребывает на балансе предприятия.

Результаты хозяйственной деятельности в значительной степени зависят от того, когда использовались основные средства, в какие сроки. Несвоевременный сев или обработка посевов могут привести к значительному снижению урожайности; несвоевременная уборка – к потерям выращенного урожая. Поэтому при одинаковом уровне обеспеченности основными средствами предприятия могут получить, в конечном результате, разную сумму прибыли. Следовательно, использование основ-

ных средств – важный фактор производства. Для достижения минимального количества потерь в процессе возделывания почвы, посева и уборки урожая сельскохозяйственной продукции нужно повышать производительность и интенсивность использования сельскохозяйственной техники, осуществлять своевременное ее обновление и, соответственно, воспроизведение.

Рациональное использование и воспроизведения основных средств обеспечивается наличием системы управления, действие которой распространяется на соответствующие объекты. К объектам управления эксплуатацией и воспроизводством активной части основных средств можно отнести:

- 1) поступления основных средств;
- 2) использование основных средств, в т. ч. поддержание основных средств в работоспособном состоянии;
- 3) обновление основных средств, включая выбытие основных средств.

Процесс управления эксплуатацией и обновлением основных средств в разрезе выделенных объектов возможен при условии наличия объективного и полного информационного обеспечения. Он обуславливается наличием последовательных процессов: получения информации, принятия решения, выполнение принятого решения, обработки его результатов. Информационное обеспечение составляют потоки данных, которые обслуживают систему управления в соответствии с заданными целями. Они предоставляются в обработанном виде, удобном для восприятия и оценки ситуации, обоснования и принятия управленческого решения.

Обработка информации осуществляется с помощью учета. Учет организует процесс наблюдения и фиксацию фактов и событий экономической деятельности, их регистрацию в виде единичных показателей, обобщение единичных показателей во множественные, что позволит использовать информацию учета в процессе управления. Он накапливает и сохраняет информацию до ее востребования для использования при принятии управленческих решений. Учет представляет собой самостоятельную информационную систему сбора, обработки, хранения и поиска данных. Основными носителями экономической информации являются первичные документы. Разветвленная система первичного наблюдения, регистрации, накопления и хранения данных влияет на характер организации учета и, соответственно, использование учетных данных.

Для обеспечения полноты управленческого процесса информационные потоки должны поступать из разнообразных видов хозяйственно-го учета: бухгалтерского, статистического и оперативно-технического.

При этом каждый из них имеет свои преимущества, но наряду с этим и недостатки при предоставлении данных первичного наблюдения.

Оперативно-технический учет обеспечивает быстрый сбор и передачу данных, необходимых для принятия управленческих решений. При этом не обеспечивает их достаточную регистрацию.

Статистический учет имеет достаточную аналитичность, которая определяется имеющейся системой соответствующих показателей. При этом он не имеет достаточной оперативности, а носит исторический характер. Это объясняется тем, что для проведения анализа и осуществления необходимых расчетов используется определенный информационный массив, формирование которого предусматривает прохождение значительного промежутка времени.

Наиболее точным является бухгалтерский учет. Поэтому до недавнего времени в действующей системе хозяйственного учета он занимал ведущее место.

Использование информации бухгалтерского учета обеспечивает полную характеристику хозяйственных операций по количественным и стоимостному параметрам, хотя указанный вид учета не имеет оперативности и аналитичности, которые присущи, соответственно, оперативно-техническому и статистическому учету.

Результаты исследований и их обсуждение. С учетом всех факторов было установлено, что оптимальное решение данной проблемы заключается в создании единой интеграционной системы трех видов учета на основе сведений бухгалтерского учета. Такая горизонтальная интеграция хозяйственного учета предусматривает его разделение на финансовый и управленческий. При этом информация финансового учета является общедоступной: она, в частности, используется для составления финансовой отчетности предприятия. Сведения управленческого учета составляют тайну предприятия и используются для принятия своевременных и обоснованных управленческих решений.

Отдельные зарубежные [8] и украинские [1-7] ученые считают, что сведения управленческого учета используется лишь для минимизации издержек производства. Хотя, на наш взгляд, его умелое использование обеспечивает постоянное пребывание деятельности предприятия в зоне доходности. Это достигается повышением доходов и сокращением расходов хозяйственной деятельности предприятия.

Следовательно, сведения управленческого учета используются не только в качестве информационной базы для калькуляции себестоимости и определения расходов производства, но и для определения, анализа направлений возможного сокращения расходов по разным объектам учета. В частности, в системе управленческого учета возможно форми-

рование информации, необходимой для принятия решений в отношении эксплуатации и обновления основных средств. Управленческий учет эксплуатации и обновления основных средств и бухгалтерский учет основных средств имеют значительные различия (таблица)

Таблица – Различия между управленческим и финансовым учетом эксплуатации и обновление основных средств

Области сравнения	Финансовый учет использования основных средств	Управленческий учет использования основных средств
1. Основные потребители информации	Лица и организации за пределами хозяйственной единицы	Разнообразные уровни внутреннего управления
2. Виды методов бухгалтерского учета	Метод двойной записи, инвентаризация, калькуляция, оценка. Не ограничен только учетными методами	Используются любые, дающие результат
3. Механизм действия	Обязательное выполнение принципов бухгалтерского учета	Не имеет норм и ограничений; Единственный критерий – пригодность
4. Используемые измерители	Денежная единица по курсу, который действовал в момент возникновения факта хозяйственной деятельности	Любая подходящая денежная или натуральная единица измерения. Если осуществляется оценка в гривнах, то может использоваться ее фактическая или будущая стоимость
5. Основной объект анализа	Хозяйственная единица в целом	Анализ существующего и перспективное планирование будущего использования объекта исследования
6. Частота составления отчетности	Периодически, на регулярной основе	Когда нужно, может составляться и не на регулярной основе
7. Степень надежности	Нуждается в объективности; исторический по природе	Сильно зависит от цели планирования; но, когда нужно, используются точные данные
8. Отчетность	Имеет ретроспективный характер	Использует информацию об уже осуществленных фактах хозяйственной деятельности, но при этом в значительной степени нацелен на будущее

Кроме того, управленческий учет эксплуатации и обновление основных средств имеет и характерные особенности, связанные со спецификой его применения.

Оперативность. Она объясняется особенностями сельскохозяйственного производства. Главная из них заключается в том, что имеющийся технический потенциал используется лишь часть календарного года. От эффективности его использования зависит своевременность

выполнения сельскохозяйственных работ и, соответственно, объем собранного урожая. Это имеет прямое влияние на доход сельскохозяйственного предприятия. Поэтому учетные сведения о состоянии сельскохозяйственной техники, количественное и стоимостное расходование горючего и запчастей должны оперативно предоставляться руководящему составу. Эти сведения требуют детального анализа, т. к. определяют общую целесообразность использования мобильной части основных средств.

К характерным чертам управленческого учета эксплуатации и обновления сельскохозяйственной техники можно отнести его аналитическую упрощенность. Для анализа использования объекта управленческого учета возникает необходимость применения аналитических показателей, которые характеризуют процессы эксплуатации и воспроизведения основных средств. Действующая система показателей была создана еще во времена административно-командной системы, поэтому большинство из них является слишком общей и, соответственно, непригодной для использования в пределах отдельной хозяйственной единицы. Исчисления отдельных из них предусматривают использование завышенных данных. Например, для определения фондовых показателей применяется первоначальная стоимость основных средств, хотя она не учитывает степень износа, особенно мобильной части сельскохозяйственной техники. Поэтому вычисленный показатель будет необъективным.

В современных условиях в сельском хозяйстве Украины существует тенденция к образованию мега-хозяйств (агрохолдингов), в которых используются значительные массивы арендованных земель. В их состав могут входить несколько бывших коллективных сельскохозяйственных предприятий. Центральный управленческий аппарат таких хозяйств сосредотачивается в городах со значительным финансовым оборотом, таких как, например, Киев или Днепропетровск. В пределах хозяйствующих субъектов ведут учет и составляют отчетность, которая отправляется главному предприятию. При таких условиях важно, чтобы созданные информационные данные были понятны и целесообразны для руководства, которое не находится на непосредственном фронте событий. Соответственно управленческая отчетность должна содержать соответствующие показатели.

Поскольку управленческий учет это не только регистрирующий учет (в историческом понимании этого слова), его данные должны позволять выявлять проблемный участок производства, анализировать образовавшуюся ситуацию, оценивать ее для того, чтобы своевременно принимать точные и взвешенные управленческие решения.

Управление эксплуатацией и обновлением мобильной части основных средств в сельском хозяйстве ведется по отдельным объектам. При этом управленческий учет оказывает необходимое информационное обеспечение по соответствующим направлениям.

В частности, поступления основных средств с помощью сведений управленческого учета рассматриваются по качественному и количественному аспектам. При этом анализ основных средств по количественному аспекту должен обеспечиваться информацией о количестве имеющихся единиц техники, их стоимости и структуре. Качественный состав основных средств управленческий учет характеризует сведениями о техническом состоянии и готовности, их учетном возрасте и количестве лет активной эксплуатации. Своевременное использование сельскохозяйственной техники требует наличия ее достаточного количества. При этом имеющийся состав должен быть сбалансированным по качественным и количественным показателям. При наличии необходимых сведений управленческого учета об обосновании нормативной потребности в количестве основных средств, об улучшении технического состояния машин и оборудования, сроков их службы, повышении удельного веса средств, определяющих производительность производства, руководящий состав предприятия может принять решение о дальнейшей эксплуатации или ликвидации объектов.

Обоснование рационального использования основных средств определяется комплексностью сведений управленческого учета. Они должны определять фонд рабочего времени, и другие нормативы, а именно: нормы выработки, временные нормативы выполнения производственной задачи, производительность и загруженность машинотракторных агрегатов. В свете предоставленных сведений управленческого учета управлением определяется интенсивность использования активной части основных средств.

Анализ предоставленных сведений управленческим аппаратом позволяет усовершенствовать технологические процессы, техническую подготовку производства, снижение простоев, поддержание машин и оборудования в постоянной технической готовности, усовершенствовании норм и нормативов использования машин и оборудования (сменности, часовой выработки), что способствует своевременному обновлению мобильной части основных средств.

Рациональная эксплуатация основных средств возможна при условии их постоянного поддержания в работоспособном состоянии. Инженерные службы хозяйств обеспечивают все необходимые для этого мероприятия. К ним относятся техническое обслуживание и хранение

сельскохозяйственной техники. Последнее имеет особо значительное влияние на уровень и срок полезного их использования.

Управленческий учет обновления активной части основных средств для нужд управления осуществляется по следующим направлениям:

- 1) своевременность и оценка целесообразности проведения ремонтов;
- 2) списания основного средства и обоснование экономически целесообразных замен;
- 3) оценка и предложения по рациональной замене выбывших основных средств (оценка денежных потоков);
- 4) внедрение целесообразных способов обновления;
- 5) определение целесообразности момента списания основного средства.

Предоставление необходимых сведений для обеспечения обновления основных средств позволит поддерживать их в постоянной технической готовности, используя рациональные пути и способы обновления. При этом такие мероприятия должны применяться на протяжении всего срока полезного использования. Сведения управленческого учета, собранные по определенным направлениям, будут способствовать планированию руководством целесообразности момента списания и, соответственно, обновления основных средств.

К направлениям применения сведений управленческого учета относится также ликвидация основных средств. Основные функции на этом этапе выполняют инженерно-технические службы предприятия. Именно они проводят оценку целесообразности использования деталей списываемой техники. Далее экономико-аналитические службы предприятия обосновывают обеспеченность предприятия основными средствами, определяют необходимость списания неиспользуемых производственных мощностей и устанавливают сроки полезной эксплуатации техники, в состав которой входят детали, бывшие в использовании. При этом при замене деталей, которые определяют тяговую мощность активной части сельскохозяйственной техники, с помощью сведений управленческого учета осуществляется пересмотр нормативно утвержденных и установление практически выполняемых норм выработки.

Заключение. Применение сведений управленческого учета по определенным направлениям управленческой деятельности позволит обеспечивать интенсивную эксплуатацию и своевременное обновление основных средств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Белоусова, И. Роль управленческого учета / И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 34.

2. Гнилицкая, Л. принятия управленческих решений на основе учета информации системы «Директ костинг» / Л. Гнилицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 3. – С. 24.
3. Голов, С. Ф. Проблемы и перспективы реформирования бухгалтерского учета в Украине / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2000. – № 11. – С. 15-23.
4. Довжик, О. О. Роль управленческого учета и проблемы его внедрения на предприятиях / О. О. Довжик // Вестник Полтавской государственной аграрной академии. – № 2. – 2012. – С. 174-179.
5. Нападковская, Л. В. Управленческий учет учебник. для студентов высших учеб. заведений / Л. В. Нападковская. – Киев: Книга, 2004. – 544 с.
6. Петрык, А. Существует ли в Украине и нужен ли управленческий учет? / А. Петрык // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 2. – С. 85-92.
7. Пушкарь, М. С. Разработка системы учета: учебное пособие / М. С. Пушкарь. – Тернополь: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
8. Соколов, Я. В. Управленческий учет: мифы и реальность / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 52-64.

УДК 330.131.7(476)

К ПРОБЛЕМАМ ПОСТРОЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В. В. Кудин

УО «Гродненский государственный аграрный университет»
г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230008,
г. Гродно, ул. Терешковой, 28; e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** система управления, внутренний контроль, риск-ориентированный подход.*

***Аннотация.** В условиях высокой рискованности хозяйствования актуальной становится проблема повышения эффективности деятельности любого экономического субъекта. Это обуславливает необходимость создания и внедрения риск-ориентированной модели системы внутреннего контроля. В статье проведен анализ лучших мировых практик в области контроля и аудита. На основании исследования предлагается авторская модель системы внутреннего контроля, которая направлена на обеспечение эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций.*

TO THE PROBLEMS OF BUILDING AN EFFECTIVE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

V. V. Kudin

EI «Grodno state agrarian university»
Grodno, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 230008, Grodno,
28 Tereshkova st.; e-mail: ggau@ggau.by)