

Прохар Н.В.  
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ФОРМУВАНЬ**

**Постановка проблеми.** Фінансовий результат є узагальнюючим показником ефективності фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства, абсолютне значення якого залежить від обраної методики формування та особливостей обліку. Розрахований фінансовий результат за даними фінансового обліку не в повній мірі може бути інструментом управління підприємством, оскільки в сільському господарстві, як правило, не визначається результат господарювання за окремими видами продукції, центрами відповідальності; періодичність порівняння доходів і витрат з метою визначення фінансового результату становить квартал чи рік; система обліку не забезпечує вищі ланки управління інформацією про доходи і витрати центрів відповідальності, а останні, в свою чергу, не відповідають за досягнуті показники. В управлінському обліку фінансовий результат, залежно від поставленої мети, може бути визначений по-різному, оскільки така інформація адресується різним користувачам та впливає на прийняті ними оперативні, тактичні й стратегічні рішення.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Окремі аспекти управлінського обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, серед як Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інші. Однак низка проблем, пов'язаних із вдосконаленням теоретичних, методичних і практичних питань управлінського обліку фінансових результатів залишаються недостатньо розкритими та вимагають вирішення з урахуванням галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є обґрунтування загальних методичних підходів до формування фінансових результатів сільськогосподарських формувань в управлінському обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Теорією та практикою вітчизняного й зарубіжного обліку сформовано низку підходів до формування фінансових результатів. Як свідчить аналіз економічної літератури, розрахунок фінансових результатів значно видозмінюється залежно від застосування системи обліку витрат. В.І. Ткач та М.В. Ткач наводять чотири системи організації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що впливають на формування фінансових результатів:

1) управлінський облік повністю виділяється із фінансового через ведення спеціальних рахунків-екранів (Франція, Бельгія, латиноамериканські держави);

2) система управлінського обліку є автономною по відношенню до фінансового обліку, в ній використовуються три класи рахунків. Рахунки управлінського обліку ведуться одночасно з рахунками фінансового обліку, а зв'язок між ними забезпечується за допомогою системи розподільчих рахунків (США, Канада, Німеччина);

3) управлінський облік не ведеться, а облік витрат за носіями витрат для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється поза системою бухгалтерського обліку, хоча ці дані ув'язуються з даними бухгалтерського обліку (Германія, Угорщина);

4) управлінський облік не ведеться, а облік виробничих витрат інтегрований у фінансовий облік (Західна Європа) [5, с. 29].

Незалежно від вибору системи організації обліку, на розрахунок фінансових результатів впливають варіанти побудови саме обліку витрат. Методи обліку витрат залежно від характеру виробничої діяльності чи об'єктів обліку поділяються на такі види: попередільний, позамовний, попроцесний, а це, в свою чергу, впливає на розрахунок фінансових результатів. Позамовний метод обліку витрат не знайшов широкого розповсюдження в рослинництві та тваринництві, оскільки при його застосуванні витрати накопичуються за окремими

виробничими замовленнями, але може бути застосований у промислових чи допоміжних сільськогосподарських виробництвах. Попередільний метод, а саме його безнапівфакбрикатний варіант, на нашу думку, саме й застосовується в рослинництві й тваринництві.

Як зауважує Ю.Я. Литвин, недоліком попередільного методу є його надмірна трудомісткість, він не забезпечує належний контроль за витратами виробництва, але дає змогу розрахувати витрати за видами робіт (процесів), що в подальшому будуть віднесені на окремі види продукції з метою визначення фінансового результату [1, с. 180].

Попередільний метод обліку витрат зможе забезпечувати більш якісний контроль за витратами, якщо буде запроваджений у рослинництві й тваринництві не тільки в межах фактичних витрат, а й нормативних з аналізом відхилень і їх причин. Тому незалежно від вибору системи обліку витрат, на підприємствах повинен бути налагоджений поточний контроль понесених витрат, що в обов'язковому порядку призведе до економічно обґрунтованої собівартості продукції та бажаних фінансових результатів.

На думку В.О. Ластовецького, на виробничому підприємстві необхідно конкретизувати відповідальність працівників за використання всіх видів технологічних ресурсів, які в сукупності формують категорію «технологічна вартість (собівартість) продукції», що в свою чергу передбачає окремий облік витрат на технологічні матеріали, на робочу силу та засоби праці [3, с. 87]. На нашу думку, розрахунок технологічної собівартості в сільському господарстві є цілком можливим та економічно обґрунтованим, оскільки витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання, а також послуги допоміжних виробництв щодо утримання основних засобів обліковуються на окремих субрахунках, розподіляються пропорційно до встановленої бази та включаються до виробничих витрат. Тому форма Виробничого звіту сільськогосподарських формувань повинна містити інформацію про технологічну собівартість сільськогосподарської продукції, а саме витрати технологічних матеріалів (сировини, палива, насіння, добрив, засобів захисту рослин тощо), витрати на

робочу силу (на оплату праці, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), витрати засобів праці (знос основних засобів, витрати ремонтно-механічної майстерні, витрати енерговиробництв, витрати водопостачання, витрати машино-тракторного парку, послуги сторонніх підприємств), що забезпечить контроль абсолютної суми фінансових результатів.

Величина фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях також може суттєво коливатися в залежності від повноти включення витрат до собівартості, що передбачає використання методів обліку повних або неповних витрат. В економічній літературі зустрічаються відповідно різноманітні назви цих методів: система повного розподілу витрат, система повного нарахування витрат, калькулювання повних витрат, абсорпшен-костинг; калькулювання змінних витрат, калькулювання урізаної собівартості, калькулювання маржинальних витрат, директ-костинг, система обліку змінних витрат, система обліку прямих витрат тощо. Підтримуємо думку О.В. Карпенко, що ототожнення неповної собівартості з прямою є дискусійним [2, с. 40]. Адже у сільському господарстві не всі прямі витрати можуть бути змінними і навпаки: вартість послуг водопостачання може бути непрямими витратами, але змінними, оплата праці основних робітників – прямими витратами, але не завжди змінними.

У сільському господарстві поділ витрат на змінні та постійні дещо ускладнюється через технологічні особливості галузі. Так, різниця між змінними та постійними витратами полягає у їх відношенні до обсягу (виробництва, реалізації тощо). Але, на відміну від інших галузей, обсяг виробництва у рослинництві передбачити не завжди можливо через вплив об'єктивних факторів (погодні умови, стихійні лиха, урожайність біологічних активів, вплив шкідників тощо). Тому В.Б. Моссаковський та С.Я. Бублик пропонують класифікувати витрати рослинництва на змінні та постійні в залежності від площі посіву [4, с. 164]. Крім того, виділяють постійні, змінні та умовно-змінні витрати, наголошуючи, що якщо площа посіву є відомою, то умовно-змінні витрати приймають форму постійних.

На нашу думку, умовно-постійні та умовно-змінні витрати можуть існувати з метою класифікації витрат, але для практичного застосування цієї класифікації (для побудови Звіту про прибуток чи розрахунку точки беззбитковості) витрати необхідно відносити до певної групи: змінні чи постійні. Крім того, умовно-змінні витрати в межах релевантного діапазону (наприклад, впродовж року, коли площа посіву не змінюється) доцільно відносити до змінних, а не постійних витрат. Наші міркування підтверджуються визначенням змінних витрат: витрати насіння чи пального на обробіток одного гектару будуть майже удвічі меншими, ніж ці витрати на два гектари, але середня величина витрат на один гектар буде стала.

З метою спрощення розрахунку фінансових результатів витрати сільськогосподарських формувань доцільно згрупувати на змінні та постійні, прямі й непрямі (табл. 1).

*Таблиця 1*

### **Класифікація витрат для організації управлінського обліку**

<b>Вид витрат</b>	<b>Змінні</b>	<b>Постійні</b>	<b>Прямі</b>	<b>Непрямі</b>
Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу за погодинною формою оплати праці		+	+	
Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу за відрядною формою оплати праці	+		+	
Витрати на оплату праці позаштатних працівників, зайнятих виробництвом продукції	+	+	+	
Відпускні та інші виплати зазначеним вище працівникам	+	+	+	
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	
Насіння та посадковий матеріал	+		+	
Паливо та мастильні матеріали	+		+	
Добрива	+		+	
Засоби захисту рослин	+		+	
Роботи та послуги:				
- вантажного транспорту	+		+	
- легкового транспорту		+		+
- енергетичних виробництв		+		+
- водопостачання *		+		+
- гужового транспорту		+		+
- автомобілів спеціального призначення (комбайнів, тракторів та інших самохідних машин)	+		+	
- сторонніх організацій	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів		+		+
Інші витрати на утримання основних засобів		+		+
Інші витрати (плата за оренду земельних та майнових паїв)		+		+
Загальновиробничі витрати	+	+		+

\* крім витрат на утримання і експлуатацію водогонів та іншого устаткування на об'єктах водопостачання

Розглянута класифікація витрат полегшить розрахунок фінансових результатів як по підприємству в цілому, так і за окремим центрами відповідальності, а також дасть змогу проаналізувати внесок кожного центру відповідальності в покриття постійних витрат.

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що управлінський облік фінансових результатів не повинен суперечити фінансовому, а навпаки – повинен деталізувати інформацію про доходи й витрати в різних розтинах для внутрішніх користувачів з метою визначення різних видів прибутку (збитку). На думку Е.С. Хендриксена та М.Ф. Ван Бреда, ефективність управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності й більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією [6, с. 207]. Тож аналітичний облік фінансових результатів повинен бути організований за запропонованими нами субрахунками до рахунку 79 „Фінансові результати” з деталізацією за аналітичними рахунками першого-п’ятого порядку, що узагальнено в таблиці 2.

Таблиця 2

### Структура рахунку 79 „Фінансові результати” сільськогосподарських формувань при комп’ютеризованій формі обліку

Субрахунок	Аналітичні рахунки				
	першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку	п’ятого порядку
1	2	3	4	5	6
791 „Фінансовий результат операційної діяльності”	791.1 „Фінансовий результат основної діяльності”	791.1.1 „Фінансовий результат галузі рослинництва”; 791.1.2 „Фінансовий результат галузі тваринництва”; 791.1.3 „Фінансовий результат діяльності підсобних господарств”; 791.1.4 „Фінансовий результат діяльності обслуговуючих господарств”	791.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур” і т.д. за видами продукції, робіт чи послуг	791.1.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1” і т.д. в розрізі центрів відповідальності	791.1.1.1.1.1 „Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1 державі” і т.д. в розрізі каналів реалізації (держава, переробні чи заготівельні підприємства тощо, кінцеві споживачі)
	791.2 „Фінансовий результат іншої операційної діяльності”	791.2.1 „Фінансовий результат від реалізації інших оборотних активів”; 791.2.2 „Фінансовий результат від зміни	791.2.1.1 „Фінансовий результат від реалізації іноземної валюти” і т.д.	-	-

1	2	3	4	5	6
		цін внаслідок операційної діяльності”; 791.2.3 „Фінансовий результат від операційної оренди активів”; 791.2.4 „Фінансовий результат від інших операцій”	в розрізі реалізованих чи переоцінених оборотних активів, об’єктів оренди тощо		
792 „Фінансовий результат фінансової діяльності”	792.2 „Фінансовий результат від зміни цін внаслідок фінансової діяльності”; 792.3 „Фінансовий результат від операцій володіння внаслідок фінансової діяльності”; 792.4 „Фінансовий результат від інших операцій фінансової діяльності”	792.3.1 „Фінансовий результат від володіння часткою в асоційованих підприємствах” і т.д. в розрізі об’єктів інвестування, об’єктів оренди тощо	-	-	-
793 „Фінансовий результат інвестиційної діяльності”	793.1 „Фінансовий результат від реалізації необоротних активів”; 793.2 „Фінансовий результат від зміни цін внаслідок інвестиційної діяльності”; 793.3 „Фінансовий результат від операцій володіння внаслідок інвестиційної діяльності”; 793.4 „Фінансовий результат від інших операцій інвестиційної діяльності”	793.1.1 „Фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій” і т.д. в розрізі окремих видів активів чи інших операцій тощо	-	-	-
794 „Фінансовий результат надзвичайних подій”	794.1 „Фінансовий результат, отриманий від стихійного лиха”; 794.2 „Фінансовий результат, отриманий від техногенних катастроф і аварій”; 794.3 „Фінансовий результат від інших надзвичайних подій”	794.1.1 „Фінансовий результат, отриманий через повені” і т.д. в розрізі видів стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій, видів заподіяної шкоди тощо	-	-	-

Оскільки фінансовий результат сільськогосподарського підприємства в основному включає результат операційної діяльності, то й деталізація інформації саме за видами основної й іншої операційної діяльності є найбільш цікавою керівництву, що потребує найбільшої аналітичності. Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва неможливе в рамках фінансового обліку, але є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та

внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства. Обчислення прибутку (збитку) за центрами відповідальності дасть змогу контролювати й оцінювати діяльність структурних підрозділів підприємства, їх вклад у отриманий фінансовий результат та покриття (економію) витрат. Визначення результату діяльності за каналами реалізації забезпечить керівництво інформацією про найбільш та найменш вигідні контракти.

В основу виділення аналітичних рахунків за джерелами формування фінансових результатів та видами іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності покладено принцип релевантності, оскільки результат від реалізації й від операцій володіння активами залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від зміни цін та від інших операцій – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролю фінансових результатів. Деталізація інформації про прибуток (збиток) від надзвичайних подій буде доцільною керівництву при визначенні джерел покриття понесених витрат.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Запропоновані методичні аспекти управлінського обліку в сільськогосподарському виробництві забезпечать необхідну деталізацію інформації про фінансові результати та розширять можливості її використання центрами відповідальності для прийняття управлінських рішень. Визначений фінансовий результат за певний звітний період враховуватиме вклад центру відповідальності в його формування, що в подальшому вплине на порядок розподілу прибутку (покриття збитків).

#### **Список використаних джерел**

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: підручник для вузів / П.Я. Хомин, Г.А. Лисий, В.С. Совінський та ін.; за ред. Ю.Я. Литвина. – К.: Вища школа, 1993. – 607 с.
2. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
3. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
4. Моссаковський В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві / В.Б. Моссаковський, С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129–138.
5. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
6. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.