

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РОСЛИННИЦТВІ

Достовірність визначення фінансово результату в агроформуваннях десятиріччями вважалася однією з найбільш актуальних наукових проблем та розглядалася в рамках фінансового й управлінського обліку. Попередні дослідження показують, що різноманітні методики визначення прибутку (збитку) в фінансовому обліку не в повній мірі задовольняють запити внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації, оскільки в рослинництві, 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 інформацією про доходи і витрати центрів відповідальності, а останні, в свою чергу, не відповідають за отримані показники тощо.

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.

Доведено що запроваджені на підприємствах АПК методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції значним чином впливають на розрахунок фінансових результатів.

Дослідження показують, що позамовний метод обліку витрат не знайшов широкого розповсюдження в рослинництві, оскільки при його застосуванні витрати збираються в розрізі окремих виробничих замовлень, але може бути застосований у промислових чи допоміжних сільськогосподарських виробництвах. Попередільний метод, а саме його безнапівфакбрикатний варіант є найбільш поширеним у рослинництві. Як зауважують дослідники, недоліком попередільного методу є його надмірна трудомісткість, він не забезпечує належний контроль за витратами виробництва [1, с.180], але дає змогу розрахувати витрати за видами робіт (процесів), що в подальшому будуть віднесені на окремі види продукції з метою визначення фінансового результату.

Попередільний метод обліку витрат зможе забезпечувати більш якісний контроль за витратами, якщо буде запроваджений у рослинництві не тільки в межах фактичних витрат, а й нормативних з аналізом відхилень і їх причин, що пов'язане з працями таких відомих науковців, як М. Жебрак, М. Чумаченко, Ю. Литвин та інших.

Однак, не дивлячись на вагомі теоретичні розробки вказаних авторів, на практиці впродовж року обліковуються фактичні витрати та планова собівартість, в кінці року планова собівартість продукції доводиться до фактичної, тому обчислюється калькуляційна різниця, яка не аналізується в розрізі причин та винуватців, а відноситься на собівартість реалізації чи до первісної вартості активів. Тож виходить, що методологія планування і нормування не пристосована до обліку, так як планові показники встановлюються на підприємстві, але їх дотримання не аналізується. Зауважимо, що контроль норм у рослинництві можливий за умови запровадження автоматизованої обробки облікової інформації або встановлення персональної відповідальності працівників за отримані результати.

На думку В.Б. Моссаковського, застосування нормативного методу в практику сільськогосподарських підприємств не набуло широкого розповсюдження через те, що

в рослинництві витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – в наступному, причому основна частка включених до собівартості витрат припадає на кінець звітного періоду, тому мета розрахунку нормативної собівартості втрачається [3, с.39]. Тож автор пропонує застосування чекового методу контролю витрат та наводить його переваги.

Аналізуючи методіку нормативного методу обліку витрат та чекової системи, доходимо висновку, що в основу цих методів покладено принцип поточного контролю витрат та забезпечення їх економії:

- для обох методів важливою є розробка економічно обґрунтованих норм (лімітів) у розрізі статей витрат, робіт (послуг), центів виникнення витрат;
- методи забезпечують контроль витрат в межах центрів відповідальності та підприємства в цілому;
- витрати понад норми (ліміти) не можуть бути включені до витрат у центрах їх виникнення і повинні аналізуватися;
- поточний контроль витрат призводить до мінімізації відхилень фактичної собівартості і планової (розрахованої з використанням лімітів).

Таким чином, незалежно від вибору системи контролю витрат, на підприємствах повинен бути налагоджений поточний контроль витрат, що в обов'язковому порядку призведе до економічно обґрунтованої собівартості продукції та бажаних фінансових результатів. Але, як зауважує В.Б. Моссаковський, при контролі витрат у сільськогосподарських підприємствах оцінка ефективності використання ресурсів має бути здійснена порівнянням витрат не з виходом продукції, а з обсягами технологічної операції [3, с.40], що забезпечить мотивацію працівників до дотримання норм (лімітів) витрат.

З врахуванням вище викладеного, можемо стверджувати, що звітність центрів відповідальності за витрати (крім загальновиробничих витрат, які розподіляються тільки в кінці року), повинна містити графі відхилень, причин та винуватців відхилень, а також окремі графі для підсумовування змінних та постійних витрат, що забезпечить розмежування функцій працівників у певному центрі виникнення витрат та дасть змогу проаналізувати вклад певного центру у фінансовий результат.

Величина фінансових результатів у рослинництві 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, абзорпшен-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 рослинництві 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. Крім того, виділяють постійні, змінні та умовно-змінні витрати, наголошуючи, що якщо площа посіву є відомою, то умовно-змінні витрати приймають форму постійних [4, с.164].

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 все рівно необхідно відносити до якоїсь однієї 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 майже стала.

Класифікація витрат за способом включення до собівартості виділяє постійні та змінні витрати. Ця ознака класифікації також є важливою при обчисленні фінансових результатів. На нашу думку, в рослинництві при складанні внутрішнього Звіту про прибуток доцільно застосовувати розвинений директ-костинг, оскільки прямі постійні виробничі витрати (наприклад, заробітна плата основних виробничих працівників чи амортизація) обов'язково повинні включатися до собівартості.

Сільськогосподарські підприємства, переважно фермерські господарства, також можуть визначати фінансовий результат за методом „витрати-випуск”, що не передбачає обчислення фактичної собівартості готової продукції, а тому значним чином спрощує облік. При цьому кінцевий фінансовий результат визначається з урахуванням змін залишків виробничих запасів, незавершеного виробництва і готової продукції, а витрати обліковуються за елементами чи статтями витрат.

Аналогом методу „витрати-випуск”, що застосовується у фермерських господарствах України є зарубіжний метод обліку витрат „just in time” (JIT). Основною його перевагою, на яку вказують Ч.Т. Хорнгрен та ДЖ. Фостер є відсутність окремого рахунку „Матеріали” та детального обліку руху матеріалів і витрат на оплату праці за операціями [5, с.361]. Однак, метод JIT передбачає співставлення нормативних витрат з фактичними та щомісячний розрахунок відхилення, чого немає у вітчизняній практиці. Загалом, метод JIT може бути впроваджений у практику ведення обліку в фермерських господарствах, оскільки забезпечує поточний (один раз на місяць) контроль витрат, а отже – й фінансових результатів, без трудомісткого ведення аналітичного обліку.

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що управлінський облік фінансових результатів у рослинництві не повинен суперечити фінансовому, а навпаки – повинен деталізувати інформацію про доходи й витрати в різних розрізах для внутрішніх користувачів з метою визначення різних видів прибутку (збитку). Тому подальші дослідження автора будуть спрямовані на виділення аналітичних рахунків першого-п'ятого порядку до рахунку 79 „Фінансові результати”, що розширить можливості використання інформації центрами відповідальності для прийняття управлінських рішень.

Література

1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник.-3-те вид., перероб. і доп. / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, Л.Г.Панченко; За ред. М.Ф.Огійчука.-К.: Алерта, 2006.-878с.
2. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. - Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005.-341с.
3. Моссаковський В.Б. Про управлінський облік // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006.- №10.- С.37-44.
4. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я.. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві // Облік і фінанси АПК.- 2006.-№1.-С.129-138.
5. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2005.-416с.