

Ekonomika

Economics

Ųeĩĩĩ èèà

Valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sàsajos pèmës ųkio ámonëse

**Kostas Valuþis,
Stasë Palubinskienë,
Milda Genienë**

*Lietuvos pèmës ųkio universitetas,
Studentø g. 11, Akademijos miestelis,
LT-53341 Kauno rajonas,
el. paþtas AFK@nora.lzuu.lt*

Straipsnyje nagrinëjamos valdymo sistemos sàsajos su valdymo apskaita. Daugiausia dëmesio skiriama ávertinimui funkcijø, kurias atlieka viena ið valdymo sistemos sudëtinø daliø – buhalterinë apskaita, ir numatymui valdymo apskaitos informacijos panaudojimo galimybiø valdymo sprendimams priimti, realizuoti, kontroliuoti ir vertinti. Teoriniu poþiūriu iðanalizavus valdymo sistemos ir valdymo apskaitos esmæ, jø turiná, sudëtinës dalis straipsnyje pateikiamas apskaitos modelis, sudarantis prielaidas valdymo apskaitos principams ágyvendinti. Pèmës ųkyje pirmiausia siūloma pakeisti produkcijos, paslaugø ir patarnavimø savikainos apskaiëiavimo metodikà, suvienodinti visø pèmës ųkio subjektø veiklos vertinimà ir atskirø jø veiklos srëiø rezultatø apskaiëiavimà. Ágyvendinant valdymo apskaitos modelà būtina parengti atskaitomybës formas ir jø rodiklius.

Raktaþodþiai: valdymo sistema, valdymo apskaita, savikainos kalkuliavimas, finansiniai rezultatai

ÁVADAS

Kiekvieno subjekto veiklos sëkmæ lemia sugebëjimas valdyti gamybinà, prekybinà, ekonominà ir finansinà procesà taip, kad būtø pasiekti optimaliausi rezultatai. Todël labai svarbu pasirinkti tokià valdymo sistemà, kurios modelis ne tik apimtø technologinius, mokslinius, ekonominius, teisinius bei finansinius klausimus, bet ir sudarytø prielaidas ðioje sistemoje iðkylanëioms problemoms iðspræsti. Pèmës ųkyje ðis modelis ir yra ypatingas tuo, kad jis turi apimti ne tik technologinius, bet ir biologinius procesus. Jeigu pirmuosius procesus dar ámanoma tiksliai numatyti, apskaiëiuoti ir valdyti, tai biologiniai procesai gali bųti numatomi ir valdomi tik su tam tikra rizika ir paklaidomis. Kartu tenka paþymëti, kad sëkmingas bet kurios valdymo sistemos funkcionavimas, sprendimø priëmimas ir jø ágyvendinimas neámanomas be valdymui reikalingos informacijos. Deja, valdymo apskaitai, kaip vienai valdymo sistemos funkcijø, skiriama nepakankamai dëmesio. Ekonominëje litera-

tųroje iki ðiol nėra vieningos nuomonës dël valdymo apskaitos, kaip vienos valdymo sistemos funkcijø, apibųdinimo, aptinkami skirtingi jos aptarimai bei tarpusavio sàsajø vertinimai.

Tyrimo tikslas – ávertinti, koku lygiu ir kokias valdymo sistemos funkcijas atlieka viena valdymo sistemos sudëtinø daliø – buhalterinës apskaitos sistema ir pastarosios sudëtinë dalis – valdymo apskaita bei numatyti valdymo apskaitos informacijos panaudojimo galimybes plëtojant bei átraukiant kitas valdymo sistemos funkcijas – sprendimø priëmimà, jø realizavimà, kontrolæ ir vertinimà.

Tyrimo metodai. Tyrimai atlikti taikant mokslinës literatųros analizës, sisteminës analizës, lyginimo ir apibendrinimo metodus.

Tyrinëjant valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sàsajas, vertinimas buvo atliktas dviem aspektais – teoriniu ir praktiniu. Teoriniu aspektu iðanalizuota valdymo sistemos ir valdymo apskaitos esmë, jø turinys ir sudëtinës dalys. Praktiniu aspektu pagrãstos valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sàsajos pë-

mės ūkyje ir jø pritaikymo galimybės analizuojant þemės ūkio subjektø veiklą, kaupiant reikalingà informacijà planavimui, kontrolei, ekonominės finansinės veiklos vertinimui.

TYRIMO REZULTATAI IR JØ APTARIMAS

Valdymo sistemos sudėtinės dalys

Ðiandieninėje valdymo sistemos kūrimo teorijoje àmonės valdymas dažniausiai traktuojamas kaip vienas modelis – vadinamoji valdymo apskaita [10]. Mokslininkai (R. Garrison, V. Palij, J. Sokolovas, P. Drucker, J. Stoner, R. Freiman, D. Gilbert ir kt.) valdymo apskaitai priskiria planavimo, buhalterinės apskaitos, kalkuliavimo, kontrolės ir reguliavimo, skatinimo, ekonominės analizės, normavimo, prognozavimo, vadovavimo, organizavimo ir daugelà kitø funkcijø [2, 11, 1, 6].

M. Pizengolcas teigia, kad valdymo apskaita yra visiðkai savarankiška disciplina, kuri, be buhalterinės apskaitos klausimø, apima ekonominà analizà, planavimà ir prognozavimà [12].

Taèiau minėtø funkcijø negalima priskirti valdymo apskaitai, nes jos priklausomai nuo valdymo objekto, jo tikslø bei daugelio kitø veiksniø nusako tik valdymo sistemos esmė ir turinà. Be to, teigiant, kad visos ðios funkcijos gali būti ágyvendintos per valdymo apskaitos modelà, niekur nepateikiama pavyzdþiø, kaip ðis modelis turėtø būti sudarytas. Galiausiai, nors valdymo apskaitai yra skiriama nepaprastai daug dėmesio ir funkcijø, taèiau iki ðiol nesudaryta net paprasčiausio pavyzdþinio valdymo ataskaitø, kuriose atsispindėtø nurodytieji valdymo sistemos elementai.

Ðios srities mokslo tyrėjas R. Scapensas nurodo, kad valdymo apskaitos modelis aprėpia planavimo, iðlaidø klasifikavimo, kontrolės, kalkuliavimo ir padalinio vertinimo funkcijas [5]. Tuo tarpu rusø mokslininkas M. Èiumaèenko teigia, kad dėl valdymo apskaitos tvarkymo jokiø mokslinio iðvadø nėra, o, analizuodamas kai kurias publikacijas, kartu pripaþęsta, kad teoriðkai valdymo apskaita neegzistuoja [14].

J. Mackevičius, iðanalizavęs daugelio mokslininkø darbus, prieina prie iðvados, kad iki ðiol nėra nei vieningo supratimo, kas yra valdymo apskaita, nei valdymo atskaitomybės tyrimø, nei konkreèio pasiūlymø dėl valdymo apskaitos diegimo metodikos parengimo [3].

Ið mokslinėje literatūroje pateiktø koncepcijø ir valdymo apskaitos apibrėþimø [4, 8, 1] matyti, kad valdymo apskaita yra tapatinama su valdymo sistema, o teoriniai samprotavimai pateikiami nenurodant jokiø praktinio valdymo apskaitos tvarkymo pavyzdþiø.

Autorio nuomone, tokios valdymo sistemos modelio sudėtinės dalys, kaip planavimas, kontrolė, prognozavimas, skatinimas su apskaita gali būti siejamas tikrai iðlaidø klasifikavimo elementø panaudojimu. Tuo tarpu planavimo funkcija yra savaran-

kiðka valdymo sistemos, o ne valdymo apskaitos sudėtinė dalis, kuri, be kitø planavimui reikalingø instrumentarijø (àvairio mokslinio apskaitėiuoto normatyvo ir standartø), gali remtis ir vadinamosios valdymo apskaitos rodikliais. Ypaè svarbūs tie rodikliai, kurie gali būti paimti ið atskiro padalinio ar veiklos srièio apskaitos duomenø bazio. Veiklos kontrolė, kaip atskira valdymo sistemos funkcija, padėdanti vadovams stebėti ir vertinti savo planavimo ir vadovavimo efektyvumà, taip pat tik remiasi valdymo apskaitos duomenimis. Operatyvinei ir auditinei kontrolei valdymo apskaita turi pateikti informacijà apie pasiektus rezultatus. Taèiau valdymo sprendimø ágyvendinimas ne visada gali būti apskaitomas ir atspindimas valdymo apskaitos sistemoje. Pavyzdþiui, àpareigojimas atskiroms tarnyboms nupirkti tam tikras prekes ar þaliavas, jeigu tai nebus ávykdyta arba ávykdyta ið dalies, valdymo apskaitoje visai nebus uþfiksuotas (jei prekės nebus gautos), arba uþfiksuotas tik faktas, kuris neatitiks àpareigojimo. Tokiu būdu kontrolė galima atlikti tikrai ið karto operatyviniu būdu, o àpareigojimo neávykdymo prieþastys gali būti labai àvairios:

1) dėl prekiø tiekimo ir jø asortimento bei kainø nebuvo sudaryta sutartis; 2) prekėms gabenti nebuvo transporto, 3) ið anksto nebuvo sumokėti pinigai. Pastaroji neávykdymo prieþastis dar galėþo būti ir dėl to, kad buhalterijai nebuvo pateikti reikalingi dokumentai, buvo pamiršta tai padaryti, nebuvo lėðø ir t. t.

Taigi prieþastys, kurios nefiksuotos apskaitos dokumentuose, nebus atspindimos ir valdymo apskaitoje.

Auditinė kontrolė – tai kontrolė pagal apskaitos sistemoje fiksuotus faktus, àraðytus á apskaitos registrus. Ðiuo atveju kontrolė reikėtø sieti su analize, kurios neávardijo R. Scapensas, atliekant atitinkamos veiklos ar dokumentinio ūkinio operacijø kontrolė [5].

Analizės metodais nustačius tam tikras aplinkybes, galima ieðkoti ir konkreèio vykdytojo, atsakingo dėl darbo broko. Taip pat galima ávardyti ir gerus pavyzdþius, kuriuos būtø àmanoma taikyti ateityje arba perkelti á kitø padalinio veiklą.

Tokiu būdu tiek veiklos analizė, tiek auditinė kontrolė – tai ne tik veiklos valdymo sistemos sudėtinės dalys, bet ir atskiros mokslo ðakos, kuriø negalima priskirti prie valdymo apskaitos.

Be to, jeigu praktikoje buhalterinės apskaitos sistema yra susieta su atitinkama atskaitomybe – finansine, statistine, mokestine, tai to negalima pasakyti apie valdymo apskaità, kuri iki ðiol nesiejama su konkreèia atskaitomybe. Belieka pasikliauti tik nuojauta bei tam tikromis valdymo procesui reikalingomis þiniomis. Ðiuo poþiūriu kiekvienas autorius á valdymo apskaitos modulà àtraukia ir su tuo tiesiogiai nesusijusius dalykus, o dėl to iðkraipomas vadinamasis apskaitos modelis.

Valdymo sistema ir valdymo apskaita

Praktinio pritaikymo požiūriu valdymo sistemos funkcijø eiliškumas turėtø būti ðitoks:

- planavimas,
- buhalterinė apskaita, išplečiant iki planinių rodikliø ávykdymo apskaitos,
- ekonominė analizė,
- kontrolė ir reguliavimas,
- vadovavimas arba valdymas bei sprendimø priėmimas ir prognozavimas,
- skatinimas,
- organizavimas.

Savaime aišku, kad minėtas valdymo sistemos funkcijø eiliškumas yra tik sąlyginis bei funkcijos persipynusios tarpusavyje. Vykstant veiklos procesui, pirmiausia valdymo ir vadovavimo funkcija, kuri, ėinoma, remiasi planinių ūpduoėiø vykdymu.

Antra, tiktai ásteigus bet kurià ámonà, kol nėra sukauptø apskaitos ir analitinio vertinimo duomenø, planavimas prasideda „tuðėiame lauke“. Tik dirbant daugelà metø, sukauptus apskaitos ir analitinius duomenis, galima juos naudoti planuojant ir prognozuojant ámonės veiklą.

Teoriniu požiūriu ekonominėje literatūroje valdymo sąvokà tiesioginiu būdu reikėtø sieti su atitinkamø sprendimø priėmimu ir iš to išplaukianėiais ápareigojimais sprendimø vykdymui. Tuo tarpu sprendimai ir ápareigojimai apskaitos sistemoje yra apskaitomi tik pagal ávykusà faktà, remiantis sudarytais apskaitos dokumentais, ir, be papildomos analizės, nematyti ne tik jø ávykdymo, bet ir su tuo susijusio priežasėiø.

Pavyzdžiui, jeigu buvo pasiøstas transportas prekėms išvežti, bet prekės neiðvežamos, tai nesant jokio dokumento nebus ūpfiksuota ir apskaitoje. Jeigu prekės buvo išvežtos, bet parduotos nenumatytais kainomis, apskaitoje jau bus fiksuojama, taėiau nebus matoma, kaip ápareigojimas ávykdytas ir t. t. Ðiais atvejais nuokrypiø priežastims išaiðkinti ir ápareigojimams ávykdyti bus reikalingos papildomos, davusio ápareigojimà asmens, išvados.

Tokiu būdu, nors ir labai tiksliai fiksuojant ūkinis ávykius ir operacijas, valdymo apskaita galės pateikti tiktai faktinės būklės ávertinimà. Visais kitais atvejais būtina papildoma nesisteminė analizė, kartu atliekant ir tam tikros kontrolės funkcijas bei primant papildomus sprendimus. Dėl ðios priežasties minėtø funkcijø priskyrimas prie valdymo apskaitos tam pa negalimas, nes pirma – jos nėra dokumentuojamos, o antra – jos analizuojamos tik ávykus tam tikram ápareigojimui ir taikant operatyvinės kontrolės metodus, kuriais nustatomas ápareigojimø ávykdymo lygis. Ir ėia ávairiapusė apskaita (sisteminė, operatyvinė) pagal savo funkcijas tiksliau turėtø būti vadinama ne valdymo apskaita, o apskaita valdymui.

Kartu iškyla operatyvinės kontrolės ir analizės duomenø susistemavimo problema, kada daugelis rodikliø neturi piniginio ávertinimo. Norint tai ágyven-

dinti, atlikus operatyvinà kontrolà ir nustatėius ápareigojimø atskiroms tarnyboms neávykdymo laipsnà, būtø tikslinga apskaiėiuoti padarytà ėalà (ūp sugaiðtà laikà, nereikalingai panaudotà transportà, sustabdytà gamybos procesà, baudas ir t. t.).

Savaime aišku, kad iš ápareigojimø neávykdþiusiø asmenø nuostoliø gal ir nebūtø galima išieðkoti, taėiau keliant darbuotojus karjeros laiptais, mokant premijas á tai reikėtø atsilyvelgti.

Ėmės ūkio gamyboje ávairiø ūpduoėiø neávykdytas gali būti daug platesnis ir sudėtingesnis, nes dėl blogo (ne laiku) ėmės ádirbimo, sėjos, derliaus prieþiūros ir derliaus nuėmimo patiriama didþiuliø nuostoliø. Norint visus darbus atlikti optimaliausiais terminais, tenka dirbti nesilaikant darbo valandø bei išėiginis dienø. ūp tai turėtø būti ir atitinkamai skatinama, o skatinimo būdai numatomi darbo apmokėjimo sistemoje ir darbo sutartyse.

Skatinant darbuotojus ūp pasiektus rezultatus turi būti aiðkiai apibrėþti, apskaiėiuoti ir apskaitomi planiniai ir faktiniai rodikliai. Visi planiniai rodikliai, norint apskaityti jø ávykdymà, turėtø būti apskaiėiuojami pagal išlaidø elementus bei jø sudėtinės dalis. Tai viena svarbiausis valdymo apskaitos funkcijø, nes kintant veiksniams faktiniai rodikliai visada nukrypsta nuo iš anksto apskaiėiuotø rodikliø.

Tikslu gamybinio ar kitø veiklos sriėiø procesø apskaita turi sukaupti duomenis taip, kad jie būtø adekvaėiai palyginami su priimtomis ūpduotimis, nustatomi nuokrypiai bei išaiðkinamos ðis nuokrypiø priežastys, pasitelkiant valdymo sistemos analizės ir kontrolės funkcijas.

Vertinant kiekvienà išlaidø pozicijà ir nustatant darbuotojø indėlà būtina atsilyvelgti á tai, kaip buvo naudojami materialiniai ištekliai (palyginami faktiniai rodikliai su planiniais, nustatomos priežastys, dėl kuriø atsirado nuokrypiai), kaip buvo ávykdytos gamybinės ūpduotys (ar pagaminta produkcija atitiko kokybės rodiklius, priežastys, nulėmusios gamybos padidėjimà ar sumaþėjimà), kaip buvo parduota produkcija (ar pagal planuotas kainas, priežastys, nulėmusios kainø pokyėius). Tuo tarpu tai pasiekti galima tik tada, kai valdymo apskaitos rodikliai atitiks planinius rodiklius, t. y. juos bus galima palyginti.

Valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sąsajos ėmės ūkyje

Kalbant apie valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sąsajas ėmės ūkyje pirmiausia būtina atkreipti dėmesà á ėia susiklosėusias ūkininkavimo bei nuosavybės formas.

Ðiuo metu buhalterinės apskaitos požiūriu ėmės ūkio bendrovėse taikant vienokià, o ūkininko ūkyje – kitokià apskaitos formà, gamybos pobūdis išlieka analogiškas. Taėiau vertinant valdymo bei apskaitos sistemas, pirmiausia būtina atsilyvelgti á valdymo ir apskaitos objektus bei galimybes rengti ir taikyti valdymo sistemas.

Valdymo sistema tiek ūkininko ūkyje, tiek þemės ūkio bendrovėje gali būti analogiška, nes vienur ir kitur gamyba gali būti daugiašakė ar specializuota, vienur ir kitur reikia planuoti ir prognozuoti, apskaityti, analizuoti, vertinti, kontroliuoti, vadovauti ir valdyti, taėiau valdymo sistemos ágyvendinimas yra gana skirtingas.

Jeigu þemės ūkio bendrovė gali turėti ir daugiausia turi ávairiø sriėiø specialistø, savarankiškai vykdanėiø atskiras valdymo sistemos funkcijas, tai ūkininkas tokiø galimybėiø neturi. Daugeliu atvejø ūkininkas pats planuoja, atlieka darbus, juos apskaito, analizuoja, vertina ir kontroliuoja, t. y. ūkininkas – darbdavys, darbø vykdytojas, savininkas ir valdytojas, pats atsakingas uþ ūkio veiklą, turtà ir veiklos rezultatus.

Tokiu būdu net jeigu ir siauriau specializuota þemės ūkio bendrovė gali vykdyti visas valdymo sistemos funkcijas, tai ūkininkas šiø funkcijø vykdyti praktiškai nepajėgia, o tai apsunkina ūkininko išsilaikymà konkurencinėje rinkoje, daugeliu atvejø gali atvesti ir prie bankroto.

Apsisaugant nuo to ūkininkas privalo ne tik formaliai, bet ir praktiškai vykdyti bent dvi svarbiausias valdymo sistemos funkcijas:

- planuoti savo veiklą, nes to formaliai reikia, norint gauti kreditus ar paramà iš valstybės bei ávairiausių ES fondø;

- tvarkyti apskaità, nes apskaitos duomenys suteikia galimybà vykdyti ir kitas valdymo sistemos funkcijas – analizuoti, vertinti ir kontroliuoti veiklą bei atsiskaityti uþ gautus kreditus ar paramà iš valstybės ar ES fondø.

Be to, pagal dabar galiojanėà teisinà sistemà, ūkininkas turi sudaryti tam tikrà finansinà bei statistinà atskaitomybà:

- a) balansà;
- b) pelno (nuostoliø) atskaità;
- c) pinigø srautø atskaità;
- d) kità ávairià statistinà atskaitomybà.

Taėiau minėtos atskaitomybės rūðys neparodo nei atskirø veiklos šakø, nei atskirø padalinėiø bei tarnybos veiklos rodikliø. Tokius rodiklius galima apskaityti išpleėiant apskaitos sistemà iki vadinamosios valdymo apskaitos ar apskaitos valdymui.

Iš tikrøjø, kaip pripaþasta daugelis autoriø, apskaitos modelis, skirtas valdymo poreikiams, dar niekur nėra paremtas ir moksliai neišnagrinėtas. Norint paruoði tokià apskaità, pirmiausia reikia:

- kvalifikuotai suvokti visà ámonės veiklos struktūrà – kokia yra verslo kryptis, kaip ji išskirstyta á atskirus atsakomybės taðkus;

- kaip nustatytos atskirø struktūrø padalinėiø uþduotys ir kokie jø rodikliai.

Praktiniu poþiūriu, kaip teigia ne vienas valdymo apskaitos sistemos analitikas, daþniausiai visa apskaitos sistema yra traktuojama kaip gamybinės veiklos analitinė apskaita. Taėiau, be tiesioginės gamybinės

veiklos, yra daug atskirø tarnybø, kuriø nei apibrėptos pareigos, nei numatomi bei apskaitomi veiklos rodikliai. Prie tokiø tarnybø, skirtø valdymui, reikėtø priskirti:

- tiekimo tarnybà;
- produkcijos realizavimo tarnybà;
- paėià ámonės vadovybà, kuri atsakinga ne tik uþ gamybina, bet ir uþ finansinà veiklą bei finansø valdymà;
- pagalbinus ir aptarnaujanėiuosius padalinius (transporto, dirbtuviø, ūlumos, vandens, elektros, dujø tiekimo ir naudojimo tarnybas ir kt.);
- gamybinėiø pajėgumø panaudojimo ir išlaikymo tarnybas ir kt.

Iškyla šiø tarnybø veiklos rezultatø nustatymo, jø išlaidø ákalkuliavimo á produkcijos savikainà bei bendrø valdymo apskaitos rezultatø apskaiėiavimo modelio parinkimo problemos.

Deja, ekonominėje literatūroje valdymo apskaitos klausimais išsamesniø tyrimø dėl atskirø tarnybø veiklos rezultatø apskaiėiavimo beveik nėra. Minėto tarnybø veiklos rezultatø apskaiėiavimo modelio parinkimà, jø išlaidø ákalkuliavimà á produkcijos savikainà moksliai bandė pagrįsti tik K. Olfertas [4].

Dabar, mūsų áalyje apskaitos tvarkymo poþiūriu administracinės išlaidos yra apskaitomos atskiroje veiklos sąnaudø sąskaitoje ir á produkcijos savikainà neáskalkuliuojamos.

Greta to, nustatant pagrindinės produkcijos savikainà, yra svarbu ávertinti ádalutinà produkcijà. Kaip teigia K. Druri [9], ádalutinė produkcija daþniausiai yra ávertinama rinkos kainomis ir atimama iš kalkuliuojamos produkcijos išlaidø. Tai reiškia, kaip teigia Ė. Chorngrenas ir Dþ. Fosteras [13], kad ádalutinės produkcijos savikaina neskaiėiuojama.

Dėl tokios apskaitos metodikos ávairovės, nenustatant atskirø veiklos šakø (kartu valdymo ir aptarnavimo) rezultatø, iškart yra ignoruojami valdymo apskaitos toms šakoms principai. Metodiškai apskaiėiuojant atskirø valdymo ir aptarnavimo šakø rezultatus ir pagal nustatytus normatyvus ar ákainius ákalkuliuojant á gaminamos produkcijos savikainà, finansiniai rezultatai susidarytø iš dviejø sudėtinėiø daliø:

- valdymo ir aptarnavimo šakø rezultatø,
- parduotos produkcijos realizacijos rezultatø.

Þiuo atveju būtø ágyvendintas pagrindinis valdymo apskaitos principas – teisingai nustatyti visø veiklos, valdymo ir aptarnavimo tarnybø darbo rezultatus.

Siekiant ágyvendinti valdymo apskaitos principus, autoriø nuomone, reikėtø sukurti apskaitos modelà:

- atskiroms tarnyboms išlaidas kaupiti tiesioginiu būdu,

- tarnybø atliktus patarnavimus ávertinti pagal nustatytus tarifus ar normatyvus ir ákalkuliuoti á gaminamos produkcijos savikainà,

- tarnybø veiklos rezultatà (skirtumas tarp faktiniø išlaidø ir atliktø patarnavimø normatyvinės vertės) kelti á finansiniø rezultatø sąskaità,

– metų pabaigoje nereikėtų koreguoti nei atskiro tarnybų išlaidų ir atliktų darbų savikainos, nei pagrindinių gamybos ūkų savikainos,

– pagrindinių ūkų produkciją ūkinti iš anksto pagal verslo apskaitos standartus nusistatytomis normatyvinėmis (standartinėmis, sutartinėmis) arba rinkos kainomis.

Skirtumas tarp faktinių išlaidų ir normatyvinio produkcijos ūkimo būto keliamas ū finansinius rezultatus.

Galutiniai ū ūkio finansiniai rezultatai susidaryto ū:

– atskiro aptarnavimo tarnybų rezultatų,

– valdymo sumų, jei jos būto ūkuluojamos ū produkcijos savikainą. Skirstant ū ūkuluojant valdymo išlaidas ū produkcijos savikainą, ū finansinius rezultatus patektų tiktai skirtumas tarp faktinių išlaidų ir ū normatyvinio ūkimo,

– gamybos ūkų rezultatų (skirtumo tarp faktinių išlaidų ir normatyvinėmis kainomis ūkimos produkcijos),

– realizuotos produkcijos rezultatų (skirtumo tarp gautų pajamų ir produkcijos vertės sutartinėmis kainomis).

Toks valdymo bei visų kitų tarnybų ūkimas pagal siūlomą valdymo apskaitos modelą turėtų didelę praktinę reikšmę: supaprastėtų buhalterinės apskaitos tvarkymas, būto tiksliai apskaičiuojami kiekvienos veiklos rūšies ar tarnybos valdymo lygio rezultatai, supaprastėtų kalkuliavimo metodika ir nebereiktų atlikti savikainos koregavimų.

Ekonominiu požiūriu, tai leistų ne tik ūkinti kiekvienos tarnybos darbą, bet ir pertvarkyti arba panaikinti nepateisinamas (savo veiklos) tarnybas.

Norint valdymo požiūriu objektyviai ūkinti atskiro gamybos ūkų ir atskiro padalinio veiklos rezultatus, būtina turėti bendrą ūkimo rodiklį ir skirtingą metodiką, kurią naudojant būto galima ūkinti, kuri veiklos ūka arba kuris padalinys ar tarnyba dirba geriau, o kuri – blogiau.

Ūkio ūkyje pirmiausia tam reiktų ūkinti visai naują savikainos skaičiavimo metodiką, kuri gerokai skiriasi nuo kitų gamybos ūkų, kadangi:

– pagaminta augalininkystės produkcija yra naudojama ūvairiems tikslams – dalis jos sėklų pavidalu grąpta ū tų pačių augalininkystės ūkų, kita dalis sunaudojama gyvuliams ūerti ir tik atskira dalis yra realizuojama;

– gyvulininkystės gamybos ūkoje dalis prieauglio papildoma reprodukcines bandas, dalis yra realizuojama arba vietoje perdirbama.

Be to, augalininkystės ir gyvulininkystės gamybą aptarnauja daug atskiro padalinio ir tarnybų: technikos, autotransporto parkai, remonto, energetinio tiekimo padaliniai ir kt.

Esant tokiai padėčiai, taikomoji apskaitos metodika nėra, ko reikalauja valdymo apskaita, pritaikyta tiksliai apskaičiuoti atskiro gamybos ūkų išlai-

das, pagamintą produkciją bei veiklos rezultatus. Pagaminta augalininkystės produkcija, kuri sunaudojama sėklai, pašarams bei realizuojama, yra ūvertinama faktine savikaina. Tai reiktų, kad jeigu produkcija yra brangi, ji pabrangina ir kitų gamybos ūkų produkciją, jeigu pigi – atpigina. Augalininkystės gamybos rezultatas ūkėtų tik realizuojamos produkcijos dalyje.

Pagaminta gyvulininkystės produkcija, pavyzdžiui, pienas, kuris suvartojamas prieaugliui ūrdyti, arba prieauglis, kuris nukreipiamas reprodukcinei bandai papildyti, taip pat yra apskaitomas pagal savikainą ir veiklos rezultatų neiūkėja.

Aptarnaujanio padalinio išlaidos, nenustačius ū darbo rezultatų, yra perkeliamos ū kitas gamybos ūkas.

Taikant tokia metodiką, ūksta valdymo apskaitos funkcijos – atskiro gamybos ūkų ir atskiro padalinio veiklos ekonominiis ūkimas. Belieka tik formali analizė – faktinių išlaidų lyginimas su planinėmis arba su ankstesnio metų išlaidomis bei nuokrypių tarp ū apskaičiavimas.

Autorio nuomone, ū dalies tikslinga pasinaudoti K. Valūpio siūloma metodika [8], kuri numato visą pagaminamą ūkio produkciją (augalininkystės ir gyvulininkystės) ūkinti atitinkamomis sutartinėmis kainomis, o aptarnaujanio tarnybų patarnavimus – nustatytais tarifais. Tačiau, taikant ūuos pagamintos ūkio produkcijos ir patarnavimų ūkimo, ūkyla apskaitos tvarkymo ir finansinio rezultato apskaičiavimo problemos:

– ūpajamavus pagamintą ūkio produkciją normatyvinėmis kainomis arba grynąja galimo realizavimo verte, ū karto būto galima apskaičiuoti atskiro ūkų gamybinius (finansinius) rezultatus, tačiau produkciją realizuojant, faktiškai pajamos gali būti mažesnės,

– sunaudojant, pavyzdžiui, augalininkystės produkciją sėklai ar pašarams, ū ūkų gamybinės savikainos pokyčių nebeūkos savos gamybos pašarų pabrangimas ar atpigimas, o tai reiktų laikyti vienu svarbesnio veiksnio, nes dabar dauguma ūkio ūkio bendrovių bei ūkininkų ūkio gyvulių ūerimui pašarus perka, o pašarų augintojai pašarus parduoda. Jeigu ir savame ūkyje pagaminti pašarai bus ūvertinami pagal pirkimo kainą, susidarys galimybė pamatyti, kuri gamybos ūka geriau ar blogiau apsimoka. O tai yra vienas būtinių valdymo apskaitos principų.

Visi minėti principai reikalauja ūuo metu nusistovėjusio apskaitos metodikos teisiniu nuostatų pakeitimo. Tačiau to nepadarius, negalima objektyviai ūkinti veiklos rezultatų ir kalbėti apie valdymo apskaitą. Valdymo apskaita bus veiksminga tik tada, kai kiekviena gamybos ūka, aptarnavimo ar valdymo padalinys bus atitinkamai ir objektyviai ūkintas.

Autorio nuomone, valdymo apskaitos (apskaitos valdymui), kaip detalios analitinės apskaitos, ūgyvendinimas reikalauja:

– sisteminės apskaitos, paremtos buhalterinės apskaitos dokumentais ir sąskaitø planu, tai yra, pagal dokumentus fiksuojant ūkinės operacijos apskaitos registruose ir kaupiant papildomus analitinius duomenis, reikalingus valdymui;

– operatyvinės apskaitos – analizuojant kiekvieną ūkiną ūpareigojimą ir jo atlikimo ávykdymà;

– savikainos kalkuliavimo sistemos bei produkcijos ir paslaugø ávertinimo pakeitimø, o tai leistø nustatyti atskirø gamybos ðakø, padalinio ar tarnybø veiklos rezultatus.

IŠVADOS

Iðanalizavø mokslinø ir metodinø literatūrà valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sàsajø klausimais bei praktinà apskaitos duomenø pritaikymà konkreèioms valdymo sistemos funkcijoms atlikti, straipsnio autoriai konstatuoja:

1. Valdymo sistemos funkcijoms atlikti būtina detali ir tikslinè valdymo apskaita.

2. Iki ðiol vadinamoji valdymo apskaita, besiremianti vien buhalterinės apskaitos dokumentais bei ūkinio operacijø grupavimu ir detalizavimu, nėra savarankiška apskaitos rūðis. Kaip sudètinè buhalterinės apskaitos dalis, ji pateikia tik dalà duomenø, reikalingø valdymo sprendimams priimti. Greta esamos apskaitos valdymo ūpareigojimø vykdymo kontrolei visada būtina operatyvinè apskaita bei parengta vertinimo sistema.

3. Kiekviena ámonè priklausomai nuo veiklos specifikos ir pasirinktø veiklos vertinimo rodikliø privalo parengti valdymo apskaitos ir analizès modelà atskaitomybès formas ir jø rodiklius.

4. Þemès ūkyje valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sàsajos yra labai sàlygojamos susiklosèiusio ūkininkavimo bei nuosavybès formø.

5. Valdymo apskaitos taikymo þemès ūkio gamybos valdyme poþiuriu pirmiausia tikslinga pakeisti produkcijos, paslaugø bei patarnavimø savikainos apskaièiavimo metodikà, suvienodinti visø þemès ūkio subjektø veiklos vertinimà ir atskirø jø veiklos srièiø rezultatø apskaièiavimà.

Gauta 2004 06 14

Literatūra

1. Drucker P. Management: Tasks, Responsibilities, Practices. Heineman, 1974. 230 p.
2. Garrison R., Noreen E. Managerial Accounting. Irwin McGraw-Hill, 1997. P. 408–412.
3. Mackevičius J. Valdymo apskaita. Vilnius, 2003. 410 p.
4. Olfert K. Kostenrechnung: Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft. Rein, 1996. 86 p.
5. Scapens R. Management Accounting // A. Review of Contemporary Developments. McMillan Education LTD, 1991. P. 10–14.

6. Stoner J., Freiman R., Gilbert D. Vadyba. Kaunas, 1999. 646 p.

7. Welsch G., Hilton R., Gordon P. Budgeting. Profit and Control. Prentice Hall, 1998. 120 p.

8. Валужис К. Хозрасчет – проблемы совершенствования. Москва: Профиздат, 1988. 158 с.

9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Москва: изд-во Аудит, 1994. 557 с.

10. Керимов В. Управленческий учет. Москва: изд-во Маркетинг, 2001. С. 52–58.

11. Палий В., Соколов Я. Теория бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1998. С. 23–29.

12. Пизенголец М. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 3. С. 6–8.

13. Хонгрэн Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Финансы и статистика, 1995. С. 60–81.

14. Чумаченко Н. О внедрении управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2003. № 19. С. 19.

Kostas Valujis, Stasė Palubinskienė, Milda Genienė

CORRELATION OF MANAGEMENT SYSTEMS AND MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURE

Summary

A correlation between management systems and management accounting is analyzed, with emphasizing the functions and results of separate parts of activities by accounting as one of the components of the management system and the prospects of applying management accounting information for decision-making, realization, control and assessment. After analysis of the essence, contents and components of the management system and accounting from the theoretical point of view, a model of accounting, which provides preconditions for the realization of the principles of management accounting is proposed. In agriculture, where the management systems and management accounting are determined above all by the way of farming and property, it is suggested that the methods of production, service and the calculation of cost price should be changed first; the assessment of activities of all agricultural subjects and the calculation of the results of separate parts of activities should be unified. For the realization of the model of management accounting, the forms of accountability and their indices need to be prepared.

Key words: system of management, management accounting, calculation of cost price, financial results

Костас Валужис, Стасė Палубинскене, Милда Гянене

ПРОБЛЕМЫ УВЯЗКИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Резюме

Исследовались проблемы увязки системы управления и управленческого учета в сельском хозяйстве, которые проявляются в том, что производственный процесс

связан не только с технологическим, но и с биологическим процессом. Цель управленческого учета как составной части системы управления – накапливать сведения для последующего их использования при экономическом анализе, контроле и планировании. Однако в сельском хозяйстве это осложняется тем, что определенная часть произведенной продукции (корма, семена, молодняк животных) учитывается не по рыночным ценам, а по себестоимости. Одновременно в рыночных условиях те же корма, семена и т. д. закупаются со стороны. Поэтому определение экономической эффективности отдельных видов продукции и услуг, даже при скрупулезном соблюдении принципов управленческого учета, бывает искаженным. Во избежание нереальных выводов, для того, чтобы управленческий учет был эффективен и научно обоснован, авторы

статьи предлагают затраты определять по каждому калькуляционному объекту или по отдельным видам услуг. Произведенную продукцию целесообразно оприходовать по рыночным или договорным ценам, а услуги – по установленным тарифам. В конце года после определения фактической себестоимости она не корректировалась, а финансовый результат определялся по каждому калькуляционному объекту. Такая методика направлена на то, чтобы можно было экономически оценить эффективность каждой отрасли и каждой службы. Для достижения целей управленческого учета авторы статьи предлагают изменить методику учета, определения финансовых результатов и формы финансовой отчетности.

Ключевые слова: система управления, управленческий учет, калькулирование себестоимости, финансовые результаты