

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ

БЕЛОВА ІРИНА МИХАЙЛІВНА

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА
ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

Науковий керівник –
Жук Валерій Миколайович
доктор економічних наук, професор

Київ – 2012

ЗМІСТ

	Стор
ВСТУП.....	·
	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РОСЛИННИЦТВІ.....	12
1.1. Завдання й функції обліку в системі управління.....	12
1.2. Теоретичні основи організації управлінського обліку.....	29
1.3. Адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки.....	42
Висновки до першого розділу	65
РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА.....	69
2.1. Стан обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва	69
2.2. Нормативний метод обліку як засіб оперативного управління в рослинництві	89
2.3. Відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам.....	110
Висновки до другого розділу.....	128
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА.....	133
3.1. Розвиток управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління.....	133
3.2. Удосконалення методичного забезпечення управлінського обліку в рослинництві.....	148
3.3. Удосконалення аналізу виробництва продукції рослинництва	165

Висновки до третього розділу	181
ВИСНОВКИ.....	185
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	189
ДОДАТКИ.....	219

ВСТУП

Актуальність теми. За даними Продовольчої та сільськогосподарської організації (ФАО), що діє під патронатом Організації Об'єднаних Націй, сьогодні голодує 1 млрд, а не доїдає 2 млрд людей на Землі. Разом з тим темпи приросту населення випереджують темпи приросту виробництва зерна та іншої продовольчої продукції. Відтак Україна з її аграрним потенціалом має виконувати глобальну місію у світовому виробництві продовольства. Кабінетом Міністрів України, Міністерством аграрної політики та продовольства України, Національною академією аграрних наук України відповідно розроблено ряд державних галузевих цільових програм, в яких задекларовано високі темпи зростання виробництва продукції рослинництва. Це, у свою чергу, зумовлює потребу підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, здешевлення її собівартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Досягнення цього визначає важливу наукову проблему, яка потребує теоретико-методологічного обґрунтування та практичного вирішення. Її суть полягає у впровадженні сучасних механізмів управління витратами та відновлення ролі внутрішньогосподарського обліку в прийнятті управлінських рішень.

Із запровадженням положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в облік сільськогосподарської діяльності актуалізувалась наукова робота щодо їх адаптування до вимог обліку виробничих процесів. Прийняте П(С)БО 30 «Біологічні активи» послабило роль виробничого обліку в загальній інформаційній системі підприємства і держави в цілому. Розв'язанню цих проблем присвячені праці відомих вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, Н.І. Дорош, В.М. Жука, Є.В. Калюги, Г.Г. Кірейцева, А.А. Кузьмінського, Н.М. Малюги, М.Г. Михайлова, О.М. Петрука, Н.Л. Правдюк, П.Т. Саблука, В.В. Сопко, І.Б. Садовської, Л.К. Сука,

Н.М.Ткаченко, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших науковців. Наукові положення економічного аналізу в галузі сільського господарства набули розвитку у працях Т.М. Ковальчук, Є.В. Мниха, В.К. Савчука, М.Г. Чумаченка та ін.

Незважаючи на наявність значного спектру досліджень з даного питання, на сьогодні відсутні апробовані та рекомендовані для сільськогосподарських підприємств методики, що визначали б порядок ведення управлінського обліку. Недостатньо розробок, що стосуються аналітичного забезпечення, які б давали можливість отримати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво продукції рослинництва.

На теоретичному, методологічному та методичному рівні потребують розв'язання проблеми, пов'язані з послабленням впливу галузевого управління на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємств, наявністю розбіжностей у даних різних видів звітності, які призводять до непорівнянності інформації про витрати, доходи, собівартість та фінансовий результат у рослинництві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано згідно з планом науково-дослідних робіт Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»: «Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації» (номер державної реєстрації 0106U006638). Внесок здобувача полягає у розробці теоретичних підходів та практичних пропозицій з обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є теоретичне обґрунтування та практичне удосконалення системи управлінського обліку та аналізу виробництва продукції рослинництва зорієнтованого на потреби забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств в умовах глобалізації.

Головні наукові та практичні завдання роботи обумовлені її метою та передбачають:

– узагальнення та систематизацію теоретичних засад організації управлінського обліку в рослинництві відповідно до вимог МСФЗ та П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

– розробку адаптованих до аграрної специфіки концептуальних підходів щодо організації системи управлінського обліку та аналізу;

– оцінку стану обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва;

– оцінку відповідності стану обліку в рослинництві сучасним технологічним та управлінським запитам;

– визначення теоретико-методологічних передумов адаптування нормативного методу обліку витрат до вимог сучасного управління витратами в рослинництві;

– формування інституційних та організаційних основ запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового управлінського (виробничого) обліку;

– удосконалення методичних засад розрахунку собівартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції в рослинництві;

– узагальнення системи документування та звітності з виробництва основних видів сільськогосподарських культур;

– розробку методичного забезпечення аналізу біологічних активів і сільськогосподарської продукції в рослинництві.

Об'єктом дослідження є явища та процеси біологічних перетворень у рослинництві, що відображаються в бухгалтерському обліку та формують інформаційну базу управління.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і практичних положень обліку та аналізу виробництва продукції рослинництва

з урахуванням усіх стадій процесу біологічних перетворень і виходу сільськогосподарської продукції.

Методи дослідження. При дослідженні стану обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва застосовано методи статистичного спостереження, анкетування, групування, класифікації. Вивчення теоретичної бази організації управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ та П(С)БО 30 «Біологічні активи» здійснено шляхом застосування методів індукції та дедукції, аналогії та порівняння. Шляхом систематизації та порівняння оцінено відповідність стану обліку в рослинництві сучасним технологічним та управлінським запитам. Методи аналізу та синтезу використано при розробці методики аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів і сільськогосподарської продукції в рослинництві.

Теоретичною основою дисертаційного дослідження є праці вітчизняних та іноземних авторів; законодавчі акти Верховної Ради України, нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, органів державної статистики України. Інформаційною базою для виконання дисертаційного дослідження були фактичні дані сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у формуванні наукових положень адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки та розробці практичних рекомендацій з обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» для забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Основними положеннями дисертаційної роботи, що визначають її новизну є:

вперше:

– адаптовано теоретико-методологічні засади управлінського обліку до аграрної специфіки та розроблено концептуальні підходи щодо організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, що включають нормативно-правові, методологічні, методичні та організаційні заходи, реалізація яких створює основу запровадження галузевого стандарту з управлінського обліку, що посилює обліково-аналітичне забезпечення управління та конкурентоспроможність підприємств;

удосконалено:

– методичне забезпечення аналізу процесів біологічних перетворень, отримання біологічних активів і сільськогосподарської продукції в рослинництві, що містить специфічний інструментарій та методику, застосування яких сприятиме освоєнню на практиці нових потоків інформації про витрати на всіх стадіях виробничо-збутових процесів;

– визначення економічної сутності терміна «управлінський облік сільськогосподарської діяльності», що дозволяє конкретизувати з урахуванням галузевої специфіки його функції та завдання в управлінні витратами і результатами сільськогосподарської діяльності;

– методику розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції у рослинництві, що передбачає можливість порівняння очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості) та забезпечує більш достовірне визначення фінансових результатів;

– систему документування з виробництва основних видів сільськогосподарських культур, застосування яких пов'язує методи управлінського, оперативного та фінансового обліку для розрахунку очікуваного рівня прибутку при різних базах оцінки продукції рослинництва та забезпечує можливість контролю змінних технологічних витрат, адекватне врахування

постійних витрат та оперативний аналіз відхилень фактичних показників від очікуваних;

– систему внутрішньої (управлінської) звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень у процесі вирощування продукції рослинництва, що забезпечить вичерпний масив інформації для прийняття відповідних управлінських рішень;

дістали подальший розвиток:

– теоретичні підходи до організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, що доводить необхідність його виокремлення в загальній системі бухгалтерського обліку та галузевих підсистемах;

– наукове визначення змісту та структури галузевого стандарту з організації управлінського обліку в рослинництві, прийняття якого визначатиме принципи та механізм впровадження в облікову політику сільськогосподарських підприємств управлінського обліку як окремої підсистеми в загальній інформаційній системі підприємства;

– обґрунтування доцільності встановлення методологічного впливу галузевого управління (Міністерства аграрної політики та продовольства України) на запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового управлінського (виробничого) обліку, що дасть змогу посилити обліково-аналітичне забезпечення управління, сприятиме підвищенню конкурентоспроможності продукції рослинництва в умовах глобалізації та членства України в СОТ;

– наукові підходи до адаптування нормативного методу обліку витрат до галузі рослинництва, що дозволить взяти його за основу при побудові системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Практичне значення одержаних результатів дисертаційного дослідження полягає у формуванні методик та рекомендацій щодо удосконалення системи управлінського обліку та економічного аналізу в рослинництві.

Пропозиції щодо внесення змін до законодавства у частині запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового управлінського (виробничого) обліку прийняті до розгляду Міністерством аграрної політики та продовольства України (довідка № 27-2-04/277-1 від 28 вересня 2011 р.). Запропонована методологія організації управлінського обліку отримала позитивне схвалення та прийнята до застосування Управлінням агропромислового розвитку Тернопільської районної державної адміністрації (довідка №562 від 21 грудня 2011 р.) та Головного управління агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка №02-2181/02 від 21 грудня 2011 р.).

Розроблені концептуальні підходи щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва та структура і зміст галузевого стандарту з управлінського обліку в рослинництві розглянуті та прийняті за основу для подальшого опрацювання Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (довідка № 03/12 від 16 жовтня 2011 р.).

Рекомендації щодо порядку проведення оперативного контролю на всіх стадіях біологічних перетворень у рослинництві отримали позитивну оцінку та прийняті до використання Гільдією професійних внутрішніх аудиторів України (довідка № 12/7-2011).

Розроблена система документування та внутрішньої звітності в управлінському обліку сільськогосподарської діяльності прийнята до застосування Тернопільським інститутом агропромислового виробництва (довідка №361 від 16 грудня 2011 р.) та приватним підприємством «Агрон» Тернопільської області (довідка № 172 від 20 грудня 2011 р.). Методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів і сільськогосподарської продукції в рослинництві впроваджена в облікову практику сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Вікторія» Тернопільської області (довідка № 125 від 20 грудня 2011 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є власною науковою працею здобувача. Наукові положення, висновки і пропозиції, викладені в ній, є результатом його особистої самостійної роботи, що підтверджується опублікованими науковими працями.

Апробація результатів дисертації. Наукові результати, що викладені в дисертації, доповідались та отримали позитивну оцінку на шести міжнародних науково-практичних конференціях: Міжвузівській науково-практичній конференції «Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання» (м. Львів, травень 1997 р.); Міжрегіональній науково-практичній конференції «Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Реформування земельних відносин як процес відродження українського села» (м. Тернопіль, червень 2000 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (Київ, жовтень 2003 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції» (м. Тернопіль, травень 2004 р.); Науково-практичній конференції «Підвищення ефективності аграрного виробництва в умовах різних форм господарювання» (м. Тернопіль, квітень 2005); Науково-практичній інтернет-конференції «Інноваційно-орієнтовані засади максимального використання потенціальних можливостей виробництва в умовах євроінтеграції» (м. Тернопіль, жовтень 2010 р.).

Публікації. Теоретичні та практичні результати дисертаційного дослідження, висновки і пропозиції автора відображено й опубліковано у 21 науковій роботі загальним обсягом 12,64 ум.-друк. арк., в т.ч. 10 статей у наукових фахових виданнях, 6 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура і обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота містить вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел та

додатки. Загальний обсяг роботи – 251 сторінка. Основний зміст викладено на 188 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 8 таблиць на 7 сторінках, 31 рисунок на 24 сторінках, 18 додатків на 33 сторінках. Список використаних джерел налічує 295 найменувань на 30 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РОСЛИННИЦТВІ

1.1. Завдання й функції обліку в системі управління

Діапазон поглядів вчених з питань визначення терміна «управління» – щонайрізноманітніший. Так, за останні роки в зарубіжній літературі з'явилася думка, що управління – це практика і наука керівництва організаціями, а також підприємствами [291, с.11]. Однак «управління» – означає прийняття рішень у різноманітних галузях народного господарства і їх виконання. Тому, висвітлюючи проблему управління, ми передусім розглядаємо облікову інформацію як основну в прийнятті рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Вона є основою для планування, прогнозування, контролю та оцінки діяльності підприємства. Ці питання мають якщо не історичний, то, принаймні, часовий характер. Відбулась зміна значення слова «управління» і ролі управлінців як у суспільстві загалом, так і на підприємстві зокрема.

Управління як таке лише недавно привернуло до себе увагу. Тривалий час цей термін уживався на позначення окремих другорядних дій. Управління майном і володіння ним у Цивільному кодексі є розмежованими. Управління завжди зводилось до отримання прибутків від майна за умови збереження його цінності. Управитель був лише розпорядником і мав обмежену свободу дій. Він виконував другорядні завдання, бо його влада була неповною. Проте водночас він відповідав за зростання цінності довіреного майна. Управитель не був ані творцем, ані новатором. Він ніколи не виявляв ініціативи. У кращому разі намагався мудро розпоряджатися своїм чи довіреним йому майном. У такому випадку задовольнявся виконанням другорядних операційних завдань, тобто був за завгоспа. Французька адміністрація

частково зберегла такий підхід і досі. Управитель середньо освітнього коледжу зобов'язаний забезпечити суто матеріальні умови для успішної педагогічної діяльності: необхідну кількість меблів (столів, стільців), наявність крейди і таке інше. Тривалий час економічна наука не визнавала проблем управління, вважаючи їх другорядними. Здебільшого наголошували на ризикові підприємця-новатора, а не на тому, яким чином втілюється його рішення.

Аналізуючи життєдіяльність суспільства, його організацій, знаходимо чимало підтверджень саме такого розуміння ролі управління. Зміна природи й соціального статусу управління – це наслідок розвитку економічної діяльності. Цьому сприяла індустріальна революція, яка створила належні умови для управління підприємством. Процес відбувався повільно й нелегко. Початкові несміливі спроби поступово втілювалися в життя. І лише за часів Першої світової війни було опубліковано першу ґрунтовну систематизовану працю на цю тему [209, с.12].

Стародавні тексти, зокрема асирійські й єгипетські, підтверджують, що розвиток управління нерозривно пов'язаний з розвитком виробництва. У наукових коментарях до перекладу «Одіссеї» Віктор Берар (1933) порушив проблему запасів (вина, олії, хліба), які були в архейських маєтках. Їхні обсяги й асортимент вимагали нагляду довіреної особи, на яку покладалися функції складування, а також фізичний контроль за кількістю і якістю запасів. Однак в роботі не згадується жодне з правил, що їх використовували при цьому. Пізніше Ксенофонт в одній зі своїх праць розглядав принципи управління домашнім господарством і сільськогосподарським маєтком, особливо наголошуючи на ролі дружини господаря [209, с.13]. Хоча ці тексти можна вважати першими спробами сформулювати принципи управління, в них розглядалися тільки закриті системи адміністративного зразка

(авторитарність рішень господаря маєтку), які були слабо пов'язані з довіллям, ринковим обміном.

Загалом будь-який управлінський процес організовується поступово. Він характеризується також наявністю «зворотної дії». Структура подана на рис. 1.1 [279, с.16].



Рис. 1.1. Структура процесу управління підприємством

Перший етап – завдання, яке треба виконати. Завдання бувають різні: планові (нормативні), перспективні, поточні, оперативні, пов'язані з окремими процесами виробництва.

Другий етап – інформація як головна складова процесу управління. Інформація може бути повною і всебічною, залежно від потреб управління: бухгалтерською повною, бухгалтерською оперативною, аналітичною, оперативного аналізу, статистичною, технологічною, фінансовою та іншою; вона може відображати стан виробництва підприємства (внутрішня інформація) і ситуацію за межами підприємства (зовнішня інформація ринку).

Третій етап процесу управління – прийняття рішення. Зібрану інформацію потрібно опрацювати, визначити позитивні й негативні сторони і накреслити шляхи розв'язання поставлених завдань. Прийняте рішення (його суть і форма) залежить від обставин виробничого процесу.

Значно менше однастайності в питанні, що саме входить у «сферу компетенції» управлінського обліку стосовно фінансового обліку та системи збирання й обробки інформаційних даних. Для кращого розуміння цієї проблеми використаємо підхід однієї з п'яти основних шкіл американської теорії управління, а саме, – «школи управлінського застосування загальної теорії систем» (Д. Міллер, У. Чермен, Ф. Каст та інші). Основним поняттям цієї теорії є «ієрархія систем». Система – економічна організація (згідно з класифікацією Боулдинга) включає в себе дві підсистеми: підсистему основного функціонального процесу (виробництво, надання послуг, торгово-посередницька діяльність та інше) і підсистему управління цим процесом. Підсистема управління, в свою чергу, поділяється на дві системи нижчого порядку: систему основного функціонування процесу (власне управління як процесу прийняття рішень) та систему обслуговування управлінського процесу [279, с.13].

Якщо процес управління розглядати у вузькому значенні як систему управління підприємством, то слід вказати на такі її ознаки: складність, динамічність, ймовірний характер. У цій системі виділяються дві підсистеми – виробництво й апарат управління суб'єктом.

В об'єкті управління процеси спрямовані на матеріально-речовий результат, а інформаційна сторона має підпорядкований характер. Суб'єкт управління більшою мірою пов'язаний з інформаційним процесом, а матеріальний бік виробничого процесу має підпорядкований характер.

Виходячи з характеристики об'єкта і суб'єкта управління, можна зробити висновок, що робота апарату управління повинна бути спрямована на контроль господарської діяльності підприємства, але у специфічній формі – через отримання економічної інформації про роботу підприємства в єдиному грошовому вимірнику. Таку інформацію забезпечує бухгалтерський облік (рис.1.2).

Система управління може ефективно функціонувати лише при належному оперативному інформаційному забезпеченні. Отже, визначимо,

яку інформацію для розвитку підприємства дає облік і яке його місце в інформаційній базі управління. Щодо цього в науковій літературі послідовно розглядаються такі питання:

- 1) у прийнятті яких управлінських рішень бере участь облік;
- 2) яка інформація використовується обліком на вході;
- 3) у яких стадіях управлінського циклу задіяний облік [160, с.8].

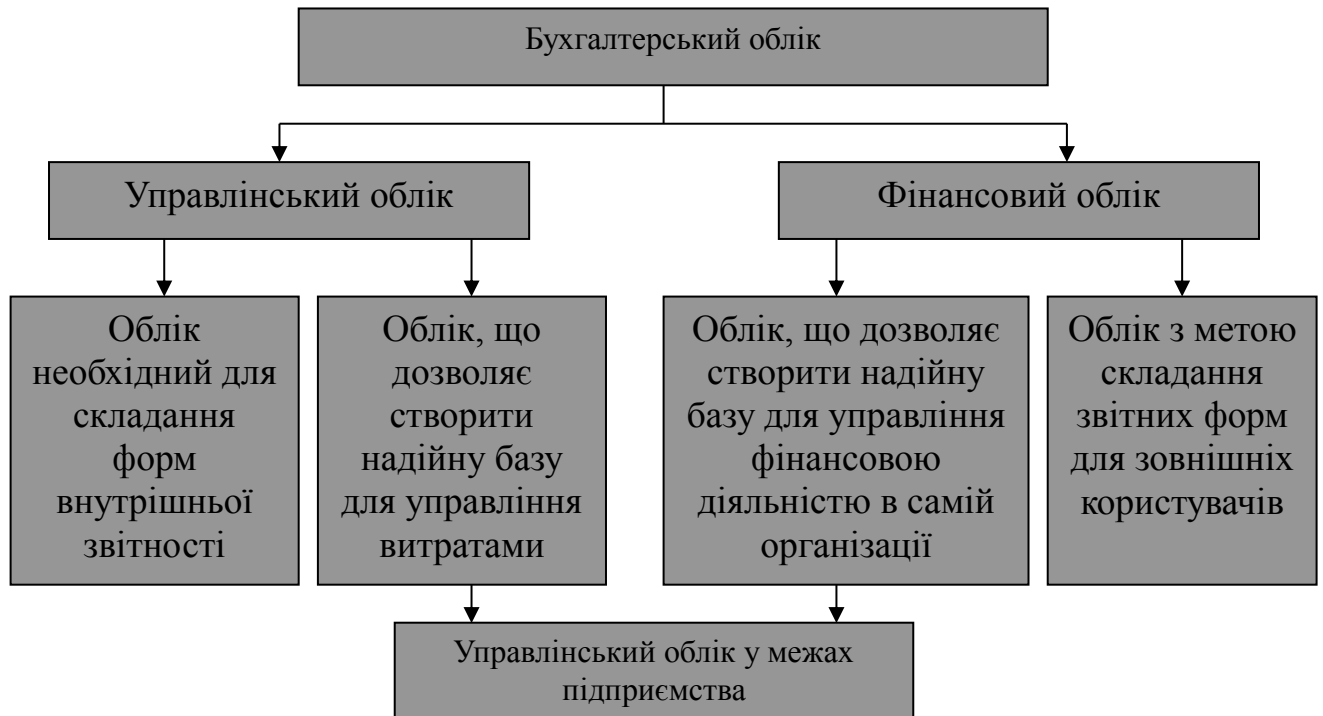


Рис. 1.2. Інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку

Серед українських вчених одним з перших пов'язав облік з управлінням М. Г. Чумаченко, який відзначав, що, на жаль, ще в багатьох працях зв'язок обліку з управлінням належно не узгоджується, і в результаті проблеми вдосконалення обліку науковці розглядають окремо від потреб управління і не завжди їх пов'язують з останніми [245, с. 52; 210, с.13; 279, с.14].

Подібно характеризує управлінський облік Румак О. Х., відзначаючи, що управлінський облік пов'язаний із висвітленням затрат, накопичення собівартості за видами виробів, затрат за центрами відповідальності й центрами прибутку; зі складанням кошторису й звітності [210, с. 13].

Традиційна система обліку має обмежені можливості, й не всі необхідні дані можна від неї отримати. Як справедливо підкреслює К. Н. Нарібаєв, серед облікових показників нема таких даних, як фактор часу, рівень виконання і якості, критерії ефективності та інші, без яких неможливо високопродуктивно вести сучасне виробництво [153, с.13; 210, с.13].

Аналогічну точку зору висловлює І. І. Каракоз, зазначаючи, що в обліку необхідно показати всю інформацію про господарську діяльність підприємства, включаючи процеси технічного, організаційного й економічного характеру, а також підвищення ефективності виробництва в конкретних умовах господарської діяльності [210, с.14]. Без цього облік не може бути засобом оптимального управління виробництвом [73, с. 49].

Беручи до уваги обмежені можливості обліку, варто пам'ятати про те, що в обліку для одержання інформації керуються загальноприйнятими бухгалтерськими принципами, в які не вписується багато вимог користувачів. Зокрема, традиційно бухгалтерія критикується в таких напрямках: 1) в обліку застосовуються описові моделі; 2) ці моделі не дають змоги цілеспрямовано шукати оптимальні рішення; 3) неможливо зробити висновок, навіть ретроспективний, про ефективність різних варіантів розв'язання господарських завдань; 4) недостатньо точно зважується ефект часу; 5) абсолютно не враховується психологічний чинник; 6) пропонується сумування неоднорідних величин; 7) не зважають на репрезентативність інформації [210, с.14]. Отже, абсолютно правильно в більшості закордонних посібників обліку акцент зроблено на тому, що організація обліку повинна відповідати потребам управління і забезпечувати його аналітичним матеріалом [245, с.14]. У зв'язку з цим у багатьох західних виданнях перевага у виконанні головної функції інформаційного забезпечення управління підприємством віддається саме управлінському облікові.

Так, В. А. Патон й А. С. Піттлетон наголошували, що мета обліку полягає в обробці фінансових даних, які стосуються комерційної діяльності підприємства. Вони складені й представлені так, щоб відповідати потребам керівництва, суспільства. Однак таких економістів було мало. Більше того, скажімо, М. Муниц указував, що основною функцією обліку є підготовка, для внутрішніх потреб, фінансової звітності. [210, с.7].

Проводячи аналогію такого твердження про організацію бухгалтерського обліку, що склався в нашій країні в радянський час, із тим, що є на сьогодні, ми можемо сказати, що управлінський облік як автономна економічна категорія виник лише 20 років тому. До кінця 60-х років панівним було його класичне розуміння. Воно полягало в тому, що облік розглядали насамперед як засіб відображення господарської діяльності підприємства; реєстрації в грошовому вимірі фінансових операцій підприємства, тих господарських подій, які й частково мають фінансовий характер, а також узагальнення та інтерпретації цих даних через фінансову звітність. Це так званий «історичний облік», основною функцією якого є «фотографування» діяльності підприємства [160, с.7].

Зате стосовно управлінського обліку практично всі автори одностайні в концептуальному трактуванні категорії «управлінський облік». Так, Р. Гарісон вважає, що «управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень» [289, с.3; 279, с.12].

К. Друрі наголошує, що управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) всередині підприємства, забезпечуючи інформацію для прийняття управлінських рішень, контролю, планування управління витратами та собівартістю продукції для складання фінансових звітів [49,с.3].

Р. Ентоні, Дж. Ріса визначають управлінський облік як процес у рамках організації інформації, що використовується для планування, власне

управління й контролю діяльності організації [259, с.269]. За визначенням Б. Нідлза, управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього застосування керівництвом [294, с.919]. А. Яругова пояснює, що управлінський облік інформаційно забезпечує внутрішньоорганізаційні зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві [263, с.13].

На думку Т. Скоуна, управлінський облік призначений «надавати менеджерам фінансову інформацію з метою допомоги їм у ключових сферах: планування, контролю, прийняття рішень» [218, с.9].

Ч.Т. Хорнгерн, Дж. Фостер вважають, що «управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація й передавання інформації, необхідної для управління будь-яким об'єктом» [242, с.8].

Розгляд трактування обліку з позицій Р. Гаррісона, С. А. Стукова, М. Г. Чумаченка дає можливість помітити, що вони пов'язують управлінський облік з виробничим обліком або з обліком затрат [37; 227; 245].

За Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, управлінський облік може бути визначений як процес ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації й передачі інформації (як фінансової, так і операційної), яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки й контролю роботи організації, для впевненого використання звітності за ресурсами [170].

Отже, облік затрат виробництва за своїм значенням, трудомісткістю, взаємозв'язком і взаємозумовленістю з іншими блоками обліку є головним у системі обліку. Він значною мірою впливає на ряд показників виробничої й фінансової діяльності підприємства. Разом з тим на практиці керівники різних рівнів управління використовують, залежно від конкретних ситуацій,

різноманітну інформацію про господарсько-фінансову діяльність. Отже, управлінський облік не може функціонувати лише в рамках виробничого обліку, а повинен впливати на всю господарсько-фінансову діяльність підприємства.

Управлінський облік, на думку Б.І. Майданчика, безпосередньо забезпечує керівників господарства інформацією про процеси й результати його діяльності, яку використовують для планування, контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень [210, с.15].

Це зумовлено найперше тим, що управлінський облік ґрунтується на взятті до уваги всієї сукупності інформації, що є на підприємстві. Крім внутрішньої, залучається також зовнішня інформація як результат проведення маркетингових досліджень, що стосуються попиту та пропозиції на сировину, яка використовується в процесі діяльності підприємства: збуту продукції, технології виробництва та іншого. До внутрішньої, що використовується в управлінському обліку, відноситься не лише бухгалтерська інформація; не тільки дані первинного, поточного й зведеного бухгалтерського обліку та звітності, але й оперативного та статистичного; нормативно-довідкова інформація; аналітична, планова інформація тощо.

Концепції обліку закріплені міжнародними нормативами, які в лютому 1989р. видав Комітет з управлінського і фінансового обліку Міжнародної федерації бухгалтерів. Згідно з ними, управлінський облік визначений як процес ідентифікації, вимірів, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації (виробничої, технологічної, оперативної, фінансової, статистичної), яку використовує управлінська система для планування, оцінки й контролю технологічного процесу підприємств.

Оперативний облік як складова управлінського – це головна база забезпечення системи управління необхідною оперативною інформацією про короткотермінові виробничо-технологічні процеси, а разом з іншою

інформацією він дозволяє за допомогою оперативного аналізу давати своєчасну оцінку процесу виробничої програми, готувати відповідне управлінське рішення.

Проблема оперативного обліку в системі управління у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі до певної міри не нова. На сьогодні стан його розвитку вдало характеризує Р. Я. Вейцман, який відзначає, що «оперативний облік уже не якийсь сурогат обліку, а необхідний етап облікової роботи, якому передбачено велике майбутнє. Це апарат великого відчуття, що постійно контролює пульс господарської діяльності, життя, сигналізує про його коливання, стрибки й перебої». Об'єктом оперативного методу обліку є окремі господарські операції, до яких належать, наприклад, «виробничий період, затрачена механічна енергія, використані матеріали» та інше. До числа його об'єктів включають витрати й собівартість для ведення госпрозрахунку. Його системність виводять із тісного зв'язку з плануванням. В свою чергу, «оперативне планування дає передусім спрямування оперативному обліку, вказуючи йому, що повинно стати предметом його реєстрації. Вже одна ця сторона оперативного обліку підтверджує раніше висловлену думку, що він не є безсистемним і відірваним спостерігачем, оскільки саме оперативне планування – частина системи промфінплану, адже й оперативний облік є продовженням оперативного планування, нормативно-чекової форми контролю, що надає йому певного змісту, єдності й цілісності». А відмінність оперативного обліку від бухгалтерського й статистичного полягає в тому, що «оперативний облік перевіряє виконання оперативних нормативних завдань і завжди безпосередньо контролює оперативні дії управління. Оперативний облік ближчий до оперативних фактів, ніж інші види обліку. Він не забезпечує збір господарських факторів, а розкриває їх». Оперативний облік об'єднується з первинним, виступаючи як «первинний оперативний облік» [30, с.40-43]. Вони взаємодіють між

собою. Спостерігається також включення до його змісту і функцій оперативного аналізу.

Вказуючи на взаємозв'язок трьох видів обліку, академік С. Г. Струмилін у праці «До перебудови бухгалтерського балансу» зазначив, що «оперативно-технічний облік ведеться нині у найнижчих сферах виробництва і задовольняє потребу конкретного керівництва трудовими процесами, оперує найрізноманітнішими вимірниками у всіх багатогранних натуральних виразах» [226, с.53].

Ф. Д. Лівшіц, розглядаючи різні думки, зупиняється тією чи іншою мірою на питанні оперативного обліку і його зв'язку з іншими видами обліку. З точки зору автора, «об'єкти оперативного обліку – це найперше всі об'єкти оперативного планування й регулювання. Однак ці об'єкти найконкретніші, найдрібніші об'єкти планування взагалі» [98, с.383]. «Разом з тим, як і в кожному облікові, коло фактичних показників в оперативному облікові ширше від кола показників оперативного плану. Це пояснюється контрольними функціями оперативного обліку: показати відхилення від планових нормативних завдань та норм і допомогти розкрити причини цих відхилень», тобто тут включається й функція оперативного аналізу. Об'єкти оперативного обліку в основному виражають матеріально-речові процеси. Оперативність цього виду обліку характеризується, за висловом Ф. Д. Лівшіца, як «облік швидкого, який наступає «на п'яти» виробничих операцій» [98, с.382-383].

І. І. Каракоз справедливо розширив рамки об'єкта оперативного обліку, включаючи в його сферу не тільки процеси безпосереднього виробництва, а й постачальницьку, збутову і фінансову діяльність підприємства, а також витрати на виробництво. Так, до цих затрат належать «всі ресурси і частина господарських засобів, а також їх переміщення або зміна в процесі останнього виконання плану підприємства», зазначається, що цей предмет

вивчається по виробництвах, цехах, бригадах щоденно, за різноманітні відрізки часу в межах місяця і загалом за місяць.

Особливість оперативного методу, на думку цього автора, полягає в комплексному відображенні й узагальненні наявності всіх ресурсів і частини господарських засобів, а також їх руху або зміни в процесі виконання плану підприємства (організації). До основних прийомів, що відповідають особливостям цього методу, автор відносить такі:

1. Документація показників технічних засобів реєстрації, спостереження в процесі виробництва, усна інформація, а також інвентаризація.

2. Оцінка об'єктів оперативного обліку (у грошовому, натуральному і трудовому вимірах) і калькуляція (при зміні умов заготівель матеріальних ресурсів або виробництва продукції).

3. Система групування об'єктів обліку.

4. Внутрішньогосподарська звітність [73, с.8-15, 19].

Не зважаючи на широкий перелік вказаних прийомів оперативного обліку, на наш погляд, вони недостатньо розкривають його суть й основні відмінності від інших видів обліку. Зокрема, документація, інвентаризація, калькуляція, групування і звітність є елементами методу у бухгалтерського обліку взагалі.

Детальніше розглядає основні питання організації оперативного обліку на підприємстві і загальну методику його ведення П. І. Савічев. Автор підкреслює, що завдання оперативного обліку, це – «щоденна реєстрація даних про хід виробництва та інших процесів, що в сукупності своїй становлять господарську діяльність підприємства, з метою елементарного групування і обробки цих даних й оперативної сигналізації керівництва підприємства і його ланок про всі помічені відхилення від нормального ходу відповідних процесів» [213, с.120].

І.І.Каракоз вважає, що «для організації будь-якого виду обліку необхідні чотири елементи:

- 1) спостереження;
- 2) кількісна зміна окремих фаз або операцій;
- 3) реєстрація результатів спостережень і вимірювань у документах;
- 4) повторна реєстрація тієї ж інформації, але вже обробленої у згрупованому вигляді, пристосованому для одержання підсумкового або узагальнювальних показників за той чи інший період і їх аналіз» [73, с.120].

Із подальшого викладу можна зробити висновок, що до оперативного обліку більше відноситься четвертий елемент. Наприклад, «оперативний облік, тобто повторна реєстрація первинної інформації про надходження продукції на склад, у цьому випадку буде здійснюватись у відділі збуту» [75, с.27-34].

На думку Р. Гаррісона, «мета обліку – фабрикація інформаційно-орієнтованих даних», тобто отримувати не інформацію взагалі, а тільки ту, що орієнтує управлінський персонал.

Таке орієнтування автоматично робить непридатною традиційну бухгалтерію, яка є типовим прикладом того, що може бути названо минулим обліком собівартості, завдання якого обмежуються тільки збиранням відомостей про витрати, що вже відбулися і виправити їх не можна [38, с.80]. Б. І. Валуєв вважає, що мета оперативного обліку полягає в забезпеченні життєдіяльності й удосконаленні загального циклу управління [28, с.18-25]. А. М. Кашаєв визначає оперативний облік як частину регулярної організаційної діяльності з переробки інформації та прийняття рішень [76, с.175]. В. Б. Івашкевич зазначає, що задоволення інформаційних потреб – головне призначення оперативного обліку [65, с.25-28]. Близькі до цих визначень тлумачення та висновки інших науковців. Однак варто підкреслити, що ці прогресивні ідеї далеко не повністю застосовують на практиці. Деякі економісти метою оперативного обліку вважають лише

контроль за використанням ресурсів. Це можна пояснити тим, що протягом тривалого історичного періоду бухгалтерський облік сприймали однобічно й спрощено, як засіб спостереження та контролю за результатами господарської діяльності.

На нашу думку, сформульовані авторами завдання оперативного обліку виходять далеко за рамки дії даної функції управління, наприклад:

- «поліпшення господарського управління й організаторської роботи безпосередньо на підприємстві;

- глибоке вивчення всіх сторін сільськогосподарської діяльності, її ділянок і цехів за ходом виробництва, щоденно і з початку місяця, виявлення прорахунків у плануванні, встановлення причин успіхів і недоліків у роботі, розкриття невикористаних резервів;

- розробка заходів, спрямованих на виконання і перевиконання планів » та інші, котрі у цілому замінюють майже всю систему управління підприємством [11, с. 23 – 27].

Значний доробок у дослідженні цієї проблеми мають такі вчені, як М. Х. Жебрак, М. Г. Чумаченко (оперативний аналіз собівартості продукції), В. Б. Івашкевич (центри відповідальності), В. П. Індукаєв (організація оперативного обліку і контролю витрат на виробництво), В. В. Сопко (нормативний метод обліку витрат на виробництво в харчовій промисловості), Д. С. Свіргун (нормативний метод обліку витрат у цукровій промисловості), З. В. Гуцайлюк (оперативний контроль витрат у цукровобуряковому виробництві), Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник, Є. Свідерський [53; 65; 68; 225; 245; 216].

Так, Ю. Я. Литвин зазначає: «Нині функції оперативного обліку, контролю й аналізу полягають в управлінському обліку й калькулюванні собівартості продукції, які проводяться до початку процесу виробництва і дають можливість визначати майбутню ціну продукції, що в умовах ринку має велике значення» [102, с.8]. Виходячи зі сказаного, бухгалтерський облік повинен перетворитись у популярне знаряддя господарського управління,

надійний інструмент пошуку та мобілізації резервів підвищення ефективності виробництва і прискорення темпів економічного розвитку.

Заслужують на увагу розробки М. С. Палюха з удосконалення бухгалтерського обліку в рослинництві. Він підкреслює, що існуюча система обліку виробничих затрат не дає повної та об'єктивної інформації про величину витрат у межах встановленої номенклатури статей. Це перешкоджає прогнозуванню майбутньої ціни на продукцію, часто необгрунтованої, що робить невизначеною прибутковість чи збитковість виробництва. Він пропонує вести оперативний облік і контроль за формуванням собівартості кожного технологічного процесу на виробництві сільськогосподарських культур, враховуючи планову, нормативну, собівартість [217, с.251].

Автори більшості праць зазначають, що облікова інформація в системі управління займає 80 – 90%. Насправді, в сучасній управлінській моделі цей показник значно менший. О. Х. Румак наголошує, що на частку економічної інформації у загальній структурі інформаційних потоків припадає більше 90%, із яких 80% і більше займає бухгалтерська інформація [210, с.48].

Як показало проведене нами дослідження, функціонування оперативного обліку й контролю залежить від виробничої діяльності підприємства, наявності виробничих одиниць та виду виробництва продукції.

На сьогодні вказані вище питання стосовно сільськогосподарського виробництва не розглядалися. У наявних наукових працях управлінський облік у сільському господарстві наділяється такими характерними ознаками [279, с.19]:

- 1) організовується згідно з потребами власника, потребами споживача;
- 2) спрямований переважно на сучасне і майбутнє виробництво, з використанням планової (нормативної) й облікової інформації;

3) не регламентований за переліком форм документів, використовуються та змістом інформації, що в них відображається [279, с.19];

4) має рекомендаційний характер набору показників з конкретних виробничих ситуацій;

5) при цьому використовують усі види вимірників: натуральні, трудові, відносні, вартісні (за діючим і передбаченим курсом грошової одиниці);

6) не обмежений подвійним записом, єдиним грошовим вимірником;

7) характеризується гнучкістю й здатністю одержання інформації залежно від розв'язування виробничих завдань;

8) орієнтований на використання внутрішньої і зовнішньої інформації;

9) передбачає децентралізацію обліку;

10) вимагає надання необхідної інформації у будь-який момент прийняття управлінського рішення;

14) надає виробничі пропозиції, які керівництво може використовувати, беручи до уваги відповідні дані та обов'язки окремих осіб, з метою досягнення поставленого завдання в організації праці;

15) передбачає використання бухгалтерської інформації щодо формування технологічних затрат і, в кінцевому рахунку, собівартості продукції.

Із запровадженням у сільському господарстві обліку на міжнародних засадах, теоретичний базис та методологія управлінського обліку потребують адаптування до галузевих особливостей, що визначають специфіку його організації на сільськогосподарських підприємствах. Насамперед такого уточнення потребує, на нашу думку, саме розуміння сутності поняття «управлінський облік», з урахуванням змін, внесених у понятійний обліковий апарат Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [196]. На наш погляд, управлінський облік сільськогосподарської

діяльності доцільно визначити як систему збору, узагальнення та обробки інформації про витрати, доходи та результати біологічних перетворень біологічних активів, систему, орієнтовану на інформаційне забезпечення та раціоналізацію процесу прийняття управлінських рішень, що дозволяє конкретизувати функції та завдання цього обліку в управлінні витратами та результатами сільськогосподарської діяльності.

Отже, управлінський облік у сільському господарстві має свої особливості і відмінності, він відрізняється від обліку на промислових підприємствах. Сільськогосподарська діяльність характеризується сезонністю виробництва продукції, тісною залежністю від впливу природно-кліматичних умов. Протягом року облік витрат здійснюється за плановою собівартістю, тому саме оперативний облік та аналіз забезпечують систему управління необхідною інформацією для прийняття рішень. Галузеві особливості впливають на структуру й зміст статей витрат, зокрема, для сільськогосподарських підприємств значними є витрати майбутніх періодів, пов'язані з підготовкою, обробітком ґрунту і посівом озимих культур. У межах одного господарства поєднується виробництво різноманітних видів продукції, облік яких має свої особливості. Тому перенесення прикладного теоретичного промислового обліку в сільське господарство недопустиме. Інформаційною системою для оперативного управління підприємством є оперативний облік, який доцільно розглядати як самостійний вид бухгалтерського обліку.

Такий вид обліку є надзвичайно важливим для ефективного управління сільськогосподарським підприємством протягом виробничого періоду, оскільки його інформація достовірно та оперативно відображає поточні результати діяльності. Саме тому теоретико-методологічні засади організації управлінського обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом потребує детального вивчення з точки зору вдосконалення й адаптування до сучасних умов господарювання в аграрному секторі економіки України.

1.2. Теоретичні основи організації управлінського обліку

Управлінський облік давно став не тільки поширеною темою «фінансової еліти», а й повсякденним інструментом, необхідним управлінню як під час економічних підйомів, коли відбувається бурхливе зростання й потрібно приймати рішення щодо розподілу ресурсів, яких завжди не вистачає, так і під час кризи, коли інформацію управлінського обліку використовують для зниження витрат.

З прийняттям міжнародних положень в обліку сільськогосподарської діяльності в Україні, питання ефективної організації управлінського обліку набуло неабиякої актуальності. Це пов'язано з запровадженням справедливої вартості у фінансовому обліку, що зумовлює потребу збереження й розширення питань організації та методології визначення витрат, а також калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, що тепер перейшло здебільшого в площину саме управлінського обліку.

Це зумовлює потребу перегляду предмета, завдань, об'єктів та методів управлінського обліку та їх відповідного пристосування до обліку сільськогосподарської діяльності. Поява нових об'єктів обліку, як-от, біологічні активи, потребує розробки відповідного теоретичного підґрунтя на якому можна було в подальшому вибудувувати конкретні методики управлінського обліку, адаптовані до специфічних особливостей галузі. Саме на розробку такого теоретичного базису спрямовані дослідження даного пункту дисертації.

Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку включають визначення його сутності, встановлення конкретних об'єктів організації управлінського обліку, формулювання його предмета, визначення переліку його завдань та функцій, побудову відповідних принципів та методів його застосування на практиці. Дослідженню цих питань присвячено тисячі як

вітчизняних, так і зарубіжних публікацій. Основу становлять дослідження Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Жука В.М., Ковальчук Т.М., Лишиленка О.В., Малюги Н.М., Мельничука Б.В., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сопка В.В., Садовської І.Б., Сука Л.К. та інших.

Ф.Ф. Бутинець визначає в загальному вигляді предмет управлінського обліку як сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом, що, на думку автора, представлені двома їх групами:

1 група – оборотні та необоротні активи підприємства, які забезпечують його діяльність (необоротні активи, запаси, грошові кошти, зобов'язання, витрати, доходи та фінансові результати);

2 група – господарські процеси та їх результати (постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова та організаційна діяльність) [19, с.23].

В.С. Лень предметом управлінського обліку вважає контроль за формуванням собівартості продукції стосовно центрів витрат і сфер відповідальності, визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку [97, с.26].

Основні завдання, які розв'язує управлінський облік, на думку автора, полягають у такому:

- нормування витрат на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками;
- визначення об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій (кошторисів);
- аналіз відхилень від нормативів;
- групування відхилень за причинами і відповідальними особами;
- забезпечення інформацією про відхилення для прийняття рішень;

- визначення собівартості, прибутку, рентабельності;
- аналіз собівартості і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналіз собівартості продукції, проведення економічних розрахунків [97, с. 27].

Ф.Ф. Бутинець обмежує завдання управлінського обліку складанням внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації [19, с.31].

Вичерпну характеристику завдань управлінського обліку надає І.Б. Садовська, яка робить висновок, що основні з них зводяться до такого:

- формування фактичної, нормативної та інших видів собівартості продукції (робіт, послуг) і аналіз відхилень від встановлених норм, стандартів, кошторисів, планів;

- аналіз, планування, контроль та прогнозування витрат, фінансово-господарської діяльності, капітальних вкладень;

- надання своєчасної та достовірної інформації внутрішнім користувачам для оперативного управління діяльністю підприємства і прийняття поточних та стратегічних управлінських рішень [214].

Дещо з іншого боку підходить до визначення предмета та завдань управлінського обліку Л.С. Васильєва, вважаючи, що предметом управлінського обліку є виробнича діяльність організації загалом та її окремих структурних підрозділів [29, с. 10].

Зважаючи на те, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік становить систему збору й обробки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, О.В. Лишиленко розкриває зміст предмета управлінського обліку через його об'єкти, які він об'єднує у дві групи:

1) виробничі ресурси підприємства (засоби праці, предмети праці, трудові ресурси);

2) господарські процеси та їх результати, що виражають напрям діяльності підприємства (постачальницько-заготівельний процес; виробничий процес; процес реалізації та визначення фінансових результатів) [105, с.8].

Л.І. Хоружій предметом управлінського обліку вважає факти господарського життя, які виражають витрати виробничо-господарської діяльності організації в процесі всього управлінського циклу. Автор розуміє об'єкти управлінського обліку як витрати й результати виробничо-господарської діяльності суб'єкта ринкових відносин [240, с. 258].

С.Ф. Голов головні об'єкти управлінського обліку бачить у витратах і доходах підприємства, фінансових результатах, вже попередньо відображених у фінансовому обліку. Однак в управлінському обліку, – наголошує автор, – витрати перегруповуються за їх цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо [43]. Вчений справедливо доповнює визначення управлінського обліку, підкреслюючи, що управлінський облік – це синтез методів і принципів обліку витрат, калькулювання собівартості, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю [42].

Л.С. Васильєва дещо звужує, на нашу думку, об'єкти управлінського обліку, відносячи до нього лише витрати загалом по підприємству та за його структурними підрозділами [29, с.11].

Перелік об'єктів фінансового обліку, з прийняттям ПСБО 30 «Біологічні активи», був дещо змінений, що зумовило необхідність його уточнення для цілей організації управлінського обліку. Зокрема, в рослинництві, на наш погляд, такими об'єктами є:

- витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів в рослинництві;
- доходи, отримані в процесі вирощування продукції рослинництва;
- фінансові результати від: від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва; від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва; від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу (рис.1.3).

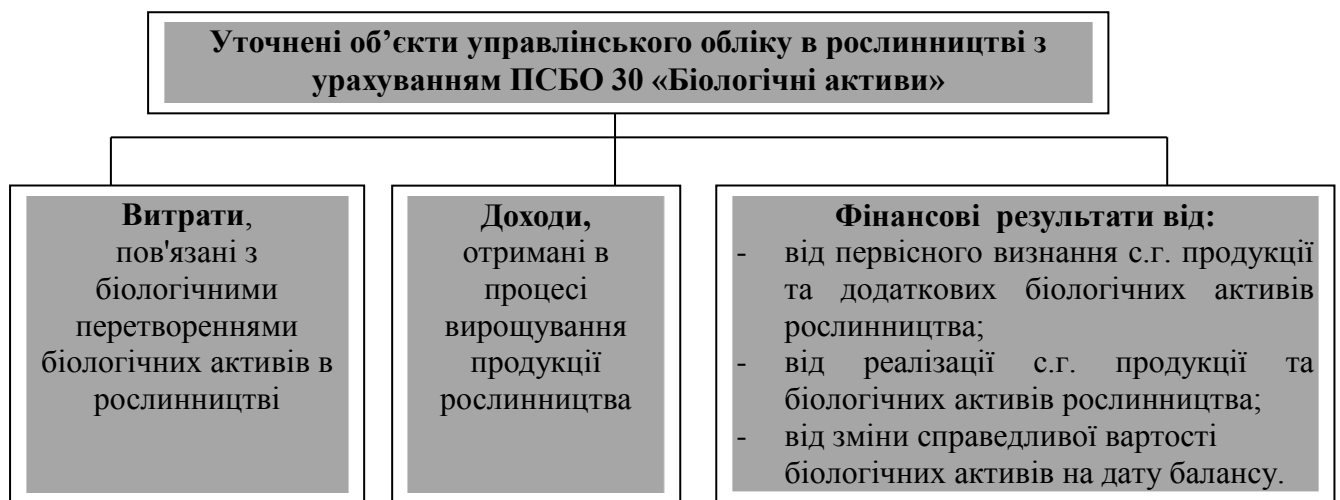


Рис. 1.3. Уточнений склад об'єктів організації управлінського обліку в рослинництві

Ф.Ф.Бутинець до загальноприйнятих принципів, які можна застосувати й до управлінського обліку, відносить такі:

- безперервність діяльності підприємства;
- єдиний грошовий вимірник;
- повнота й аналітичність інформації;
- періодичність;
- методологічна незалежність;
- орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства;
- результативність;
- прийнятність і багаторазове використання;
- оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства;

- багатоваріантність;
- відповідальність [19, с.28].

О.В. Лишиленко відносить до принципів управлінського обліку такі: безперервність діяльності підприємства; періодичність; комплексність; повнота й аналітичність інформації; оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства; бюджетний метод управління витратами [105, с.11].

Нагромадження раціонального потоку інформації в галузі рослинництва також формується з дотриманням певних принципів: з'ясування інформаційних потреб, враховуючи управлінські напрями галузевої структури виробництва; способи найефективнішого їх використання; відображення об'єктивних процесів виробництва, обігу, розподілу та споживання; раціонального чи нераціонального використання природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; поєднання потоків інформації із різних джерел (бухгалтерської, статистичної, економічно-оперативної, даних спостережень), а також планових, оперативних даних; оперативність інформації, зв'язку та дистанційної передачі первинних даних з кожного об'єкта виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. Облікова інформація формується в структурних підрозділах облікового апарату за оперативно-виробничим принципом (рис. 1.4) [279, с.49].

Як видно з рис. 1.4, обліковий апарат досить громіздкий, й оперативна інформація від кожного з підрозділів не концентрується в управлінській системі, не забезпечує виробничого процесу оперативною управлінською інформацією, тому вона вимагає безумовного вдосконалення.

Переходячи до місячного, подекадного, оперативного обліку й аналізу, формування управлінської інформації в галузі рослинництва, розглянемо інформаційну структуру бухгалтерської системи надходження та формування управлінської інформації у СТОВ «Вікторія» Тернопільського району (рис. 1.5). На рис. 1.5 показано надходження облікової інформації в галузі

рослинництва: 1) склад, 2) автотранспортний парк, 3) ремонтна майстерня, 4) рільнича бригада, 5) центральна садиба. Потік головної інформації в центральну бухгалтерію позначено чорною лінією. Інша інформація, яка лежить на шляху руху, позначена пунктирними лініями. Види облікової інформації показано так [279, с.65-66]:

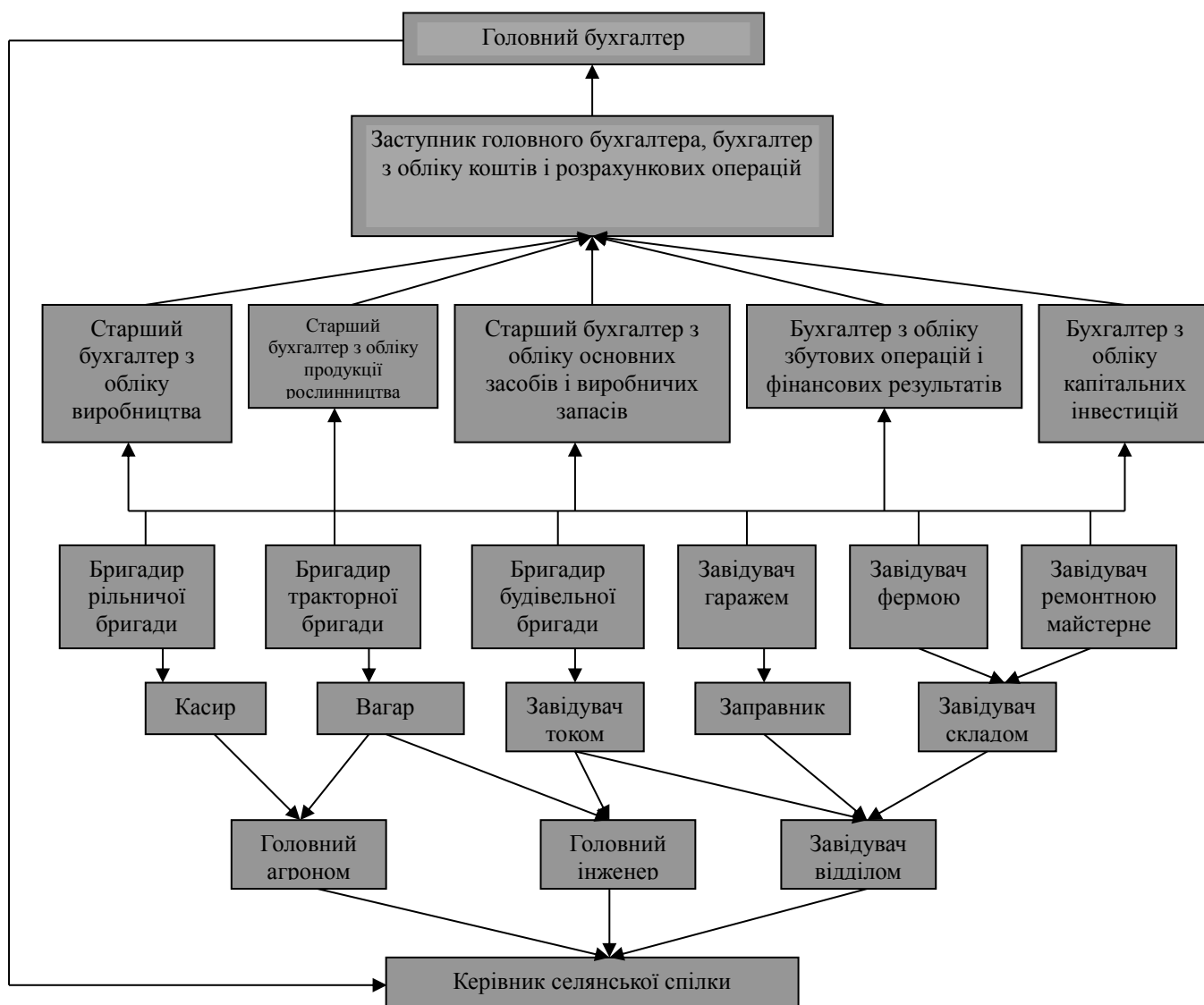


Рис. 1.4. Формування облікової інформації за оперативно-виробничим принципом

1) 6. Складання звіту про рух продуктів і матеріалів у складі, 7. Записи у сальдову книгу, 8. Здача у центральну бухгалтерію звіту про рух продуктів і матеріалів на складі, 9. Обробка цього матеріалу в бухгалтерії, 10. Записи

операцій складу в реєстри аналітичного обліку, 11. Звірка даних складського обліку з бухгалтерським, 12. Записи операцій на складі в реєстри обліку;

2) 13. Складання звіту про роботу машинно-транспортного парку, 14. Складання звіту про роботу автопарку, 15. Складання звіту про роботу вантажного транспорту, 16. Здача звіту про роботу машинно-транспортного парку в центральну бухгалтерію 17. Здача звіту про роботу автопарку, 18. Здача звіту про роботу вантажного автотранспорту, 19. Записи на ремонтні роботи машинно-транспортного парку, 20. Записи на ремонтні роботи та технічний догляд автопарку, 21. Записи на ремонтні роботи та технічний догляд вантажного автотранспорту, 22. Ведення табеля обліку робочого часу та заробітної плати;

3) 23. Записи в книгу обліку замовлень ремонтної майстерні, 24. Складання звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. 5.6 с.-г.) ремонтної майстерні, 25. Здача цього звіту в центральну бухгалтерію, 26. Обробка його в бухгалтерії, 27. Записи операцій майстерні в реєстри аналітичного обліку, 28. Записи операцій майстерні в реєстри синтетичного обліку;

4) 29. Ведення табеля обліку робочого часу та підрахунок заробітку рільничого відділення, 30. Складання розрахунково-платіжної відомості на заробітну плату працівників рільничого відділення, 31. Складання звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. 5.5 с.-г.) рільничого відділення, 32. Здача цього звіту в центральну бухгалтерію, 33. Обробка його в бухгалтерії, 34. Запис операцій рільничого відділення в реєстри аналітичного обліку, 35. Запис операцій рільничого відділення в реєстри синтетичного обліку;

5) 36. Обробка документів центральної садиби, 37. Складання розрахунково-платіжної відомості про заробітну плату працівників апарату центральної садиби та працівників ремонтної майстерні, 38. Запис операцій центральної садиби в реєстри аналітичного обліку, 39. Запис операцій

центральної садиби в реєстри синтетичного обліку, 40. Складання місячної бухгалтерської звітності (кінцева подія).

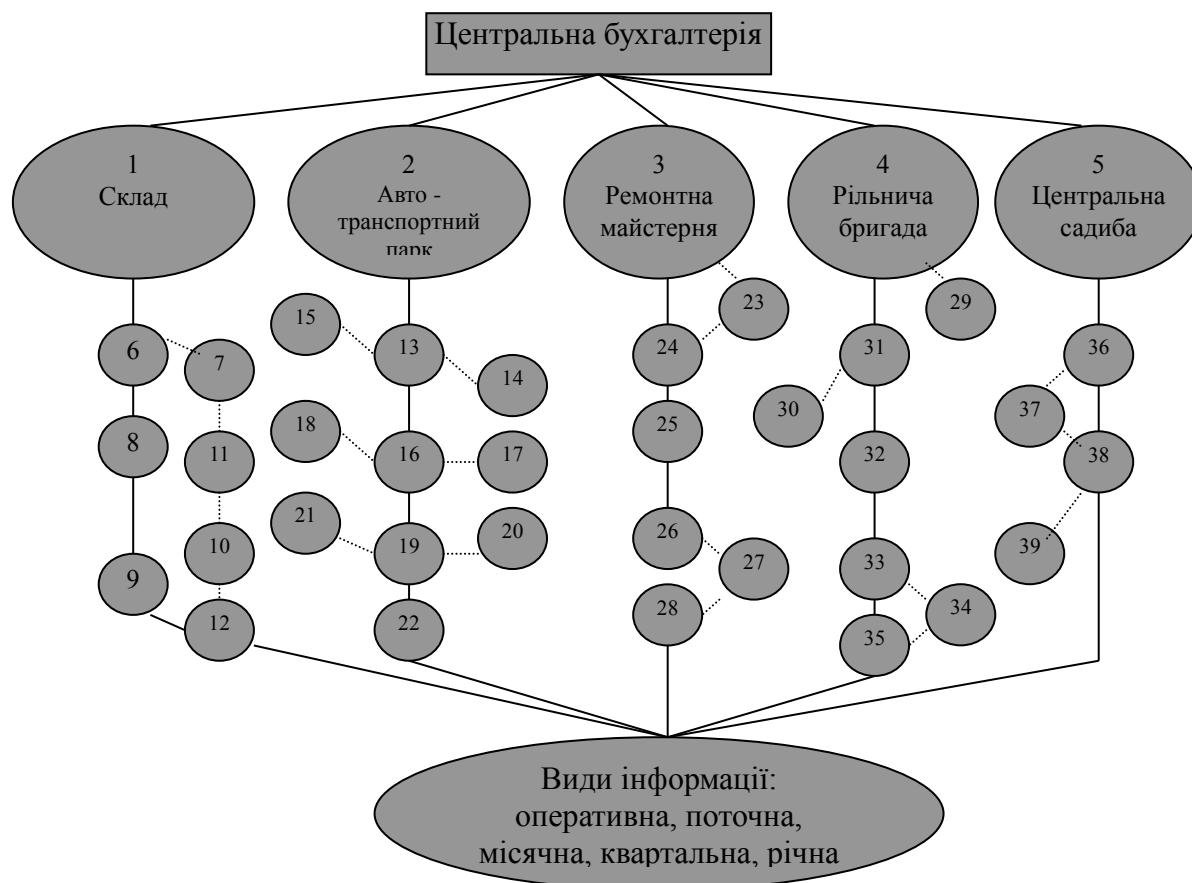


Рис. 1.5. Схема формування облікової інформації в СТОВ «Вікторія» Тернопільського району

Інформаційне забезпечення управлінського обліку має як позитивні так і негативні моменти. Позитивним є те, що дані оперативного обліку використовують при оперативному аналізі, який через виробничо-інформаційний центр формує інформацію про господарську виробничу діяльність для оперативного управління. До недоліків облікової оперативної інформації можна віднести те, що вона не передбачає системи контролю і накопичення інформації про витрати виробництва за кожним виробничим

процесом, стосовно кожної культури. Зокрема, бухгалтери, рахівники не користуються нормативними витратами протягом вегетаційного процесу, не враховують відхилення фактичних витрат від нормативних. Тому, щоб здійснювати контроль за формуванням витрат виробництва згідно з технологією, необхідно налагодити дієву облікову оперативну управлінську інформацію [106, с.98].

Розглядаючи інформаційне забезпечення наявного обліку, можна зробити висновок про те, що бухгалтерська інформація за обсягом є досить великою і різноманітною, але її переважно можна використовувати для перспективного, річного та звітного управління. Разом з тим для оперативного управління у цій інформації дуже мало даних про виробничо-технологічні процеси. Через це потрібно розширити роль і значення оперативного обліку, що надає оперативну інформацію, яку використовують в суто оперативному управлінні.

Питання теоретичного обґрунтування функцій управлінського обліку розглядається практично в кожній науковій публікації з цієї наукової проблеми. Як справедливо помічено в одній з монографій [240], іноземні автори акцентують свою увагу на відмінностях між фінансовим й управлінським видами обліку, що полягають у розробці практично орієнтованих систем управлінського обліку. Зокрема, як зазначається в «бестселері» з управлінського обліку за редакцією К. Друрі, управлінська система обліку повинна виконувати такі функції:

- 1) розподіляти витрати між реалізованою продукцією і товарно-матеріальними запасами, що необхідно для забезпечення вимог внутрішньої і зовнішньої звітної документації;
- 2) надавати відповідну інформацію, яка допомагає менеджерам обґрунтованіше приймати рішення;
- 3) подавати інформацію, необхідну для планування, контролю та

вимірювання показників функціонування організації [49].

Вітчизняні теоретики управлінського обліку Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. до його функцій відносять інформаційну, контрольну, комунікаційну, прогнозну, аналітичну [17; 18; 19; 132; 244]. Крім того, дослідники зауважують, що польські автори виділяють ще дві додаткові функції: оптимізаційну, яка полягає в створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності, та мотиваційну функцію управлінського обліку, яка проявляється в забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи і фінансові результати, що дають можливість створити систему вимірювання й критерії оцінки, а також систему стимулювання для одиниць підприємства [19, с. 30].

Вужче розглядає функції управлінського обліку О.В. Лишиленко. При їх визначенні автор орієнтується на врахування вимог керівництва, спрямованих на реалізацію поставлених завдань та виділяє лише три – контрольну, інформаційну та прогнозну функції управлінського обліку [105, с. 10]. Контрольна функція управлінського обліку, на думку науковця, забезпечується здійсненням оперативного контролю та оцінювання виконання виробничих завдань і досягнення запланованих показників як структурних підрозділів, так і підприємства загалом шляхом зіставлення. Інформаційна функція реалізується завдяки забезпеченню керівників структурних підрозділів і підприємства необхідною інформацією для здійснення планування, контролю й всебічного аналізу з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Прогнозна функція управлінського обліку полягає в розробці планів виробництва і розвитку підприємства на майбутнє, з урахуванням фактичних результатів діяльності [105, с.11].

Функції управлінського обліку реалізуються за допомогою сукупності методів, що використовуються при здійсненні облікових процедур.

В.С. Лень до методів управлінського обліку відносить такі:

– загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз, синтез);

– загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунок, подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція, баланс);

– спеціальні методи бухгалтерського обліку (групування і перегрупування, економіко-математичні методи, методи аналізу, математичного прогнозування) [97, с.27].

Серед методів аналізу в управлінському обліку широко використовуються: порівняння; елімінування (спосіб послідовних підстановок, обчислення різниць, обчислення відносних величин, балансовий спосіб); факторний метод підрахунку резервів; підсумковий; конструктивно-варіантний. В управлінському обліку широко застосовуються також економічні та інженерно-економічні розрахунки, необхідні для складання калькуляцій (кошторисів) [97, с.27].

Облікова спрямованість методології управлінського обліку спостерігається в працях О.В. Лишиленка, який визначає метод управлінського обліку як сукупність прийомів і способів (за їх допомогою забезпечується відображення предмета управлінського обліку в системі загального обліку), відносячи до нього такі складники: елементи методу фінансового обліку (документація та інвентаризація, оцінювання й калькуляція, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність); нормування; планування; контроль; аналіз [105, с. 9].

Л.С. Васильєва при встановленні методології управлінського обліку віддає перевагу математичним методам, зокрема таким:

– елементарної математики (для обґрунтування потреб у ресурсах, обліку витрат на виробництво, обґрунтування планів, проектів, балансових розрахунків тощо);

– економетрії (виробничі функції, міжгалузевий баланс, факторний аналіз тощо) для вирішення управлінських завдань, умови яких можна схематично представити у вигляді шахової схеми, відобразити взаємозв'язок між досліджуваними явищами;

– математичного програмування (лінійне, нелінійне, динамічне програмування) для вирішення завдань оптимізації виробничо-господарської діяльності при обмеженнях на виробничі ресурси;

– статистики (індексний, кореляції, рядів динаміки тощо) для вирішення завдань, в яких досліджувані чинники мають ймовірнісний характер;

– бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення та звітність) [29, с.11].

Разом з тим, як свідчить аналіз літературних джерел, наявні наукові погляди щодо методології управлінського обліку дещо звужено характеризують можливості й потенціал управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Відсутні наукові позиції, які враховували б дію ПСБО 30 та його вплив на методологію управлінського обліку в рослинництві. У зв'язку з цим вважаємо доречним узагальнити його методологію в умовах дії ПСБО 30 «Біологічні активи».

Отже, ключовими елементами (складовими) методології управлінського обліку в рослинництві, на нашу думку, мають стати методи калькулювання витрат у ході біологічних перетворень у рослинництві, процеси ціноутворення на продукцію рослинництва, прийоми формування й подання внутрішньої звітності щодо виробництва продукції рослинництва та система планування (бюджетування), аналізу й контролю в рослинництві (рис.1.6).

Наявність цього методологічного базису управлінського обліку в рослинництві доводить необхідність його виокремлення в загальній системі

бухгалтерського обліку та дозволяє встановити пріоритетні напрями його раціональної організації на сільськогосподарських підприємствах.



Рис.1.6. Визначені елементи (складові) методології управлінського обліку в рослинництві

Це стає можливим лише завдяки удосконаленню методології інформаційного забезпечення даного процесу як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів. Запропоноване теоретико-методологічне обґрунтування специфіки організації управлінського обліку в рослинництві дозволить визначити головні напрями його подальшого розвитку та ефективного використання сільськогосподарськими підприємствами.

1.3. Адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки

Задля визначення галузевих особливостей організації управлінського обліку та встановлення механізму адаптування до аграрної специфіки наявних напрацювань, важливим є з'ясування місця управлінського обліку в інформаційній системі управління підприємством, аграрним сектором економіки України та державою загалом.

Серед науковців відсутня єдність у тлумаченні місця управлінського обліку в системі управління підприємством, особливо в галузі сільського господарства, і це ускладнює процес запровадження основ управлінського обліку в облікову політику.

Виходячи з наявних характеристик об'єкта і суб'єкта управління, можна зробити висновок, що робота апарату управління повинна бути спрямована на контроль господарської діяльності підприємства, але в специфічній формі – через одержання економічної інформації про роботу.

Сьогодні у сфері управління витратами та фінансовими результатами діяльності підприємства існує дві головні проблеми. Перша – всезростаюча потреба переорієнтації вітчизняної теорії та адаптація накопиченого досвіду до вирішення нових завдань, що стоять перед управлінням підприємством в умовах ринку. Друга – адаптування наявних напрацювань управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах через створення нових, нетрадиційних систем одержання інформації про витрати, застосування нових підходів до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, а також методів аналізу, контролю та прийняття на цій основі управлінських рішень. Загальновизнано, що управлінський облік є необхідним інструментом для управління організацією, що дозволяє підвищити якість і оперативність прийнятих управлінських рішень, максимізувати очікуваний результат й ефективно контролювати ризики господарської діяльності.

Визначаючи місце управлінського обліку в інформаційній системі сільськогосподарського підприємства, варто наголосити, що більшість керівників вважають: управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку й обмежується він сферою фінансів. При цьому створюється уявлення про існування загальної методики внутрішнього обліку, подібної за

правилами до бухгалтерського обліку. Однак, вважаємо, що управлінський облік – це скоріше підхід до організації інформаційної системи підприємства, орієнтованої на користувача, ніж яка-небудь універсальна методика. Система управлінського обліку може не стикатися з бухгалтерією й не оперувати фінансовими показниками (рис.1.7).



Рис.1.7. Місце управлінського обліку в інформаційній системі підприємства

Рішення про конфігурацію системи управлінського обліку повинен приймати керівник організації, керуючись для здійснення управління конкретними потребами в інформації і наявними ресурсами, які можуть бути використані для побудови внутрішньої інформаційної системи.

Отже, місце управлінського обліку в фінансовій системі підприємства абсолютно особливе, а тому його запровадження вимагає інших підходів та

інших фахівців, ніж ті, які обслуговують бухгалтерський та податковий сектори.

Як зазначалось у попередніх пунктах дисертаційного дослідження, на сьогодні управлінський облік на більшості сільськогосподарських підприємств не здійснюється або дуже слабо розвинений. Здебільшого це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку в окремих галузях аграрного сектору, а також періодом його становлення та розвитку у вітчизняній практиці. Між тим нині вітчизняні підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції та боротьби за виживання, відчувають гостру необхідність в організації дієвої системи управлінського обліку.

Занепад функцій і значення управлінського обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством прямо зумовлює відсутність нормальної економічної політики в галузі сільського господарства на рівні її вищих органів управління – Міністерства аграрної політики та продовольства України, інших галузевих відомств, що відповідають за окремі галузі аграрного сектору.

На сьогодні основним інформаційним забезпеченням управління аграрним сектором економіки є фінансова звітність сільськогосподарських підприємств, яка містить украй обмежену інформацію про витрати та результати діяльності підприємств. Крім того, через відсутність у Міністерства повноважень щодо збору облікової інформації підприємств недержавного сектору економіки, при проведенні аграрної політики, Міністерство не спирається на результативну інформацію, яку надають за даними бухгалтерського обліку підприємства АПК, а орієнтується на звітність Держкомстату України, занадто відірвану від реальних показників

діяльності підприємств через відсутність чіткої уніфікації окремих статистичних процедур спостережень [56].

Отже, місце інформації управлінського обліку на рівні галузевого управління обмежується інформацією форми статистичної звітності 50-с.г. Крім того, цю форму здають до Міністерства лише підпорядковані йому підприємства.

Як зазначає В.М. Жук, незважаючи на щорічне розширення показників бухгалтерської звітності, ці дані не задовольняють галузеве управління, оскільки справа не в кількості форм і показників, а в необхідній достатності інформації, яку вони містять, для вирішення завдання – забезпечити ефективне управління. Економічна робота за інформацією бухгалтерського обліку практично відсутня. На сьогодні без належного інформаційного забезпечення залишаються питання зменшення собівартості продукції, підвищення ефективності праці, запровадження внутрішньогосподарського розрахунку і багато іншого [56].

На рівні галузевого управління масив інформації управлінського обліку обмежений використанням даних форми 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», дані в якій не повною мірою відповідають загальностатистичним узагальненням. Інформація форми 50-с.г. є значно ширшою. Так, наприклад, статистичні дані Державної служби статистики містять інформацію щодо посівних площ, урожайності та валових зборів за видами продукції рослинництва, тоді як у формі статистичної звітності 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільсько-сподарських підприємств» надається інформація у розрізі виробництва та реалізації продукції з відповідними уточненнями (рис. 1.8).



**Рис.1.8. Відповідність інформації про об'єкти управлінського обліку
в галузевому та державному управлінні**

Разом з тим загальнодержавна статистична звітність містить інформацію про середні ціни реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва, відсутню в формі 50-с.г. При цьому такі дані звітності, як чистий дохід (виручка) від реалізації та об'єм реалізації у фізичній масі, дають можливість за потреби визначити показник ціни реалізації.

Варто також зауважити, що інформація за цими показниками у формі 50-с.-г. та загальностатистичній інформації непорівнянні через різне коло з суб'єктів-звітувальників.

Існує також невідповідність складу об'єктів, за якими здійснюється узагальнення (рис. 1.9).

За статистичними даними Державної служби статистики, інформація щодо витрат, урожайності, валових зборів узагальнюється за об'єктами: зернові та зернобобові культури; цукрові буряки (фабричні); соняшник; картопля; кормові культури; овочі відкритого ґрунту.

Аналогічна інформація, що використовується галузевим управлінням, не містить даних про кормові культури та овочі відкритого ґрунту. Однак окремо має дані про ріпак, сою, льон. Треба зауважити, що як у першому, так і в другому джерелі облікової інформації ці переліки видів сільськогосподарської продукції, яка вирощується в Україні, не є вичерпними. У зв'язку з цим виникає питання щодо інших видів продукції, також присутніх на сільськогосподарських підприємствах. Отже, інформація про них обмежується управлінським обліком. Це дає підставу зробити висновок про доцільність певного її узагальнення на галузевому рівні.

Описані недоліки в інформаційному забезпеченні управління на галузевому та державному рівнях свідчать про складну ситуацію в реалізації головної інформаційної функції управління, якою є бухгалтерський облік. Одна з причин такого стану – відсутність злагодженої системи

управлінського обліку на підприємствах, який міг би певним чином виправити ситуацію й на галузевому рівні.

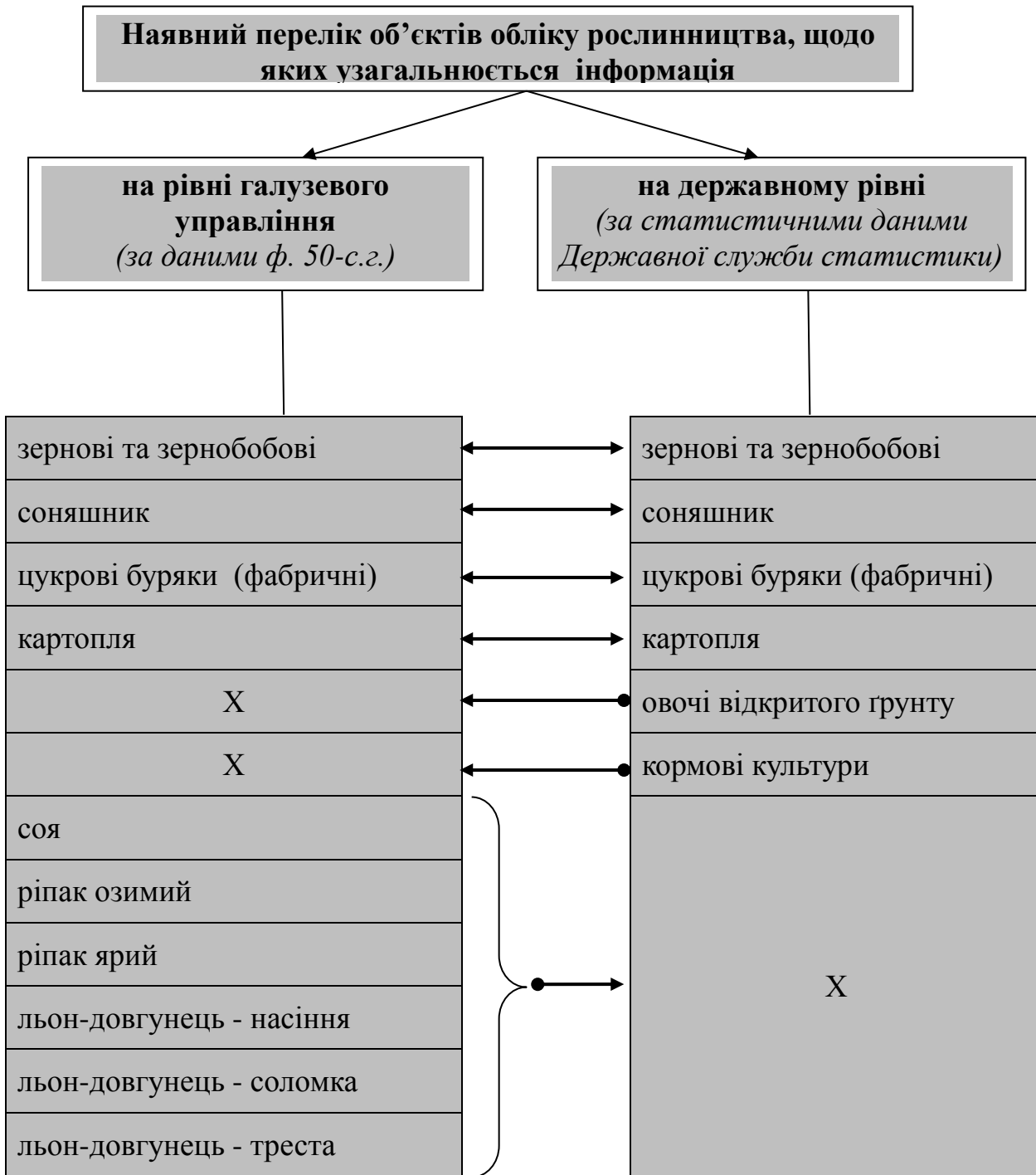


Рис. 1.9. Відповідність інформації про об'єкти управлінського обліку в галузевому та державному управлінні

Звісно, говорити про відкритість даних управлінського обліку недоречно, оскільки він є справою самого підприємства. Однак варто підкреслити, що окремі підприємства, не ведуть управлінського обліку через відсутність елементарних методик його організації. Тому вважаємо, що на рівні галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України вкрай необхідними є розробка та запровадження галузевих методик, стандартів, інструкції щодо організації управлінського обліку, порядку визначення собівартості та калькулювання продукції сільського господарства за її видами.

Подальше вдосконалення обліку повинно відбуватись шляхом його адаптування до галузевих особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств. Це виступає, на нашу думку, досить складним завданням через наявність ряду проблем, серед яких:

- складність у визначенні кваліфікації та підборі фахівців, в чій обов'язки входить постановка й проведення управлінського обліку як на рівні підприємства, так і на галузевому рівні;

- відсутність розуміння керівництвом та співробітниками підприємства цієї ділянки роботи;

- відставання на інших ділянках роботи: занадто велика різниця між бухгалтерським і податковим обліком, відсутність чіткої структури підприємства;

- відсутність на підприємстві ідеології, яка забезпечувала б розуміння вагомості питання управлінського обліку;

- складнощі в технічному забезпеченні функціонування системи управлінського обліку: відсутність необхідної комп'ютерної техніки, програмного забезпечення тощо.

Відповідальність за розв'язання цих проблем несе керівництво підприємством, яке має проявити зацікавленість у створенні повноцінної системи управлінського обліку та ініціативу в розв'язанні супутніх організаційних, методичних і технічних проблем.

Розв'язання означених проблем на рівні лише підприємств нам здається неможливим. Проблема управлінського обліку мусить бути вирішена через формування глобальної стратегії відновлення його засад на всіх інституційних рівнях: державному, галузевому, а вже потім – на рівні підприємств. Адже запровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах можливе через формування інституційних засад його організації передовсім на державному рівні шляхом розробки і внесення змін до чинного законодавства, в частині його належного регламентування і надання цьому обліку статусу обов'язкового.

Як справедливо наголошує В.М. Жук, Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, чинним законодавством України не передбачено регламентування ведення виробничого (управлінського) обліку. Це є справою самих підприємств – їх власників та менеджерів. На сьогодні, на відміну від радянських часів, виробничий (управлінський) облік на вітчизняних підприємствах став другорядним [56]. Разом з тим саме через систему управлінського обліку можна створити інформаційне забезпечення національної та галузевої систем управління з метою забезпечення конкурентоспроможного виробництва рослинницької продукції.

На рис. 1.10. запропонований інституційний підхід для адаптування теоретико-методологічних засад управлінського обліку до аграрної специфіки; цей підхід передбачає здійснення нормативно-правових заходів на трьох інституційних рівнях: державному, галузевому та на рівні сільськогосподарських підприємств.



Рис. 1.10. Інституційний підхід до адаптування теоретико-методологічних засад управлінського обліку до аграрної специфіки¹

¹ Запропоновано автором

Запропонований інституційний підхід базується на єдиному розумінні поняття управлінського обліку сільськогосподарської діяльності як системи збору, узагальнення та обробки інформації про витрати, доходи та результати біологічних перетворень біологічних активів, системи, орієнтованої на інформаційне забезпечення та раціоналізацію процесу прийняття управлінських рішень, що дозволяє конкретизувати його функції та завдання в управлінні витратами та результатами сільськогосподарської діяльності.

Запропонований підхід містить перелік заходів щодо змін нормативно-правового забезпечення та очікувані результати від упровадження цих уточнень. Так, зокрема, на державному рівні першочерговим, на нашу думку, є внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо обов'язкового ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах (табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

**Пропозиції щодо внесення змін до Закону України
«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16
липня 1999 року № 996-XIV**

Діюча редакція Закону	Редакція Закону із запропонованими змінами
<p style="text-align: center;">п. 6 статті 6</p> <p>Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.</p>	<p style="text-align: center;">п. 6 статті 6</p> <p>Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування, галузеві норми та стандарти ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, що є обов'язковими для застосування підприємствами галузі.</p>
<p style="text-align: center;">п. 5 статті 8</p> <p>Підприємство самостійно: розробляє системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів</p>	<p style="text-align: center;">п. 5 статті 8</p> <p>Підприємство самостійно, відповідно до галузевих норм та стандартів: розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів</p>

Запропоновані зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» спрямовані на відновлення методологічного

впливу галузевого управління (Міністерства аграрної політики та продовольства України) на запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку.

Очікуваними результатами прийняття цих положень є інформаційне забезпечення національної та галузевої систем управління, що дасть можливість формування умов для конкурентоспроможного виробництва сільськогосподарської продукції.

На галузевому рівні адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки вважаємо за доцільне здійснювати шляхом стандартизації – зокрема, необхідним є забезпечення науково-методологічного та методичного наповнення виробничого обліку підприємств з боку Міністерства аграрної політики та продовольства, через розробку галузевої облікової політики чи галузевого стандарту управлінського обліку.

Питання стандартизації в галузі бухгалтерського обліку набуло актуальності з прийняттям Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які визначили особливості ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів. Їх запровадження на основі міжнародних положень викликало неоднозначні реакції професійної спільноти та започаткувало наукову дискусію щодо їх доречності, яка триває й зараз. Вона актуалізується з кожним прийнятим стандартом і ставить все нові й нові запитання, які загалом формують вектор подальшого розвитку бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної системи в загальнодержавних господарських відносинах. Ця проблема висвітлюється в працях найвидатніших вчених у галузі обліку – Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Малюги Н.М., Соколова Я.В., Ткаченко Н.М. та ін.

Точки зору стосовно потреби стандартизації обліку та її спрямованості на міжнародні стандарти розділились на два полюси: ряд вчених вважає, що це невідворотне явище, інші гостро критикують міжнародні стандарти та гадають, що прийняття їх за основу в Україні призвело до втрати суттєвих напрацювань вітчизняного та радянського обліку.

Так, наприклад, Г.Г. Кірейцев зазначає, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. У ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [79].

В.М. Жук виділяє чотири наявні наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку (рис.1.11).

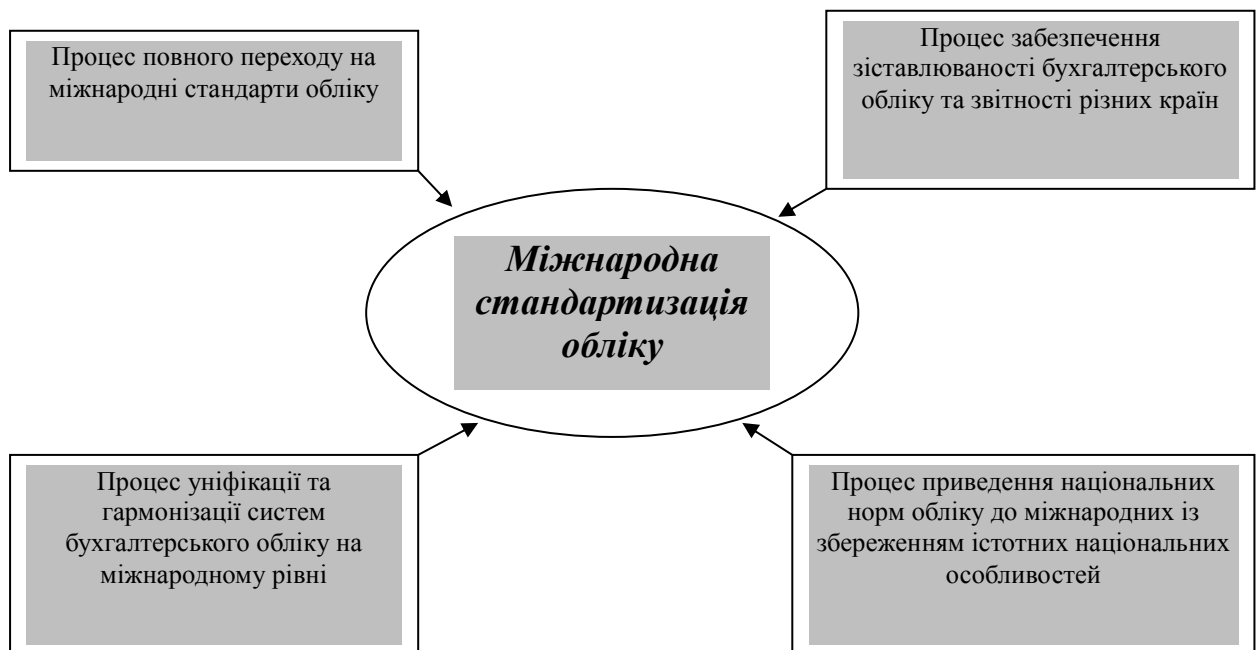


Рис. 1.11. Наукові позиції щодо стандартизації обліку в Україні [56]

Останнім часом особливої актуальності набувають питання запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку на основі національних. Особливо важливим є запровадження таких стандартів для сільського господарства – стратегічної галузі економіки України.

У межах наших спостережень ми підтримуємо позицію про необхідність розробки таких стандартів для сільськогосподарських підприємств та вважаємо, що вони мають бути розроблені не тільки загалом для сільського господарства, але й у розрізі окремих галузей сільського господарства, через наявність специфічних особливостей, що кардинально впливають на організацію обліку, як бухгалтерського, так і управлінського.

Адаптування теоретико-методологічних напрацювань з управлінського обліку до аграрної специфіки шляхом галузевої стандартизації ми вбачаємо в формуванні в межах національного інституту галузевої стандартизації (рис.1.12).

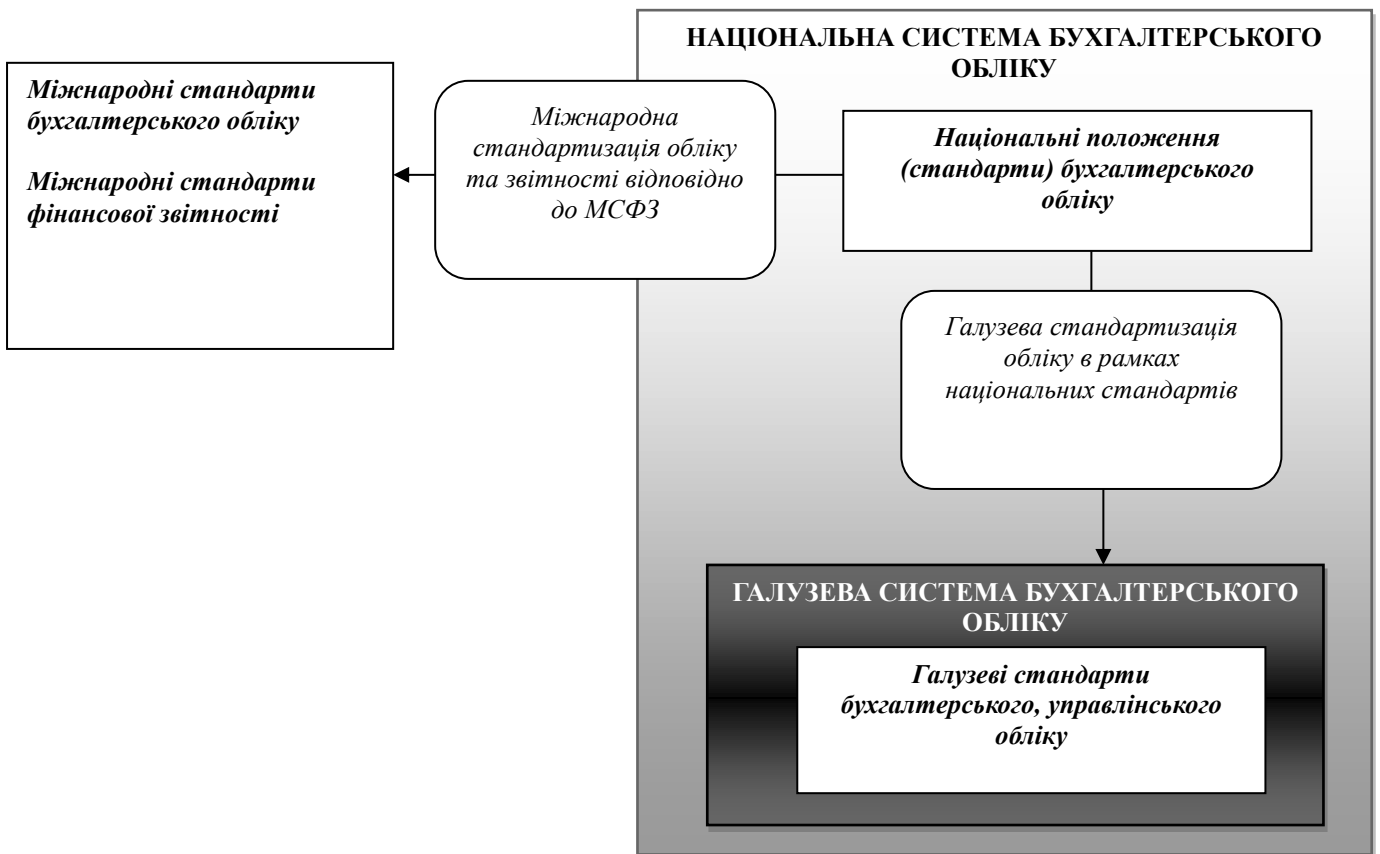


Рис. 1.12. Запропонований підхід до формування інституту галузевої стандартизації

Запропонований підхід для теоретико-методологічного обґрунтування процесу адаптування до аграрної специфіки напрацювань управлінського

обліку базується на поступовому переході до галузевих стандартів обліку, як бухгалтерського, так і управлінського. Ці стандарти пропонується розробляти як загалом для галузі, так і за специфічними її підгалуззями, зокрема в рослинництві.

На першому етапі реалізації зазначеного, до завершення розробки та запровадження таких специфічних галузевих стандартів, важливим є внесення змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, а саме, доповнення їх розділом, що стосується аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Запропоновані доповнення до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [№141]

Діючий зміст Методичних рекомендацій		Доповнений зміст Методичних рекомендацій	
<i>Розділ</i>	<i>Назва</i>	<i>Розділ</i>	<i>Назва</i>
1	Загальна частина	1	Загальна частина
2	Поняття витрат	2	Поняття витрат
3	Групування витрат за об'єктами й статтями	3	Групування витрат за об'єктами й статтями
4	Основні принципи планування собівартості продукції (робіт, послуг)	4	Основні принципи планування собівартості продукції (робіт, послуг)
5	Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)	5	Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)
6	Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	6	Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
7	Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв	7	Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв
8	Калькулювання собівартості продукції рослинництва	8	Калькулювання собівартості продукції рослинництва
9	Калькулювання собівартості продукції тваринництва	9	Методика аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві¹
10	Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв	10	Калькулювання собівартості продукції тваринництва
		11	Калькулювання собівартості продукції підсобних (промислових) виробництв

Такі вдосконалені методичні рекомендації надалі можуть стати методичною основою розробки галузевого стандарту управлінського обліку

на сільськогосподарських підприємствах. Його розробка та прийняття забезпечать побудову цілісної системи управлінського обліку, з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування, що забезпечить формування реальних витрат виробництва продукції рослинництва, підвищить рівень економічної роботи на підприємстві.

На рівні сільськогосподарських підприємств нормативно-правовими заходами щодо організації управлінського обліку повинна стати організація інформаційної діяльності з формування єдиної методології управлінського обліку серед сільськогосподарських підприємств, шляхом внесення відповідних уточнень у їх облікову політику. Це забезпечить формування статусу управлінського обліку як головного інструменту ефективного управління витратами та собівартістю продукції в умовах адаптації національної системи обліку до вимог МСФЗ.

Як відомо, питання організації обліку та облікової політики досить широко вивчене економічною наукою, однак недостатньо висвітлене в нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку. Починаючи з 2005 року, Міністерство фінансів України розпочинає роз'яснювальну роботу стосовно облікової політики підприємств. У грудні 2005 року Мінфін адресує підприємствам лист, в якому викладені інструкції щодо їх облікової політики. Зміст цього документа поширюється на підприємства, установи та організації незалежно від форми власності. До цього часу офіційного документа щодо організації облікової політики на підприємстві не існувало, підприємства окремих галузей керувалися галузевими методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку.

Відповідно до цього листа, повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку й

процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більше ніж один їх варіант. До цього документа не потрібно включати одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур, позаяк вони є імперативними нормами для застосування підприємством. Вищевказаний документ складає виконавчий орган управління підприємством і подає його на затвердження власникові, органів, уповноваженому управляти державним майном, або органів, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Оскільки облікова політика є складовою регламентації обліку, вона теж визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Загалом порядок ведення бухгалтерського обліку регламентується в розпорядчому документі про облікову політику. В цьому документі повинні бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві (табл.1.3).

Для досягнення якісних характеристик інформації, яка міститься в фінансовій звітності, під час її формування дотримуються ряду принципів, серед яких і принцип послідовності, на основі якого облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише за умов, якщо на підприємстві змінюються статутні вимоги, якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни, внесені в облікову політику, забезпечать достовірніше відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на період діяльності суб'єкта-господарника, до цього документа, за необхідності, вносяться зміни (з визначенням часу). У разі

внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, документ про облікову політику рекомендується повністю викласти в новій редакції.

Таблиця 1.3

Інформація, яка відображається в Наказі про облікову політику підприємства

Документ	Інформація, що відображається
Розпорядчий документ про облікову політику (наказ, положення)	<ul style="list-style-type: none"> · методи оцінки вибуття запасів; · періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; · порядок обліку (ідентифіковано чи загальною) і розподілу транспортно-заготівельних витрат; · окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат; · методи амортизації необоротних активів; · вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; · клас 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку; · періодичність (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; · метод обчислення резерву сумнівних боргів; · перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; · порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; · сегменти, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках; · перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу; · перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); · порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; · дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів; · база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; · поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку; · переоцінка необоротних активів; · періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань; · окремий баланс філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються в описовій формі у примітках до річної фінансової звітності або ж прикладаються копії документів про встановлення й зміну облікової політики.

Обов'язковість документального оформлення облікової політики підприємства відповідним розпорядчим документом визначено нормативними документами, що регулюють бухгалтерський облік. Під розпорядчим документом зазвичай розуміється наказ керівника чи розпорядження власника. Однак варто зазначити, що наказ чи розпорядження мають бути чіткими та досить лаконічними, а опис облікової політики передбачає врахування багатьох моментів, які неможливо викласти стисло.

Досі жоден наказ про облікову політику не містив норм щодо організації управлінського обліку. Нами проаналізовані накази про облікову політику провідних державних сільськогосподарських підприємств, що входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Ступінь відображення процесів виробництва продукції рослинництва у обліковій політиці

№ з/п	Підприємства	Ступінь відображення процесів виробництва продукції рослинництва в наказах про облікову політику								
		Облік запасів	Облік витрат	Облік біологічних активів	Аналітичний облік витрат	Методи оцінки і обліку	Методика калькуляції собівартості в рослинництві	Облік доходів і витрат	Транспортно-заготівельні витрати	Питання організації управлінського обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ДП Радгосп–завод «Плодове»	+	+	+	-	-	-	-	-	-
2	ДП «ДСП «Сонячне»	+	+	+	-	-	-	+	-	-
3	ДП «Таврида»	+	-	+	+	-	-	+	-	-
4	ДП «Судак»	+	-	+	+	-	-	-	+	-
5	ДП «Алушта»	-	-	-	-	-	-	+	-	-
6	ДП «Лівадія»	-	+	-	+	+	+	+	+	-

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
7	ДП «Харківський завод шампанських вин»	+	-	-	-	-	-	+	-	-
8	ДП «Артемсіль»	+	-	-	-	-	-	+	-	-
9	ДП "Сакський виноробний завод"	+	-	+	+	-	-	+	-	-
10	ДП «Татарбунарський виноробний завод»	+	-	-	-	-	-	+	+	-
11	ДП Радгосп–завод «Великолазівський»	+	-	+	+	-	-	+	-	-
12	НВАО «Масандра»	+	-	-	+	-	-	-	-	-
13	ДСП «Агропромисловий комбінат «Виноградний»	+	-	+	+	-	-	+	+	-
14	ДП «Севастопольський виноробний завод»	-	+	-	-	-	-	+	+	-
15	ДП «ЗШВ «Новий Світ»	+	-	-	+	-	-	+	-	-
16	ДП НВП «Плодвинконсерв»	-	-	-	-	-	-	+	-	-
17	ДП «Гурзуф»	+	-	-	-	-	-	+	-	-
18	ДП «Первомайський виноробний завод»	+	-	-	-	-	+	+	+	-
19	ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця»	+	+	+	-	+	-	+	-	-

За результатами проведеного аналізу виявлено, що в жодному наказі про облікову політику не розкривається інформація стосовно організації управлінського обліку в рослинництві. Крім того, організація обліку витрат відображена лише в п'яти з 19 проаналізованих наказів про облікову політику, а питання калькулювання собівартості продукції рослинництва – у двох наказах. Частка висвітлення інших об'єктів обліку рослинництва в наказах про облікову політику проаналізованих в процесі дослідження підприємств наведена в табл. 1.5.

Такий стан справ засвідчує відсутність на сьогодні будь-якого інформаційного базису для запровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Шлях усунення даного недоліку полягає у розробці та впровадженні на сільськогосподарських підприємствах новітньої моделі обліку витрат, базованої на інформаційних запитах управління. Чинна система обліку витрат в Україні має досить невеликий фонд облікових систем, оскільки створювалась на принципах одноманітності обліку в загальнодержавному

масштабі. Ринок вимагає нових, гнучкіших систем обліку витрат. Причому допускається використання на одному підприємстві одночасно декількох систем обліку. Ця особливість відзначена в працях П. Фрідмана [238, с.192] та А. Яругової [263, с.98].

Таблиця 1.5

Частка висвітлення окремих об'єктів обліку виробництва продукції рослинництва в наказах про облікову політику сільськогосподарських підприємств²

Об'єкт обліку виробництва продукції рослинництва	Кількість проаналізованих підприємств	Кількість наказів про облікову політику, в яких відображений відповідний елемент, шт.	Частка наказів про облікову політику, в яких відображений відповідний елемент, %.
Облік запасів	19	15	78,9
Облік витрат		5	26,3
Облік біологічних активів		8	42,1
Аналітичний облік витрат		8	42,1
Методи оцінки і обліку		2	10,5
Методика калькуляції собівартості в рослинництві		2	10,5
Облік доходів і витрат		16	84,2
Транспортно-заготівельні витрати		6	31,6
Питання організації управлінського обліку		0	0,0

У вітчизняній обліковій практиці набували поширення моделі обліку витрат. Вони є абстрактними і тому зазвичай не знаходили свого втілення. На наш погляд, у послідовності розробки моделей удосконалення обліку витрат не вистачало важливої ланки – процесу створення системи обліку витрат, яка, на відміну від моделей, є шляхом від абстрактного до конкретного.

Узагальнена схема розробки нових систем обліку та заміни ними діючих моделей може мати такий вигляд (рис. 1.13.).

² За результатами аналізу наказів про облікову політику 18-ти державних сільськогосподарських підприємств, що входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України

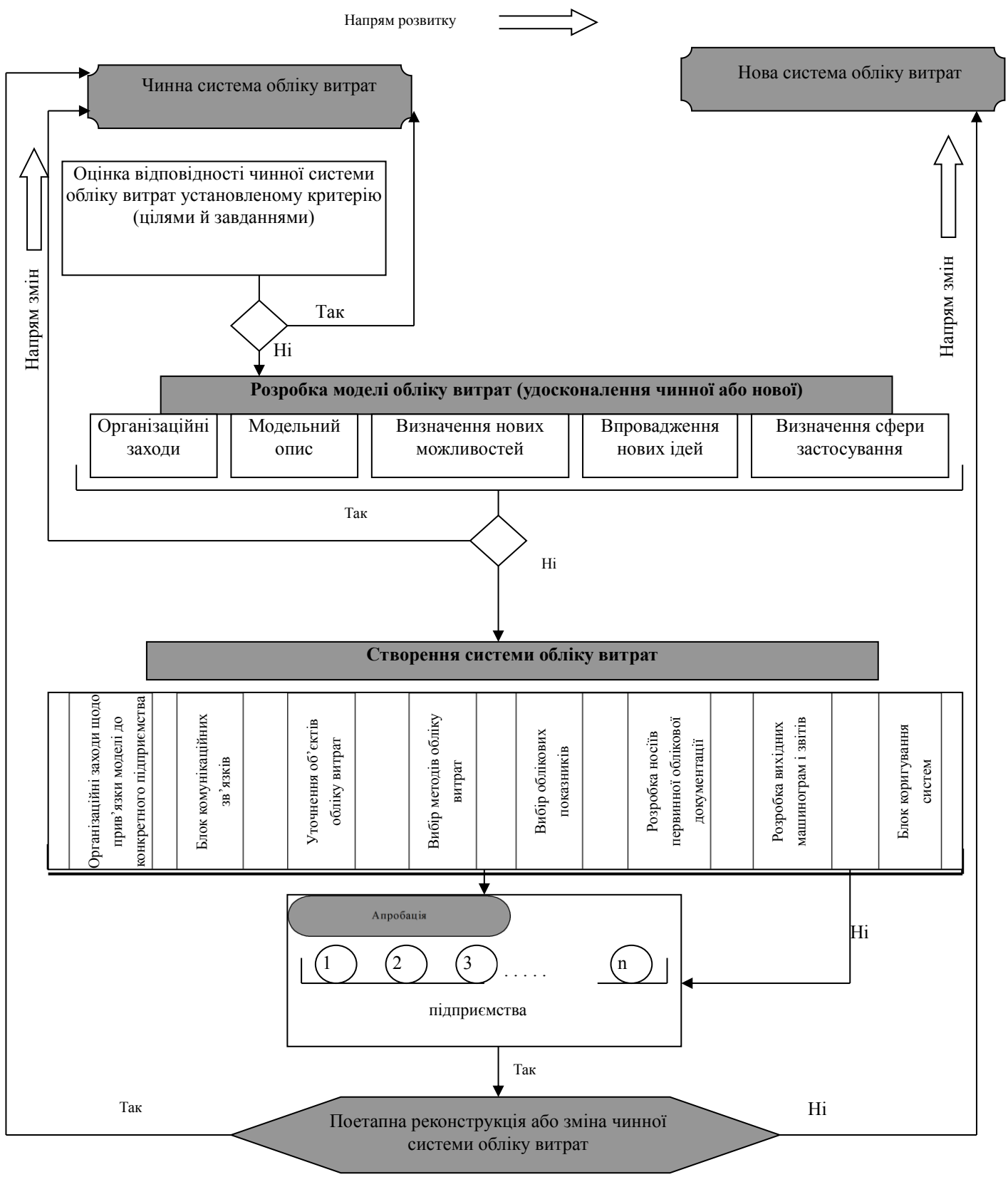


Рис. 1.13. Модель переходу на новітню адаптовану систему обліку витрат у рослинництві

За цією схемою періодично або за необхідності здійснюється оцінка відповідності чинної системи обліку витрат встановленим цілям і завданням. Якщо чинна система не задовольняє управління, розробляється модель обліку витрат (удосконалена або нова). Концептуально процес розробки включає:

- організаційні заходи;
- модельний опис;
- визначення нових можливостей;
- впровадження нових ідей;
- визначення сфери застосування.

Ця система апробується і після корегування втілюється в практику господарської діяльності. Такий підхід дасть змогу ефективно здійснювати модернізацію систем обліку витрат відповідно до встановлених норм Міжнародних стандартів обліку та звітності.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що методика управлінського обліку у сільському господарстві, безперечно, має свої особливості і відмінності, зумовлені специфікою самої галузі. Тому вважаємо, що основними елементами ефективного управління сільськогосподарським підприємством є адаптування до аграрної специфіки наявних теоретико-методологічних напрацювань у сфері управлінського обліку та аналізу.

Висновки до першого розділу

1. Стратегічне призначення галузі рослинництва в розвитку аграрного сектору та загалом економіки країни вимагає розробки механізмів підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, здешевлення її вартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. У зв'язку з цим постала потреба перегляду

місії бухгалтерського обліку та уточнення його місця в системі управління сільськогосподарським підприємством. Дослідження місця й значення внутрігосподарського обліку в системі управління дозволило виділити обліково-аналітичну складову управління, яку запропоновано розглядати як головний засіб зниження собівартості, управління витратами та результатами діяльності сільськогосподарських підприємств.

2. Інформаційні запити до управлінського обліку в сільському господарстві мають свої особливості й відмінності, зумовлені специфікою цієї галузі. Узагальнення характерних ознак управлінського обліку в сільському господарстві дозволило уточнити поняття «управлінський облік сільськогосподарської діяльності», яке запропоновано розглядати як систему збору, узагальнення та обробки інформації про витрати, доходи та результати біологічних перетворень біологічних активів, інформації, орієнтованої на інформаційне забезпечення та раціоналізацію процесу прийняття управлінських рішень, що дозволяє конкретизувати його функції та завдання в управлінні витратами та результатами сільськогосподарської діяльності.

3. Проведене узагальнення теоретичних підходів до організації управлінського обліку дозволило виділити три групи його об'єктів в рослинництві, з урахуванням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи». До них віднесено витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів в рослинництві, доходи, отримані в ході вирощування рослинницької продукції, та фінансові результати, що визначаються на основі ПСБО 30.

4. Ключовими елементами (складовими) методології управлінського обліку в рослинництві визначено методи калькулювання витрат у процесі біологічних перетворень в рослинництві, процеси ціноутворення на рослинницьку продукцію, прийоми формування й подання внутрішньої звітності щодо виробництва продукції рослинництва та система планування (бюджетування), аналізу й контролю в рослинництві. Наявність цього методологічного базису управлінського обліку в рослинництві доводить

необхідність його виокремлення в загальній системі бухгалтерського обліку та дозволяє встановити пріоритетні напрямки його раціональної організації на сільськогосподарських підприємствах.

5. З прийняттям міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, виробничий (управлінський) облік на вітчизняних підприємствах став другорядним. Однак ми вважаємо, що саме через систему управлінського обліку можна створити інформаційне забезпечення національної та галузевої систем управління з метою досягнення конкурентоспроможного виробництва продукції рослинництва. У зв'язку з цим запропоновано інституційний підхід для адаптування до аграрної специфіки теоретико-методологічних засад управлінського обліку. Цей підхід передбачає здійснення ряду нормативно-правових заходів на трьох інституційних рівнях: державному, галузевому та на рівні сільськогосподарських підприємств. Реалізація запропонованих заходів забезпечить побудову цілісної системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах, з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування, а це забезпечить формування реальних витрат виробництва рослинницької продукції та підвищить рівень економічної роботи.

6. У рамках запропонованого інституційного підходу на державному рівні необхідним є внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо обов'язкового ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, статтю 6 Закону, що стосується регулювання бухгалтерського обліку, запропоновано доповнити нормою, згідно з якою Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування, галузеві норми та стандарти ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю

господарських операцій, котрі є обов'язковими для застосування підприємствами галузі.

7. Розроблений на рівні рослинницької галузі та сільськогосподарських підприємств інституційний підхід передбачає науково-методологічне та методичне наповнення виробничого обліку підприємств через розробку галузевої облікової політики чи галузевого стандарту управлінського обліку й аналізу. Початковим етапом реалізації зазначеного є розроблений та поданий Міністерству аграрної політики і продовольства проект змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, з метою доповнення їх розділом аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. Запропоновані зміни забезпечать методичну основу здійснення сільськогосподарськими підприємствами аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва й створять базис для подальшої розробки та прийняття галузевого стандарту управлінського обліку в рослинництві.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [106; 116; 121; 126; 279; 280].

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Стан обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва

Новітня державна аграрна політика в Україні відводить стратегічне місце в забезпеченні продовольчої і енергетичної безпеки держави галузі рослинництва. Рослинництво має важливе як соціально-економічне, так і

політичне значення для національної економіки країни, розширення її участі на зовнішніх ринках. Для забезпечення його розвитку Кабінетом Міністрів України, Міністерством аграрної політики та продовольства України, Національною академією аграрних наук України розроблено ряд державних цільових програм, національних проєктів. У вказаних документах визначено прогноз виробництва зернових до 71,3 млн. тонн (у 2015 р.). Виконання встановлених параметрів розвитку, як передбачається, забезпечить приріст валової продукції рослинництва – на 45% (з 58,7 млрд. грн. до 85,1 млрд. грн.).

У зв'язку з цим постає проблема підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, здешевлення її вартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Питання зниження собівартості, управління витратами в рослинництві набуває за таких умов неабиякої актуальності. Проєктом державної цільової програми «Зерно України 2011-2015 рр.» задекларовано, що собівартість виробництва зернових культур в Україні за період 2011-2015 рр. має знизитись на 30%.

Як визначено державною цільовою програмою розвитку українського села на період до 2015 року [45], рослинництво буде розвиватися за рахунок удосконалення земельних відносин і запровадження сучасних технологій, що сприятиме забезпеченню стабільності та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення, підвищенню добробуту сільського населення.

Зокрема, одним із напрямків розвитку галузі задекларовано впровадження ринкових методів регулювання виробництва продукції рослинництва. Реалізація ринкових методів можлива завдяки вдосконаленню системи ціноутворення на продукцію, в основі якої – механізми формування й розподілу витрат, понесених у ході біологічних перетворень у рослинництві.

У зв'язку з цим метою цього пункту дисертаційного дослідження є з'ясування головних тенденцій та перспектив розвитку галузі рослинництва, взяття їх до уваги при розробці пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції, з урахуванням сучасних економічних, соціальних та адміністративних запитів на інформацію.

Ретроспективно розглядаючи показники розвитку рослинницької галузі, зазначимо, що Україна була одним із найсприятливіших і найбільш розвинутих аграрних регіонів колишнього Радянського Союзу. На її частину припадало понад 7% сільськогосподарських угідь, а виробляла вона близько 24% зерна, 54% цукрового буряка, майже 34% льону і до 50% насіння соняшнику [173].

У роки незалежності Україна також відіграє важливу роль на глобальному продовольчому ринку. Зокрема, вона увійшла в трійку найбільших експортерів зерна в світі, в тому числі з експорту ячменю – 1 місце, пшениці – 6-е. Держава посідає третє місце в світі з виробництва насіння соняшнику, друге – з виробництва соняшникової олії, і перше – з експорту цієї продукції.

За останнє десятиріччя в аграрному секторі економіки відбулися структурні зміни в частині збільшення питомої ваги виробництва продукції рослинництва саме сільськогосподарськими підприємствами на фоні стабілізації їх обсягів у фермерських господарствах та відповідним зменшенням у господарствах населення. Це дало змогу спрямувати вітчизняне агропромислове виробництво на постіндустріальний шлях розвитку з акцентом на залучення інвестицій в інноваційні технології рослинництва.

Протягом 1970-1990 р.р. в Україні відбувалося стабільне нарощування виробництва зерна. В окремі сприятливі роки його виробництво досягало досить високих показників. Так, 1973 року його валовий збір становив 47,2 млн. т, у 1978 р. – 48,6 млн. т, у 1989 р. – 51,2 млн. т і в 1990 р. – 51,0 млн. т [173]. Однак були й окремі засушливі роки, коли зерна одержували менше 35

млн. т, і тому його, здебільшого фуражне, держава змушена була закуповувати в США, Канаді та інших країнах. Зерно переважно використовувалось у комбікормовій промисловості, для концентратної годівлі, відгодівельного поголів'я молодняка ВРХ, свиней і птиці. Упродовж 1990 – 2000 р.р. посівна площа, валовий збір і врожайність зернових культур стали знижуватись. Зокрема, з 1990 по 2000 р. посівна площа зернових культур в Україні скоротилася з 14,5 до 12,6 млн. га (*Додаток А*), валовий збір з 51 до 24,5 млн. т. (*Додаток Б*), а виробництво зерна на одного жителя з 983 до 494 кг. Зменшення виробництва зерна відбулося як за рахунок зменшення посівної площі, так і за рахунок зниження врожайності (*Додаток В*). З 1990 р. по 2000 р. вона знизилась з 35,1 до 19,4 ц/га. У зв'язку із зниженням виробництва зерна зменшилась і його реалізація на ринку – з 13,5 до 10,0 млн. т. Значно знизилась економічна ефективність виробництва зерна. Якщо в 1990 р. його рентабельність становила 275,1%, то в 1998 р. – тільки 1,9%, в 1999 р. – 12%, і лише в 2000 р. вона зросла до 64,8% [71].

За останнє десятиріччя валовий збір зерна зберігався на рівні в середньому 40 млн.тон. (табл.2.1). Виняток складають 2003 рік (20,2 млн. т) та 2008 рік (53,2 млн.т).

Таблиця 2.1

Економічні показники виробництва зерна в Україні за 1990-2010 рр.

Показники	1990 р.	1996 р.	2000 р.	2006 р.	2008 р.	2010р.
Посівна площа, тис. га.	14583	13248	13646	14515	15 636	15 090
Урожайність, ц/га	35,1	19,6	19,4	24,1	34,6	26,9
Валовий збір, тис. тонн	51 009	24 571	24 459	34 258	53 290	39 271
Рівень рентабельності, %	275,1	64,6	64,8	11,3	19,6	26,7

У 2011 році, за даними Державної служби статистики, станом на 1 листопада 2011 р. виробництво зернових та зернобобових культур склало 50,5 млн. тонн, що перевищило минулорічні показники на 30 % (рис.2.1). Відповідно до завдань з виробництва валової продукції сільського господарства, площа посіву зернових культур у 2011 році складає 15,7 млн. га, що на 658 тис. га більше минулорічної.

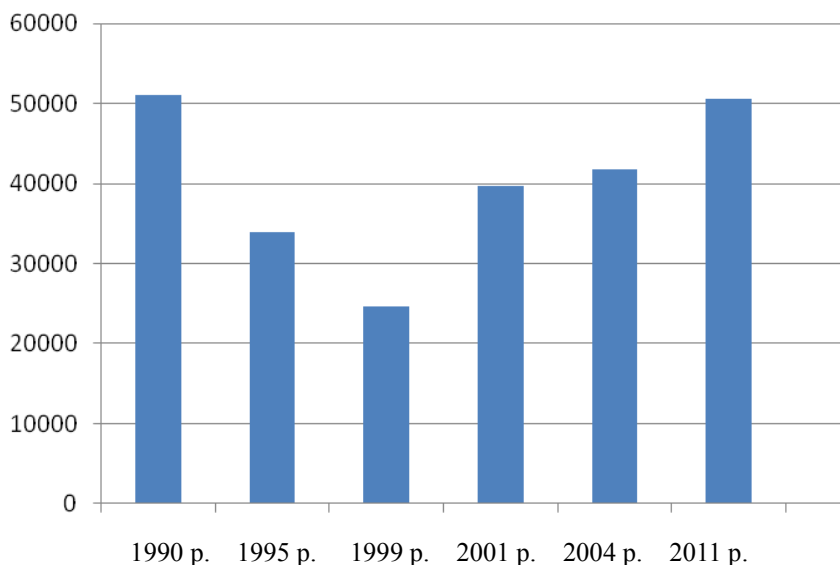


Рис.2.1. Валове виробництво зерна в Україні, тис. тонн

Що стосується подальшого розвитку галузі зерновиробництва, то на державному рівні на неї покладають великі плани. Зокрема, план економічних реформ, встановлений Кабінетом Міністрів України, відводить значну роль розвитку аграрно-промислового комплексу і передбачає, разом з іншими заходами, розробку національного проекту «Зерно України» [166].

Як визначено проектом державної цільової програми «Зерно України 2011-2015 рр.» Національної академії аграрних наук, концепція розвитку зернового господарства України в економічному аспекті повинна базуватися передусім на оптимізації структури посівних площ та застосуванні прогресивних технологій виробництва, як на інтенсивній, так і на ресурсозберігальній основі. Такий підхід надає можливості для створення

реальних передумов збільшення врожайності та нарощування обсягів виробництва високоякісного зерна. Розрахунки оптимальної структури посівних площ зернових культур та прогнозного рівня їх урожайності на період 2011– 2015 рр., здійснені Національною академією аграрних наук України, наведені в *додатку Д*.

Зокрема, проектом державної цільової програми «Зерно України 2011 – 2015 р.р.» Національної академії аграрних наук передбачається зростання валового збору зернових до 71,3 млн. тон (рис. 2.2.)

Досягнення запланованого рівня зерновиробництва вважається можливим лише за умови максимального задіяння організаційно-технологічних чинників підвищення врожайності зернових культур, зокрема за рахунок фактора інтенсифікації. Підвищення вкладень в одиницю земельної площі та раціоналізація використання наявних матеріально-технічних і трудових ресурсів дозволять забезпечити поступове підвищення віддачі гектара землі та здешевлення виробництва одиниці продукції.

Так, якщо прогнозний рівень собівартості зернових культур складе в 2012 р. 732 грн./т (*Додаток Е*), то внаслідок випереджувального росту врожайності порівняно зі збільшенням затрат, у розрахунку на 1 га, до 2015 року (за умови відсутності інфляційних процесів) вважається можливим скоротити рівень собівартості виробництва 1 т зернових до 584 грн./т. (рис.2.3).

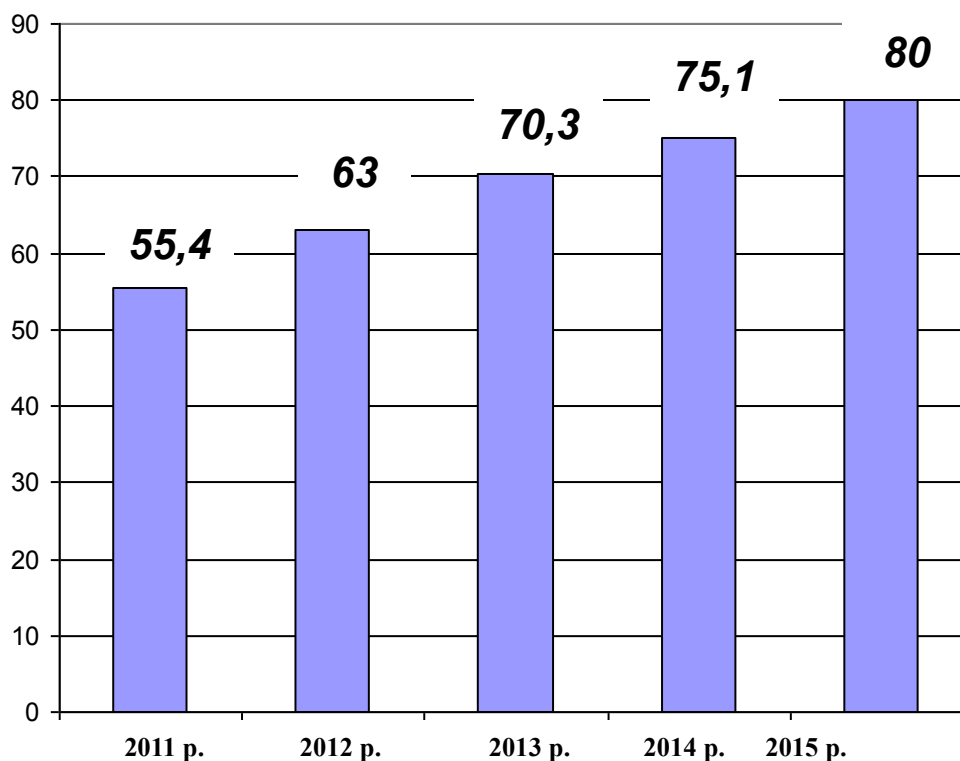


Рис.2.2. Прогноз валового виробництва зернових в Україні, на 2011-2015 рр. млн. тонн³

Отже, можна зробити висновок, що велике значення в забезпеченні ефективної діяльності в галузі рослинництва відводиться саме зниженню собівартості виробництва, а тому виникає суттєва потреба формування ефективного механізму управління витратами та його інформаційного забезпечення. На сьогодні на рівні галузевого управління існує єдине джерело інформації про витрати та собівартість продукції рослинництва – інформація державної статистичної звітності – форми 50-с.г., яка недостатньо повно відображає процеси формування витрат та не дозволяє визначати ефективність виробництва продукції рослинництва.

³ Згідно з проектом державної цільової програми «Зерно України 2011-2015 р.р.» Національної академії аграрних наук України

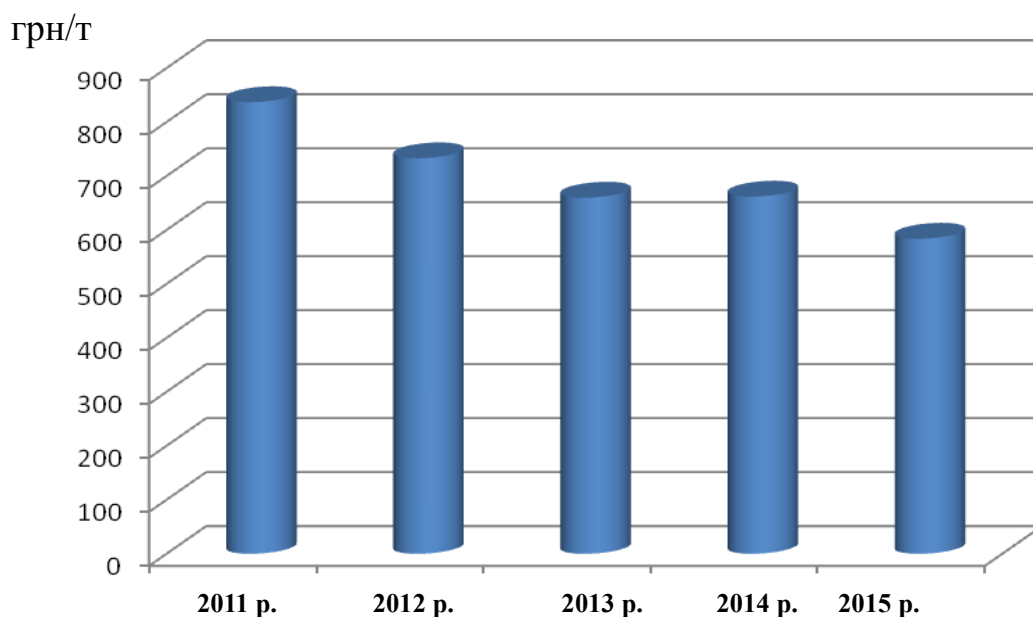


Рис. 2 Ціна зернових культур в Україні на період 2011-2015 рр., грн./т.

Другою важливою галуззю в рослинництві є бурякоцукрове виробництво. Україна – це традиційна бурякосійна країна, яка за посівними площами і валовим виробництвом цукросировини ще 10 років тому займала перше місце в світі. Цукрові буряки як технічна культура мають не тільки важливе значення для виробництва цукру, а й агрономічне значення, як чинник підвищення культури землеробства, а також як чинник позитивного впливу на екологію, особливо за умов зміни клімату.

Цукрові буряки – головна сировина для виробництва цукру, без якого не можна забезпечити повноцінне харчування населення. При врожайності 300 ц/га, крім 30 – 36 ц. білого цукру, можна одержати, за рахунок побічної продукції (гички, жому й меляси) до 40 – 50 ц у кормових одиницях та 400 – 450 кг перетравленого протеїну, а при використанні всього врожаю на корми худобі – 80 – 90 ц. кормових одиниць з одного гектара. Тому бурякосіяння поєднується з розвитком скотарства, яке забезпечує буряківництво великою кількістю органічних добрив.

Протягом останніх десятиріч Україна стабільно нарощувала виробництво цукрових буряків й увійшла в першу десятку країн світу з їх

виробництва. Рекордними з виробництва цукрових буряків були 1968 р. – 50,8 млн. т, 1976 р. – 51,2 млн. т, 1978 р. – 50,6 млн. т, 1989 р. – 51,9 млн. т. [174]. За останнє десятиліття зберігається стабільність у величині валового збору цукрових буряків на рівні 13-16 млн. тонн (рис. 2.4).

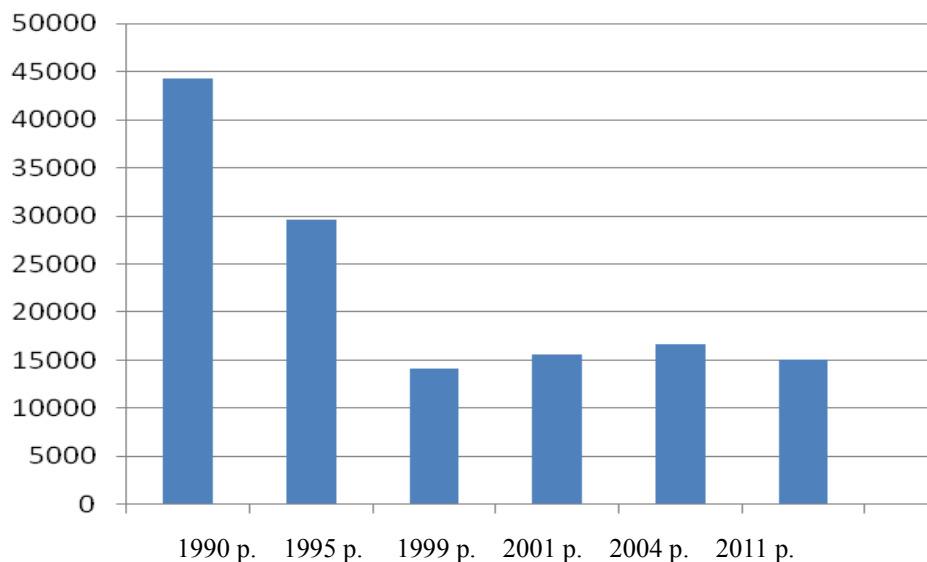


Рис. 2.4. Валове виробництво цукрових буряків в Україні, тис. тонн

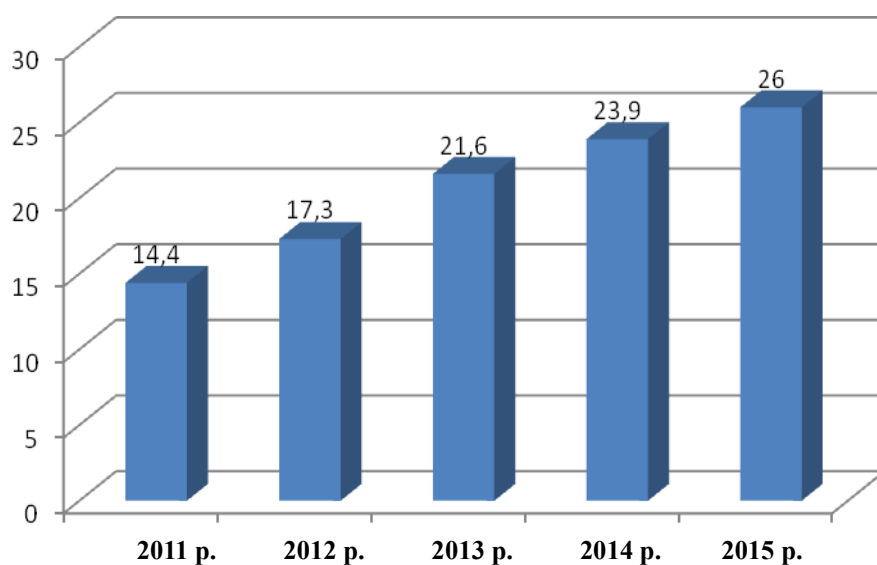
Починаючи з 1990 р., в Україні скорочується посівна площа цукрових буряків, знижується врожайність, зменшується їх валовий збір і реалізація (додаток А).

Однак, як наголошують фахівці галузі, нинішній період найбільш сприятливий для виправлення економічного становища в цукробуряковій галузі України, і в держави є всі можливості скористатися світовою кон'юнктурою цін на цукор і врегулювати свій власний внутрішній ринок.

Україна може стабілізувати площу посіву цукрових буряків у 2015 році на рівні 650 тис. га, збирати 26 млн. т цукросировини і виробляти 3,33 млн. т цукру. Потенційні ж можливості України, як традиційно бурякової держави, перебувають у межах виробництва 3,33 млн. тонн цукру в рік [173].

Стратегічне значення в забезпеченні продовольчої й енергетичної безпеки держави має виробництво олійних культур в Україні. Головною олійною культурою в Україні є соняшник. Найбільші його посіви розміщені в зоні Степу і південних районів Лісостепу. Це одна з найвигідніших культур,

через що її площа, урожайність і валовий збір постійно зростають. Найвищих показників виробництво соняшнику мало в середньому за 1966 – 1970 рр., коли його посівна площа становила 1725,6 тис., валовий збір - 2830 тис. т, а врожайність – 16,4 ц/га. Після цього посівна площа соняшнику, його валовий збір і врожайність стали знижуватись. У середньому за 1986 – 1990 рр. посівна площа соняшнику знизилась до 1550 тис. га, валовий збір – до 2202 тис. т., а врожайність знизилася до 14,2 ц/га.



Таблиця 2.1. Середній рівень врожайності валового збору цукрових буряків до 2015 р., млн. тонн

Основною причиною зниження врожайності соняшнику стало зменшення внесення в ґрунт органічних і мінеральних добрив, скорочення масштабів хімічної, гідротехнічної і біологічної меліорації земель та порушення сівозмін [173]. Як видно з табл. 2.2, за останні 10 років урожайність соняшнику зросла з 11, 25 до 15 ц/га, при цьому валовий збір зріс майже вдвічі і у 2010 році склав 6,8 млн. тонн.

Таблиця 2.2

Економічні показники виробництва насіння соняшнику в Україні за 1990-2010 рр.

Показники	1990 р.	1996 р.	2000 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.
Посівна площа, тис.га.	1626	2025,2	2841,6	3964	4306	4572

Урожайність, ц/га	15,8	10,5	11,25	13,6	15,3	15,0
Валовий збір, тис.тон	2 571	2 123	3 457	5324	6526	6772
Рівень рентабельності, %	236,5	53	52,2	7,4	16,4	13,9

Іншими важливими олійними культурами є ріпак та соя. Успіхи в селекції цих культур, налагодження їх насінництва, розробка та освоєння сучасних технологій їх вирощування є основою для подальшого нарощування виробництва. Цьому сприяють збільшення попиту на внутрішньому і зовнішньому ринках, наявність потужної переробної промисловості (понад 8 млн. тонн), сприятливі ґрунтово-кліматичні умови вирощування, важливе значення цих культур як сировини для виробництва біодизелю. Як відзначено Національною академією аграрних наук та Міністерством аграрної політики і продовольства України у доповіді «Науково-економічні параметри розвитку агропродовольчого комплексу України до 2015 р.», є всі підстави збільшити виробництво насіння олійних культур в 2015 році до 15 млн. тонн [171].

Створені вітчизняними селекціонерами, сучасні гібриди соняшнику мають потенціал урожайності 45-50 ц/га, сорти ріпаку – 55-60 ц/га, сорти сої – 35-40 ц/га насіння. Розроблені інтенсивні технології вирощування цих культур, забезпечують реалізацію генетичного потенціалу на 70-80 і більше відсотків. Відповідно до вимог науково-обґрунтованої системи землеробства, ринкового попиту та рентабельності виробництва, в останні роки відбуваються певні зміни в структурі посівів олійних культур. Їх загальна площа вирощування буде становити 6,7 млн. га, проте площі посівів соняшнику скоротяться з 4,5 млн. га до 3,0 млн. га, а площі сої відповідно зростуть з 1,1 млн. га до 1,5 млн. га, ріпаку – з 0,8 млн. га до 1,3 млн. га. (Додаток Ж).

Важливою продовольчою й кормовою культурою є картопля. Це цінна сировина для харчової й спиртокрохмальної промисловості. При переробці тонни картоплі з вмістом 17,6% крохмалю можна мати 112 л спирту, 55 кг

рідкої вуглекислоти, 0,30 л сивушного масла. Понад 150 галузей використовують спирт, вироблений із картоплі [171].

З 1990 по 2000 рр. посівні площі картоплі та її валовий збір зростали. Однак, не зважаючи на це, рентабельність виробництва картоплі була досить незначною (табл. 2.3), а в 1997 – 1999 р. вона була збитковою культурою.

Таблиця 2.3

Економічні показники виробництва картоплі в Україні за 1990-2010 рр.

Показники	1990 р.	1996 р.	2000 р.	2006 р.	2008 р.	2010 р.
Посівна площа, тис.га.	1429	1547	1629	1464	1413	1408
Урожайність, ц/га	117	119	122	133	139	132
Валовий збір, тис.тон	16732	18410	19838	19467	19545	18705
Рівень рентабельності, %	27,2	6,4	14,0	11,1	7,1	16,7

Починаючи з 2008 року і до сьогодні, рівень рентабельності виробництва картоплі зростає. Так, наприклад, у 2009 році він склав 37 %, за рахунок підвищення врожайності. Зокрема, за період 2001-2010 рр. урожайність картоплі зросла на 30 % (*додаток В*). Проте, попри таке зростання, рівень урожайності картоплі залишається одним з найнижчих у світі і становить лише 13,1-13,9 т/га, при середній світовій урожайності – 17,7 т/га [171]. Як видно з табл. 2.3, виробництво картоплі в останні роки стабілізувалось на рівні 18 – 19 млн. тонн, що загалом забезпечує потреби населення в цьому важливому продовольчому продукті (*Додаток З*). До 2015 р. прогнозними розрахунками [171] визначено зростання валового збору картоплі до 21 млн. тонн (рис.2.6).

Як засвідчує аналіз виробничо-економічних показників галузі рослинництва в Тернопільській області, не можна не враховувати головних природно-кліматичних умов того регіону, де здійснюють виробництво. Від них залежить ефективність результатів управлінського оперативного обліку й аналізу.

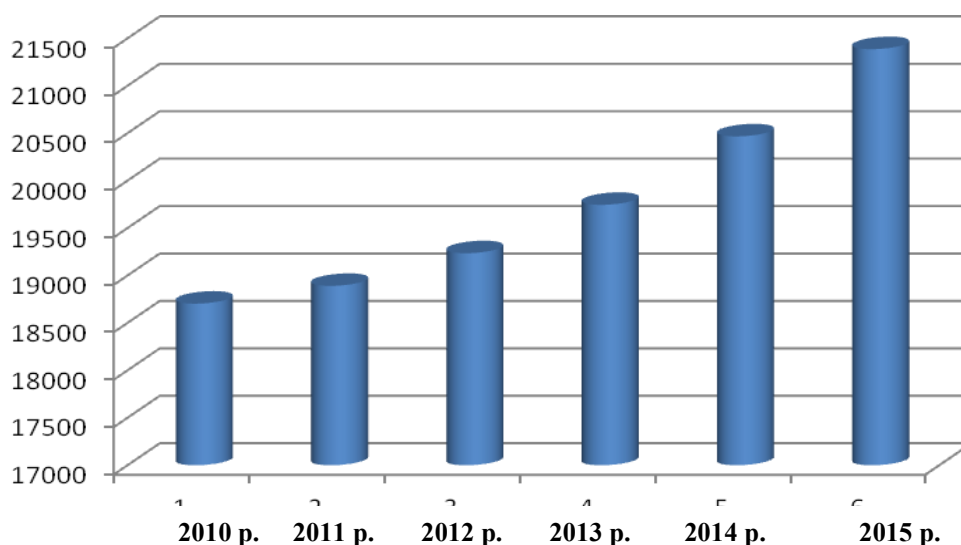


Рис. 2.6. Запланований рівень зростання валового збору картоплі до 2015 р., тис. тонн

За дев'ять місяців 2011 року всіма категоріями господарств Тернопільської області вироблено валової продукції на суму 2724,9 млн. грн., що на 25,7 відсотки більше від минулорічного показника, в тому числі в рослинницькій галузі – 1875,5 млн. грн. (+41,9 % до 2010 р.), у тваринницькій галузі – 849,4 млн. грн. (+0,5 до 2010 року).

У сільськогосподарських підприємствах виробництво валової продукції становить 871,8 млн. гривень, по господарствах населення – 1853,0 млн. грн., що відповідно становить 134,5 та 122,0 відсотка від минулого року.

В усіх категоріях господарств виробництво зерна у початково оприбуткованій вазі станом на 01.10.2011 року становить 1405,0 тис. тонн. Виробництво цукрових буряків у заліковій вазі становить 677,5 тис. тонн, (+108,5 % більше порівняно з минулим роком). Обсяг виробництва картоплі - 1143,6 тис. тонн (+153,5 %), овочів - 133,7 тис. тонн, (+ 111,4 %).

У 2010 році сільгосппідприємствами за оренду земельних часток (паїв) виплачено 141 млн. грн., що становить 105 відсотків до укладених договорів оренди і на 14 млн. грн. більше порівняно з минулим роком. Фактичний відсоток сплати за договорами оренди складає 2,9 %.

На підведення підсумків дослідження показників стану розвитку рослинницької галузі в Україні варто узагальнити найважливіші проблеми її розвитку, що наводяться в низці фахових видань:

- невиправдано висока енерго- та ресурсоемність рослинництва призводить до низької економічної ефективності (аж до збитковості) виробництва;

- за наявної структури собівартості зерновиробництва, підприємства змушені економити на амортизаційних відрахуваннях, наслідком чого є значна частка критично зношеної (морально та фізично) техніки, за відсутності коштів на її оновлення. При цьому підприємства рослинницької галузі систематично вимагають прямих державних фінансових дотацій задля підтримки (покриття збитковості) виробництва;

- у рослинництві існує касовий розрив між часом потреби в оборотних коштах (а ціна на зерно дуже низька) і часом, коли ціна на зерно максимальна. Тому сільгоспвиробникові регулярно необхідно вирішувати: як отримати кошти, необхідні для придбання оборотних ресурсів під наступну посівну, не продаючи зібраний урожай за безцінь;

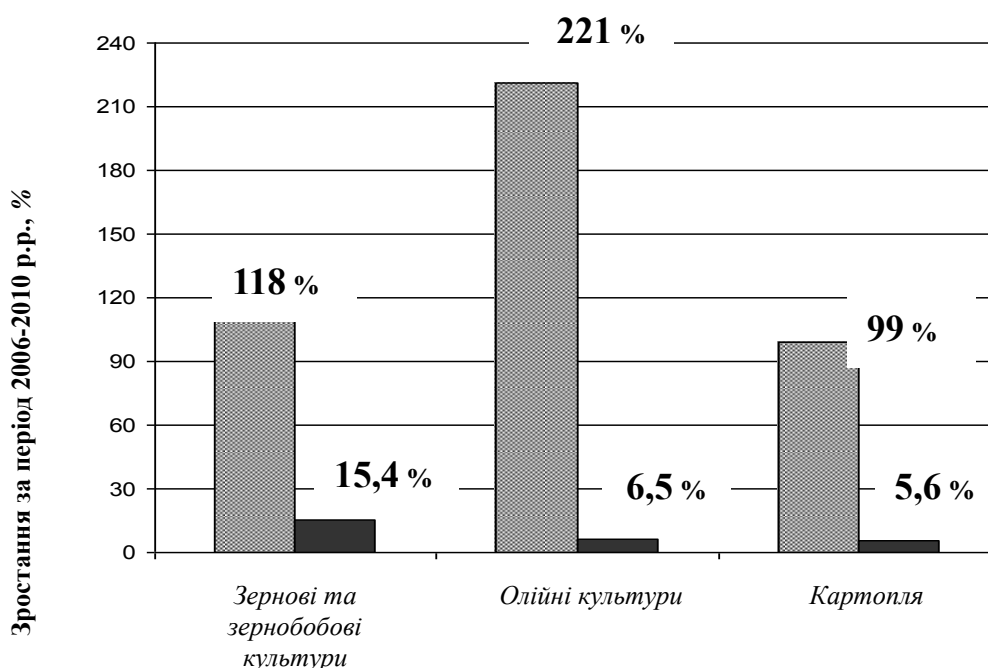
- при невеликих розмірах зерновиробництва наявна проблема подорожчання вхідних ресурсів та здешевлення продукції внаслідок недоступності оптових знижок та надбавок;

- приходу інвесторів у рослинництво для створення крупнотоварного виробництва (в умовах розпаювання землі серед великої кількості дрібних землевласників) заважає невизначеність та нестабільність у земельних відносинах в частині термінів-ціни оренди, гарантій виконання орендних договорів. Орендодавці стикаються з такими ж проблемами;

- в Україні існує дефіцит потужностей для якісного зберігання продукції рослинництва. Це особливо відчувається в урожайні роки, коли цей дефіцит сягає 30-40% [174].

Ключовою економічною ціллю технологічного переоснащення в рослинництві є зміна структури витрат. Адже варто констатувати: сучасні механізми ціноутворення та формування витрат у галузі перебувають на низькому рівні. Як засвідчують результати аналізу стану розвитку рослинництва в Україні та зокрема цінової політики в галузі (табл.К.1, додатку К), середні ціни реалізації основних видів продукції рослинництва за останні 5 років зросли вдвічі (зернові, овочі закритого ґрунту, картопля), а за олійними культурами – втричі, тоді як рівень рентабельності виробництва цих культур (табл.К.2, додатку К) зріс на 6-7 % (олійні, овочі відкритого ґрунту, картопля) та максимум на 15 % за зерновими (рис.2.7).

Встановлена диспропорція засвідчує наявність серйозних методологічних проблем при розрахунку цих показників, на що вказує відсутність на галузевому рівні адекватної методики обліку й аналізу витрат та калькулювання продукції рослинництва, невідповідність існуючих методик сучасним інформаційним та технологічним запитам і необхідність посилення функцій обліку, аналізу й контролю за раціональним витрачанням виробничих чинників.





- рівень зростання ціни на продукцію рослинництва 2010 року порівняно з 2006 р., %⁴
- рівень зростання рентабельності виробництва продукції рослинництва у 2010 р. порівняно з 2006 р., %⁵

Рис. 2.7. Співвідношення рівня зростання цін на продукцію рослинництва та рентабельності її виробництва

При цьому аналіз форми статистичної звітності № 50-с.г. «Звіт про основні показники роботи сільськогосподарських підприємств», свідчить, що, як видно з табл. 2.4, близько 80% доходу від реалізації продукції рослинництва (щодо зернових культур – 90%) складає його собівартість.

Таблиця 2.4

Питома вага витрат у доході від реалізації продукції рослинництва у 2010 р.⁶

	Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	Рівень собівартості в доході від реалізації, %
Всього по галузі рослинництва, у т.ч.:	37 698 945,8	46 174 964,3	82
зернові та зернобобові	20 096 908,3	21 500 233,3	93
соняшник	7 840 571,3	12 872 146,0	61
картопля	337 745,1	506 185,3	67
овочі відкритого ґрунту	338 563,5	402 680,5	84
овочі закритого ґрунту	648 517,8	691 578,6	94

Ці показники підтверджуються також результатами проведеного аналізу фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, що входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України (Додаток Л). В окремих з 19 проаналізованих підприємств частка витрат у

⁴ Дані Державного комітету статистики за сільськогосподарськими підприємствами (крім малих); без ПДВ, транспортних, експедиційних та накладних витрат, але з урахуванням дотацій.

⁵ Дані Державного комітету статистики по сільському господарству.

⁶ За даними Міністерства аграрної політики і продовольства України за узагальненою формою № 50-с.г. «Звіт про основні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

чистому доходу від реалізації продукції (за даними Звіту про фінансові результати) досягає 98% (табл. 2.5).

Вплинути на ситуацію, що склалася, на наш погляд можна через формування належного інформаційного середовища в частині управління витратами й формування собівартості продукції рослинництва. На сьогодні цьому питанню, як засвідчують дані проведеного дослідження, на сільськогосподарських підприємствах приділяється недостатня увага.

Як показує проведений аналіз наказів про облікову політику провідних державних сільськогосподарських підприємств, що входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України, більшість з них не містять інформації про витрати та порядок калькулювання продукції рослинництва.

Як відзначалось у п.1.3. дисертаційного дослідження, лише близько 26% з 19 проаналізованих підприємств відображають таку інформацію в наказах про облікову політику.

Таблиця 2.5

**Частка витрат у чистому доході від реалізації продукції
сільськогосподарських підприємств¹**

№ з/п	Повне найменування підприємства	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Частка витрат у чистому доході від реалізації, %
1	Радгосп-завод «Великолазівський»	475	300	63,2
2	ДП «ДСП «Сонячне»	617	512	83,0
3	ДП «Таврида»	13708	9582	69,9
4	ДП «Судак»	20926	14952	71,5
5	ДП «Алушта»	28129	18334	65,2
6	ДП «Харківський завод шампанських вин»	127241	95345	74,9
7	НВАО «Масандра»	152234	97451	64,0
8	ДСП «Агропромисловий комбінат «Виноградний»	162	117	72,2

9	ДП «Севастопольський виноробний завод»	66740	56605	84,8
10	ДП НВП «Плодвинконсерв»	310,4	282,7	91,1
11	ДП «Гурзуф»	8234	5736	69,7
12	ДП «Науково- дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця»	33629	33026	98,2

¹ За даними фінансової звітності - Звіту про фінансові результати (форма 2) за 2009, 2010 р.р.

Зокрема, такими підприємствами є «Севастопольський виноробний завод», «Лівадія», радгосп–завод «Плодове», «ДСП «Сонячне», ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця».

Наприклад, інформація про витрати, що міститься в наказі про облікову політику ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця» обмежена одним пунктом, згідно з яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку, з урахуванням П(С)БО 16, П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики №132 від 18.05.2001 р.

Крім того, для кожного виробництва обрано такі статті витрат:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливно-мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- корми;
- сировина й матеріали;
- робота та послуги;

- витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати;
- загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямої заробітної плати.

Разом з тим у більшості проаналізованих підприємств наявне виробництво рослинницької сільськогосподарської продукції, причому її частка в загальній сумі чистого доходу від реалізації досягає 65%. Зокрема, в згаданому вище ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця» вона складає 62,4 % (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Частка рослинництва у доході від реалізації продукції
сільськогосподарських підприємств¹**

№ з/п	Найменування підприємства	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції рослинництва, тис. грн.	Частка рослинництва у доході від реалізації, %
		2010 р.	2010 р.	2010 р.
1	Радгосп-завод «Великолазівський»	475	208	43,8
2	ДП Радгосп-завод «Плодове»	6306	918,7	14,6
3	ДП «ДСП «Сонячне»	617	395	64,0
4	ДСП «Агропромисловий комбінат «Виноградний»	162	80,4	49,6
5	ДП „Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат „Пуща-Водиця“	33629	20991	62,4

¹ За даними Звіту про фінансові результати та форми 50-с.г. за 2010 р.

При цьому левову частку доходу від реалізації рослинницької продукції на обстежених підприємствах становлять витрати, що складають повну собівартість реалізованої продукції (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Частка повної собівартості у доході від реалізації продукції рослинництва на окремих сільськогосподарських підприємствах України¹

№ з/п	Найменування підприємства	Повна собівартість продукції рослинництва, тис. грн.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції рослинництва, тис.грн.	Частка повної собівартості в доході від реалізації продукції рослинництва, %
1	Радгосп-завод «Великолазівський»	168	208	80,8
4	ДП «Таврида»	86	144	59,7
5	ДП «Судак»	728	738	98,6
6	ДП «Алушта»	2218,4	2613,5	84,9
17	ДП «Гурзуф»	276	611	45,2
19	ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуща-Водиця»	21946	20991	104,5

¹За даними форми 50-с.г. за 2010 р.

Аналіз складу витрат за проаналізованими формами звітності на досліджених підприємствах засвідчив, що в більшості з них сума витрат, включених до повної собівартості, майже відповідає виробничій собівартості (табл. 2.8). Виняток складає «ДСП «Сонячне», в якому повна собівартість на 84% перевищує виробничу, ДП «Алушта», де перевищення становить 40%.

Таблиця 2.8

Аналіз виробничої та повної собівартості продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах України¹

№ з/п	Найменування підприємства	Виробнича собівартість продукції рослинництва, тис. грн.	Повна собівартість продукції рослинництва, тис. грн.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції рослинництва, тис. грн.	Коефіцієнт відношення повної собівартості до виробничої
1	Радгосп-завод «Великолазівський»	157	168	208	1,07
2	ДП Радгосп-завод «Плодове»	1009	1156	918,7	1,15
3	ДП «ДСП «Сонячне»	288	530	395	1,84

4	ДП «Таврида»	86	86	144	1,00
5	ДП «Судак»	607	728	738	1,20
6	ДП «Алушта»	1579,4	2218,4	2613,5	1,40
7	ДП «Лівадія»	35	39	24	1,11
13	ДСП «Агропромисловий комбінат «Виноградний»	96,1	96,1	80,4	1,00
17	ДП «Гурзуф»	276	276	611	1,00
19	ДП «Науково-дослідний, виробничий агрокомбінат «Пуша-Водиця»	17876	21946	20991	1,23

¹За даними форми 50-с.-г. за 2010 р.

Отже, проведений аналіз ще раз підтверджує актуальність та нагальність розв'язання проблеми організації управлінського обліку витрат у рослинництві. Залучення міжнародних положень обліку в практику обліку сільськогосподарської діяльності призвело до послаблення такої категорії, як собівартість. Таке неможливо допустити стосовно рослинницької галузі. Саме тому підтримуємо думку про те, що на сьогодні гостро стоїть потреба відновлення встановленої в радянські часи теоретико-методологічної бази для запровадження на сільськогосподарських підприємствах дієвої інформаційної системи про витрати й результати діяльності, якою є управлінський облік. У контексті сказаного актуальним виступає дослідження наукових засад нормативного методу обліку витрат та перспектив його відновлення і покладення в основу методичного забезпечення сучасного управлінського обліку в рослинництві. На це буде спрямований аналіз у наступному пункті дисертаційного дослідження.

2.2. Нормативний метод обліку як засіб оперативного управління в рослинництві

До запровадження міжнародних принципів обліку сільськогосподарської діяльності, що втілені в П(С)БО 30 «Біологічні активи» [196] облік і калькулювання собівартості продукції будувались на єдиній методологічній основі. На сьогодні діючі Положення (стандарти) бухгалтерського обліку передбачають багатоваріантність при відображенні витрат та визначенні собівартості продукції. Щодо обліку сільськогосподарської діяльності взагалі ведення виробничого обліку перейшло в площину управління на рівні внутрішнього менеджменту підприємства.

Метою даного пункту дисертаційного дослідження є обґрунтування необхідності відновлення нормативного методу обліку витрат та впровадження його методологічної основи при побудові системи управлінського обліку в рослинництві для ефективного управління, попередження нераціонального використання ресурсів підприємств, можливості здійснювати оперативний аналіз витрат на виробництво.

Як відзначає Ніколаєва С.О., говорити про управлінський облік як про щось для нас зовсім невідоме, значить бути не зовсім об'єктивним. У теорії і практиці вітчизняного обліку були і є: облік за видами витрат (в різноманітних групуваннях), центрами витрат і центрами відповідальності, об'єктами калькулювання; нормативний облік; система внутрішнього господарського розрахунку; система аналізу, планування і контролю витрат, що якраз і є елементами управлінського обліку [109, с.19].

У переважній більшості економічних праць до основних методів обліку витрат і калькулювання продукції відносять попередільний, позамовний і нормативний методи [2; 4-6; 35; 40]. Перш ніж розглядати теоретико-методологічний базис нормативного методу обліку витрат, доцільно проаналізувати з точки зору наукової класифікації наявну сукупність методів обліку витрат.

Принципово правильною, на наш погляд, є класифікація методів обліку витрат, запропонована професором І. І. Покладом. Вона може бути подана у

вигляді такого переліку методів обліку витрат: однопредільний, попередільний, позамовний і однопредільно-нормативний, попередільно - нормативний, позамовно-нормативний. Отже, основою запропонованої автором класифікації є метод обліку витрат на виробництво (нормативний або ненормативний) й об'єкт обліку витрат (переділ, замовлення). При цьому одна частина критерію відображає спосіб пізнання витрат за об'єктом їх обліку, друга – самі об'єкти: «що стосується попередільного, однопредільного і позамовного методів, то вони без основних принципів нормативного методу в сучасних умовах розвитку втратили своє практичне значення» [188]. Тому вчений і робить спробу доповнити класифікацію попередільно-нормативним і позамовно-нормативним.

При визначенні методів обліку й калькулювання собівартості продукції, відповідно до вимог сучасного періоду, на думку П. С. Безруких, А. Н. Кашаєва і деяких інших науковців, варто виділити два глобальних напрямки:

- а) облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції повинні відповідати вимогам управління собівартістю;
- б) зосередження уваги на здійсненні контролю за витратами в процесі виробництва продукції, а не після його закінчення [9, 10].

Е. Гільде вважає, що основним критерієм методу в умовах ринкових відносин має бути оперативність і його дієвість; з цієї точки зору заслуговує на увагу його класифікація методів обліку витрат:

- а) методи, за яких в обліку витрат не використовуються чинні норми витрат: позамовний і попередільний;
- б) методи, за яких витрати поділяються на витрати в межах норм і відхилення від норм: позамовно-нормативний і попередільно-нормативний [109, с.19–20].

Отже, більшість авторів схильні класифікувати методи обліку витрат за способом пізнання. Однак при цьому нормативний метод необґрунтовано протиставляють не методу обліку фактичних витрат, а позамовному і

попередільному, з якими він використовується паралельно і який причому підвищує їх оперативність та дієвість [109, с.20].

Пізнання витрат на виробництво з розподілом їх на нормативні і відхилення від них досягається з допомогою нормативного методу обліку і має суттєве значення не лише для оцінки витрат на виробництво, але й для управління витратами.

Розробка та впровадження нормативного методу обліку та планування витрат бере свій початок з 30-х років ХХ століття, з часів формування основ облікового забезпечення економічної роботи та управління сільськогосподарськими підприємствами [56]. За радянських часів цей метод набув значного розвитку. Запровадження його в облікову практику колгоспів і радгоспів ґрунтувалося на численних наукових обґрунтуваннях, викладених у великій кількості публікацій провідних економістів того часу – Ю.Я. Литвина, П.С. Безруких М.М. Іванова, В.П. Індукаєва, І.А. Белебехи, А.М. Бортнікова, П.Т. Саблука, М.С. Царьова, Д.Ф. Шпака М.Г. Чумаченка та багатьох інших [10,15,40,96,100,104,246].

Вперше нормативний метод обліку почав застосовуватися на окремих радянських машинобудівних заводах у 1925-1930 рр.. Тоді ж були здійснені спроби використовувати його положення в сільському господарстві. На підставі різних спеціально розроблених первинних документів, якими оформлялися доплати і відхилення від встановлених розцінок, а також чинних норм і попередніх калькуляцій собівартості продукції окремі елементи нормативного методу обліку витрат на виробництво застосовувались у практиці роботи соціалістичних підприємств [100].

У результаті узагальнення досвіду передових підприємств було вироблено закінчену систему радянського нормативного методу обліку витрат на виробництво. Сутність застосовуваного методу визначалася «Типовими

вказівками із застосування нормативного методу обліку витрат на виробництво й калькулювання нормативної (планової) та фактичної собівартості продукції (робіт)», затвердженими Мінфіном, Держпланом, Держкомітетом за цінами і ЦСУ СРСР 24 січня 1983 р. У цьому нормативному документі викладені завдання нормативного методу, порядок складання нормативних калькуляцій та обліку зміни норм, метод обліку сировини й матеріалів, заробітної плати, витрат на обслуговування та управління виробництвом, за незавершеним виробництвом, порядок організації зведеного обліку витрат на виробництво й калькулювання фактичної собівартості продукції, а також основні принципи механізації нормативного обліку [100].

За своїми принципами нормативний метод виступає як варіант управління витратами в процесі виробництва, і він характеризується дієвістю, ефективністю й оперативністю [109, с.20]. Вважаємо, що нормативний метод обліку відповідає вимогам управління з точки зору оперативності та контролю за витратами, враховуючи, що контроль над витратами найбільш ефективний у момент виникнення цих витрат. Завдяки цьому нормативний метод обліку відповідає вимогам управлінського обліку. На відміну від нормативного, при ненормативному методі лише фіксуються минулі події і факти, що не в змозі змінити величину витрат, а тим паче управляти ними.

За радянських часів в умовах нормативного методу, поряд з калькулюванням планової і фактичної собівартості продукції (робіт), застосовувалась калькуляція нормативної собівартості. Планова калькуляція розроблялась до початку звітної періоду на основі планових норм і нормативів, виходячи із завдань щодо зниження собівартості продукції. Планові норми визначали середньорічну планову величину витрат на виробництво одиниці продукції. На відміну від планової, нормативна

калькуляція розроблялась на підставі чинних на початок звітнього періоду індивідуальних спеціалізованих норм. Якщо планова калькуляція була стабільною протягом певного періоду (кварталу, року), то нормативна змінювалась в ході впровадження організаційно-технічних заходів та оновлення норм і нормативів [100].

Взаємозв'язок планової і нормативної собівартості полягав у тому, що виконання завдань із зниження норм мав у середньому за звітний період забезпечити досягнення планової собівартості. На початок планового періоду нормативна собівартість зазвичай могла бути вищою від планової, а до кінця – нижчою. Калькуляція фактичної собівартості продукції (робіт) складалася періодично на підставі даних бухгалтерського обліку про витрати на виробництво для здійснення контролю за виконанням плану із собівартості окремих видів продукції. Виявлені в процесі виробництва відхилення від встановлених норм відображались в обліку за місцями їх виникнення, причинами, а також особами, що їх допустили [100].

У 70-ті роки актуальними та популярними були дослідження, що обґрунтовували важливість та дієвість нормативного методу, як-от: «Добре організований облік відхилень від норм фактичних видатків – це щонайважливіший засіб боротьби за поліпшення якісних показників роботи підприємств. Він також дозволяє попередньо дієво контролювати витрати, викликані відхиленнями, до їх здійснення або в процесі виробництва продукції. Зрозуміло, що система попереднього контролю за відхиленнями від норм часто перешкоджає перевитрачанням матеріальних і трудових витрат» [9, 10].

1981 року В.П.Індукаєв відзначав, що при нормативному методі забезпечується систематичний облік змін чинних норм витрат виробничих ресурсів шляхом організації нормативного господарства і відображення в

обліку різниць у рівні норм витрат на виробництво до і після їх перегляду. Такий облік сприяє впровадженню прогресивних витратних норм і виявлення резервів економії коштів у господарстві, запобігаючи в такий спосіб їх перевитраті [68, 69].

У 1985 р. Ю.Я. Литвин писав: «Посилення оперативності бухгалтерського обліку можна розглядати як резерв подальшого зниження собівартості продукції, вдосконалювання управління й підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Забезпечення цієї вимоги знаходить практичне розв'язання при нормативному методі обліку витрат на виробництво на сільськогосподарських підприємствах. Саме тому впровадження цього прогресивного методу в колгоспах і радгоспах піднімає рівень організації й ведення обліку на таку висоту, яка дозволяє в цифрових даних щоденно відображати хід виконання плану й сигналізувати про всі випадки незадовільної роботи в господарстві, встановлювати й своєчасно усувати їх причини» [100].

У той же період на користь нормативного методу виступав і інший науковець. І.А. Белебева підкреслював, що нормативний метод обліку й калькуляції є найважливішим інструментом у підвищенні якості управління виробництвом. Головний його принцип полягає в тому, що в самому процесі виробництва разом з його здійсненням можна визначати фактичну вартість робіт порівняно зі встановленими нормативами. Не треба чекати кінця місяця, обробки документів, узагальнення їх і виведення результатів десь через 10–15 днів після закінчення звітного місяця. Відхилення виявляють протягом звітного місяця в момент їх виникнення. Облік стає оперативно-узагальнювальним і водночас строго документованим [13].

Ю.Я. Литвин виділяв такі характерні особливості, властиві нормативному методу обліку та планування:

- обов'язкове складання калькуляцій нормативної собівартості продукції або робіт;

- роздільне відображення в обліку витрат за встановленими нормами і відхилень від цих норм;

- собівартість продукції може бути обчислена за діючими нормами на попередній стадії, а виявлені в процесі виробництва відхилення від діючих норм дають можливість «встановити вплив окремих факторів на рівень собівартості» [100].

Встановлені автором особливості нормативного методу вигідно відрізняли його від інших методів обліку й забезпечували:

- оперативність визначення та контролю формування собівартості в процесі здійснення витрат за госпрозрахунковими підрозділами (дільницями, цехами, бригадами, фермами) і систематичне спостереження за всіма відхиленнями від норм і витрачанням засобів виробництва, а також попередження перевитрати;

- значне спрощення планової та облікової роботи, скорочення кількості первинних документів та обсягу калькуляційної роботи, більш високу точність обчислення фактичної собівартості продукції;

- відсутність умовностей, властивих іншим методам: до розрахунку беруться тільки реальні облікові або нормативні показники;

- посилення аналітичних властивостей бухгалтерського обліку, поглиблення економічного аналізу витрат виробництва. Отже, нормативний метод дозволяє здійснювати оперативний економічний аналіз витрат у процесі виробництва, надаючи необхідні дані для прийняття управлінських рішень;

- ефективний контроль за зміною норм витрат у ході виконання плану виробництва, зниженням або підвищенням собівартості продукції [104].

Вже в 1988 році, коли нормативний метод набув значного поширення в обліковій роботі сільськогосподарських підприємств, П.Т. Саблук підкреслював, що нормативний метод обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є важливою складовою комплексної системи оперативного управління формування собівартості продукції (робіт, послуг). У сільському господарстві ця система включає питання планування (розробки технічно обґрунтованих норм і нормативів витрат на виробництво, їх своєчасних змін, визначення лімітів витрат і кошторисних розрахунків), облік і контроль (здійснення оперативного контролю за формуванням витрат шляхом обліку відхилень від чинних норм і нормативів, дотримання лімітів витрат, затвердженого кошторису, контролю за виконанням планових заходів з науково-технічного прогресу, розвитку й організації виробництва) [211].

З часів реформування бухгалтерського обліку в Україні нормативний метод обліку й контролю витрат дещо втратив свої позиції в організації обліку витрат на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Прийняте у 1999 році Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не містить чіткої вказівки його застосовувати.

Єдина позиція щодо нормування витрат згадується в п. 11 ПСБО 16, де вказано, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [195].

Разом з тим стандарт не пояснює положень щодо такого нормування.

Формування виробничої собівартості продукції базується на інформації про фактичні витрати, а саме:

– прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [195].

Функції щодо визначення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) передано до компетенції самого підприємства.

Нормативний метод обліку витрат у сільському господарстві набув деякого відновлення із затвердженням у 2001 році Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [141].

Планування (нормування) собівартості продукції (робіт, послуг) у цих рекомендаціях передбачає найбільш ефективне використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів та забезпечення дії противитратного механізму, відповідно до технологічних умов та вимог охорони довколишнього середовища.

Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у рекомендаціях [141] визначено документоване, своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), відповідно до даних Рекомендацій, виконується для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства [141].

Щодо рослинницької продукції, Методичними рекомендаціями визначені об'єкти планування та обліку виробничих витрат (табл. 2.9), які передбачають можливість виконання певних робіт із планування та нормування витрат у рослинництві.

Методичними рекомендаціями [141] визначені особливості встановлення собівартості рослинницької продукції за її окремими видами.

Зокрема, визначаються методичні засади калькулювання:

– зернових культур (у розрізі собівартості зерна, зерновідходів та соломи);

– цукрових буряків (визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання – без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами, – на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування);

– продукції льону та конопель (витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за чинними цінами реалізації. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу);

Таблиця 2.9

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості деяких видів продукції рослинництва

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції
Зернові та зернобобові культури	Зерно, зернові відходи
Соняшник на зерно	Насіння
Буряки цукрові (фабричні)	Коренеплоди
Льон-довгунець	Насіння, соломка
Картопля	Картопля
Овочеві культури відкритого ґрунту	Овочі
Коренеплідні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, петрушка)	Коренеплоди
Буряки кормові, морква	Коренеплоди
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса
Насіннячкові культури	Плоди
	Живці
Кісточкові культури	Плоди
	Живці
Ягідники	Ягоди
Виноградники	Плоди
	Живці
Плантації хмелю	Плоди
	Живці, чубуки
Шишки хмелю	Шишки хмелю
	Живці

– насіння соняшнику (визначається діленням загальної суми витрат із вирощування та збирання продукції на фізичну масу насіння після його доробки);

– тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур (витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції, пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами);

– картоплі (із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, згодованої худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції);

– продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту (визначається діленням витрат на фізичну масу основної продукції);

– продукції баштанних культур (усі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції);

– кормових буряків (визначається діленням витрат на кількість одержаної продукції);

– продукції садівництва та ягідників (із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання);

– плодів, ягід, винограду (визначається діленням загальної суми витрат з вирощування певної культури на кількість одержаної продукції);

– садивного матеріалу – саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо (загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля розподіляється пропорційно до кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених у ґрунті для дорощування).

– хмелю (витрати розподіляються між одержаною продукцією пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами) [141].

З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [196] бухгалтерський облік виробництва продукції рослинництва переорієнтувався на ринкові запити. Зокрема, разом із відображенням витрат і собівартості продукції в обліковому процесі з'явилося поняття справедливої вартості.

Так, відповідно до п. 8. П(С)БО 30 «Біологічні активи», первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [196].

Первісною вартістю біологічних активів, одержаних як внесок до статутного капіталу підприємств, також визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [196].

Крім того, додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу [196].

Найголовніші норми ПСБО 30, що відводять переважне право застосовувати справедливу вартість поряд з собівартістю встановлені п. 10, 12. Так, відповідно до п. 10 біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. А згідно з п. 12., за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими

витратами), відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», оцінюється сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні.

Звідси можна зробити висновок, що визначення собівартості сільськогосподарської продукції перейшло в розряд другорядних завдань разом з визначенням справедливих цін при її оприбуткуванні.

У зв'язку з цим украй важливою, на нашу думку, є потреба такого розрахунку очікуваної собівартості сільськогосподарської продукції, який би враховував можливі наслідки застосування тієї чи іншої баз оцінки. При оцінці поточних біологічних активів чи виходу сільськогосподарської продукції в рослинництві на певну звітну дату по дебету рахунку 23 «Виробництво» не завжди будуть відображені всі витрати. Особливо це стосується непрямих витрат. Останнє призведе до викривлення фінансового результату діяльності як за центром відповідальності, так і загалом по підприємству. Для розв'язання цих проблем ми пропонуємо: по-перше, здійснювати облік виробництва продукції рослинництва за розширеними статтями витрат; по-друге, на звітні дати проводити розрахунок очікуваної собівартості, використовуючи запропоновану методику (табл. 2.10).

Суть цієї методики полягає в тому, що в регістрах аналітичного обліку фіксуються дані з бюджетування виробництва продукції. Бюджетування наводиться в розрізі як прямих, так і накладних витрат за видами робіт з вирощування сільськогосподарської продукції. Фактичні витрати в аналітичних регістрах, в розрізі статей, накопичуються щомісячно наростаючим підсумком. В разі потреби у визначенні справедливої вартості за незрілими посівами чи вже при виході продукції фактичні витрати можна буде коригувати, збільшуючи їх на накладні витрати пропорційно до бюджетування. У такий спосіб забезпечиться підрахунок реального доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції чи переоцінки поточного біологічного активу.

Запропонована методика розрахунку очікуваної собівартості передбачає таку послідовність операцій.

На першому (попередньому етапі) відділом управлінського обліку встановлюється стандартний перелік об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції, щодо яких здійснюється розрахунок очікуваної собівартості, який фіксується в спеціальному реєстрі управлінського обліку «Перелік типових об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції рослинництва, для розрахунку очікуваної собівартості».

Наступним підготовчим етапом є попередня класифікація витрат за статтями калькуляції та стадіями біологічних перетворень, яка також зазначається в окремому реєстрі управлінського обліку «Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами сільськогосподарської продукції рослинництва».

Таблиця 2.10

Послідовність та документальне оформлення розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві

№	Зміст етапу	Документальне оформлення	Відповідальний підрозділ
1.	Встановлення стандартного переліку об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції, щодо яких здійснюється розрахунок очікуваної собівартості	Реєстр управлінського обліку «Перелік типових об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції рослинництва, для розрахунку очікуваної собівартості»	Відділ управлінського обліку
2.	Попередня класифікація витрат за статтями калькуляції та стадіями біологічних перетворень	Реєстр управлінського обліку «Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами сільськогосподарської продукції рослинництва»	Відділ управлінського обліку
3.	Розробка нормативів витрат за встановленими статтями калькуляції за кожним об'єктом додаткових біологічних активів та видом сільськогосподарської продукції	Бюджет розрахунку очікуваної виробничої та повної собівартості додаткових біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві	Відділ управлінського обліку
4.	Оперативний облік виконаних робіт у виробничих структурних підрозділах	Журнал оперативного обліку робіт у рослинництві	Виробничі структурні підрозділи
5.	Накопичення фактичних витрат в аналітичних регістрах у розрізі статей калькуляції (щомісячно нарастаючим підсумком).	Реєстри обліку витрат	Бухгалтерія
6.	Визначення фактичної собівартості продукції рослинництва	Реєстри обліку витрат	Бухгалтерія
7.	Розрахунок та аналіз причин відхилень фактичних показників витрат від	Зведена відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції	Відділ управлінського

	нормативних	рослинництва	обліку
8.	Визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при первісному визнанні (у разі її оцінки за справедливою вартістю згідно з п. 12 ПСБО 30 «Біологічні активи»)	Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції	Бухгалтерія
9.	Розрахунок та аналіз відхилень справедливої вартості і фактичної собівартості	Розрахунок очікуваного рівня прибутку при різних базах оцінки продукції рослинництва <i>(за видами сільськогосподарської продукції)</i>	Відділ управлінського обліку
10.	Порівняння рівня очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості)		Відділ управлінського обліку
11.	Обґрунтування та прийняття рішення щодо подальшого застосування обраної бази оцінки		Відділ управлінського обліку

Важливою на підготовчій стадії обліку очікуваної собівартості є розробка нормативів витрат (за встановленими статтями калькуляції) за кожним об'єктом біологічних активів та видом сільськогосподарської продукції. Складність та значний обсяг робіт щодо розробки норм, документування відхилень від них та контролю за ними визнається на сьогодні однією з основних перешкод при впровадженні нормативного методу. Здійснене нами дослідження у СТОВ «Вікторія» Тернопільського району засвідчує, що в цьому господарстві для ведення нормативного обліку необхідно розробити до 50 видів норм, частина з яких використовується на практиці для обліку та контролю поточної діяльності. Це норми виробітку на кінно-ручні, механізовані, транспортні та інші роботи, витрати палива і мастильних матеріалів, насіння, добрив, засобів захисту рослин, електроенергії тощо. Крім того, застосовують нормативи витрат праці, її оплати, матеріальних витрат, послуг допоміжних та обслуговувальних виробництв [109, с.23].

Для систематизованої та узагальненої оцінки результатів вважаємо необхідним на основі згаданих норм і нормативів розраховувати витрати на одиницю роботи чи продукції і так визначити комплексні нормативи. Наприклад, у рослинництві в комплекс нормативів витрат на виконання сільськогосподарських робіт (за кожним видом робіт) потрібно включати витрати праці (людино-годин), оплату праці з нарахуваннями (гривні), витрати палива і мастильних матеріалів (гривні), добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (центнери, тонни, гривні), амортизацію і поточний ремонт

(гривні), насіння (центнери, гривні), автотранспорт (кілометри, гривні), кількість і вартість електроенергії та інших послуг, наданих іншими організаціями. Використання таких комплексних нормативів сприяє проведенню щомісячного і щоденного контролю та аналізу в системі управління діяльністю підприємства [109, с.24].

Доцільність застосування укрупнених нормативів як основної планово-нормативної інформації для обліку і аналізу пов'язана з тим, що одні й ті ж нормативи можуть бути використані як при нормативному методі обліку, так і при будь-якому іншому. Використання норм витрат і контроль за ними забезпечує єдність методичної та інформаційної бази всіх елементів управління та управлінського обліку й аналізу зокрема. Крім цього, впровадження комплексних нормативів дозволить скоротити час на складання завдань для підрозділів господарства, окремих виконавців сільськогосподарських робіт та оперативний аналіз виконання робіт [109, с.24].

Зведені нормативи фіксуються відділом управлінського обліку в Бюджеті розрахунку очікуваної виробничої та повної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві (*Додаток П*).

Описані процедури мають бути здійснені до початку біологічних перетворень у рослинництві та покладаються виключно на структурний підрозділ, відповідальний за ведення управлінського обліку – управлінську бухгалтерію.

Безпосередня стадія біологічних перетворень передбачає оперативний облік виконаних робіт у виробничих структурних підрозділах та паралельне накопичення бухгалтерією фактичних витрат в аналітичних регістрах в розрізі статей калькуляції (щомісячно наростаючим підсумком). Бухгалтером у відповідних реєстрах обліку витрат формується фактична собівартість продукції рослинництва.

На сьогодні в сільськогосподарських підприємствах відсутній реєстр управлінського обліку витрат, який дозволяє контролювати виникнення відхилень, виявляти їх причини та виконавців, контролювати графіки

проведення робіт та якість їх виконання. Тому господарства змушені вести його у різноманітних відомостях, книгах і журналах довільної форми. При цьому на практиці у цих реєстрах враховують зазвичай тільки кількість фактично виконаних робіт за день, п'ятиденку чи декаду, а це не дозволяє належно контролювати виконання поставлених завдань та їх терміни, ускладнює здійснення контролю за причинами відхилень та винуватцями [120, с.54].

На наш погляд, з метою уникнення вказаних недоліків для оперативного обліку робіт доцільно застосовувати розроблену форму Журналу оперативного обліку робіт у рослинництві (*Додаток Р*) [120, с.55-57].

У Журналі передбачено облік запланованих і виконаних робіт, облік причин і винуватців невчасно виконаних робіт, облік забракованих робіт та фіксування прийнятих заходів з усунення несвоєчасного й неякісного виконання робіт.

На початку року в журнал заносяться дані з технологічних карт та інших документів про плановий обсяг робіт поточного року. На момент проведення відповідних робіт у ньому зазначається їх фактичне виконання. Це дозволяє систематично зіставляти звітні дані про обсяги робіт із обсягами запланованими. У такий спосіб оперативно виявляються як позитивні, так і негативні відхилення. При цьому важливо не лише їх визначити, але й встановити причини та безпосередніх винуватців недовиконання обсягів робіт з метою прийняття оперативних управлінських рішень й усунення виявлених недоліків. Для обліку причин і винуватців несвоєчасного виконання робіт відведено другий розділ журналу [120, с. 54].

Важливим, на нашу думку, є передбачення контролю за неякісним виконанням робіт. У практиці господарств Тернопільської області відсутній оперативний облік браку у виробництві, тому нами передбачено його ведення у третьому розділі журналу [120, с. 54].

Для підвищення відповідальності працівників, з вини яких допущено неякісне або несвоєчасне виконання робіт, і оперативного усунення

виявлених недоліків у четвертому розділі журналу ведуть систематизований облік заходів, прийнятих за кожним окремим випадком [120, с. 54].

Ведення журналу оперативного обліку робіт дозволить накопичувати і систематизувати інформацію про хід виконання виробничих процесів, ефективно їх контролювати й управляти ними [120, с. 54].

Подальший аналіз результатів процесу біологічних перетворень та причин відхилень фактичних показників витрат від нормативних відноситься до компетенції управлінського обліку та пропонується здійснювати у зведеній відомості відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції рослинництва (*Додаток С*). Відомість, як передбачається, повинна містити суми відхилень за статтями калькуляції, аналіз причин відхилень фактичних витрат у процесі біологічних перетворень від очікуваних.

Окремим етапом в процесі обліку та аналізу бюджетних (очікуваних) та фактичних витрат є визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції.

Згідно з п. 12 ПСБО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами), відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу [196].

У зв'язку з цим на стадії обліку результатів біологічних перетворень визначається справедлива вартість сільськогосподарської продукції на основі Методичних рекомендацій [140] та оформляється Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції [140]. Завданням управлінського обліку при цьому, на наш погляд, має бути розрахунок та аналіз відхилень справедливої вартості і фактичної собівартості рослинницької продукції, визначеної в процесі біологічних перетворень. Адже П(С)БО 30 «Біологічні активи» містить також п. 14., відповідно до якого, за відсутності активного ринку, встановлення

справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію. Цей пункт стандарту дає можливість оприбутковувати продукцію за собівартістю. Крім того, П(С)БО 30 «Біологічні активи», не зважаючи на наявність справедливої вартості, не звільняє від обов'язку формувати собівартість. Так, згідно з п. 17, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група), відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [195].

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», до складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати протягом звітного (календарного) року відображаються за статтями калькулювання, перелік і склад яких установлюється підприємством [196].

Отже, в результаті застосування цих норм в управлінському обліку з'являється можливість оприбуткування продукції за собівартістю та прийняття в подальшому рішення стосовно доцільності застосування тієї чи іншої вартості в бухгалтерському обліку. З цією метою здійснюється порівняння рівня очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості), що відображається в окремій формі - Розрахунку очікуваного рівня прибутку при різних базах оцінки продукції рослинництва (за видами сільськогосподарської продукції). Розроблена форма цього документа наведена в *Додатку Т*. На основі такого розрахунку приймається рішення щодо подальшого застосування обраної бази оцінки.

Отже, П(С)БО 30 «Біологічні активи» не скасовує ведення обліку витрат на виробництво продукції, а навпаки, розширює його об'єкти. Кількість таких об'єктів визначає саме підприємство. Проте в практичній та науковій літературі відсутні підходи до організації такого обліку з

урахуванням вимог ПСБО 30. Тому необхідність розробки методики розрахунку очікуваної собівартості як елементу управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлена сучасними інформаційними потребами. В методиці визначено підходи стосовно порядку визначення об'єктів обліку за центрами відповідальності; організації бюджетування; організації первинного документування та аналітичних реєстрів; склад статей витрат, за якими організовується такий облік; безпосередній порядок визначення очікуваної собівартості, за різних баз оцінки продукції при оприбуткуванні. Використання розробленої методики забезпечить варіантність вибору баз оцінки – собівартості чи справедливої вартості – при розрахунку результатів біологічних перетворень у рослинництві.

Реалізація запропонованої методики здійснена через розроблену систему реєстрів управлінського обліку, яка включає Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві, Зведену відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції, Розрахунок очікуваного рівня прибутку при різних базах оцінки продукції рослинництва, Журнал оперативного обліку робіт під час біологічних перетворень у рослинництві. Запропонована система документування поєднує інформацію управлінського, оперативного та фінансового обліку для розрахунку очікуваного рівня прибутку, при різних базах оцінки продукції рослинництва, та дозволить налагодити систему оперативного контролю та вчасного реагування на непродуктивні зміни у виробничому процесі в рослинництві на будь-якій стадії біологічних перетворень.

В умовах дії міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в обліку сільськогосподарської діяльності запропонована методика розрахунку очікуваної собівартості є одним із способів адаптації нормативного методу обліку витрат у рослинництві. Доцільність її впровадження обґрунтована можливістю поєднання управлінського, бухгалтерського та оперативного обліку з метою най-ефективнішого використання інформації для забезпечення максимально привабливого,

конкурентоспроможного розвитку рослинницької галузі на сільськогосподарських підприємствах.

2.3. Відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам

Управління процесом виробництва в галузі рослинництва немислиме без належного інформаційного забезпечення. Системний бухгалтерський облік, що вівся за радянських часів, передбачав урахування всіх фактів господарської діяльності, що відповідало запитам планової економіки. Сучасна система фінансового обліку обмежено орієнтована здебільшого на регламентовані інформаційні запити органів державної статистики та податкових органів. Управлінський облік також не регламентований, ведеться за запитами власника чи менеджера.

Разом з тим, як справедливо зауважує з цього приводу В.М. Жук, надія, що сам менеджер чи власник стане рушійною силою (інституцією) розвитку бухгалтерського обліку, як це задумано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», вже майже десятиліття як не спрацьовує. Ця проблема мало вивчається вітчизняною наукою. Проте шкоду розвитку національній системі бухгалтерського обліку завдає суттєву [56].

Переорієнтація управлінських та технологічних інформаційних запитів вимагає відповідного реагування від головної інформаційної системи підприємства – бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим метою даного пункту дисертаційного дослідження є дослідження стану сучасного інформаційного забезпечення, що формується в обліково-аналітичній системі підприємства на предмет його відповідності сучасним технологічним та управлінським запитам.

В інформаційному забезпеченні управління функцію задоволення інформаційних запитів мають виконувати кілька взаємопов'язаних систем:

- оперативного обліку;
- управлінського обліку;
- фінансового обліку;
- економічного аналізу.

На рис. 2.8 представлено узагальнене бачення взаємозв'язку цих елементів у ході забезпечення сучасних управлінських та технологічних запитів. Доцільно охарактеризувати кожен з зазначених запитів та узагальнити наявні й потенційні можливості їх задоволення обліково-аналітичною системою підприємства.

Одним із основних постачальників інформації для прийняття управлінських рішень і керівництва підприємством повинен бути оперативний облік. Його інформаційне забезпечення – це система одержання даних про виробничо-господарську діяльність підприємства, їх обробки, оцінки, зберігання, для вироблення оперативних управлінських рішень. Саме таку інформацію має накопичувати сучасний оперативний облік. Проте не менш важливе значення має не лише збір даних, а й опрацювання їх та перетворення в інформацію управлінського характеру для прийняття оперативних рішень з метою поліпшення систематичного ведення господарської діяльності підприємства [279, с.48].

При розробці обсягу реалізації продукції на рік може бути використана оперативна, щоденна, подекадна інформація з продажу зерна, цукрових буряків, картоплі, овочів, а також молока. Ця інформація може бути використана для оперативного управління [279, с.51]. Можливий варіант бізнес-плану з виробництва основних видів продукції рослинництва на прикладі виробництва товарних видів продукції рослинництва у СТОВ «Вікторія» Тернопільського району наведено в табл. 2.11.

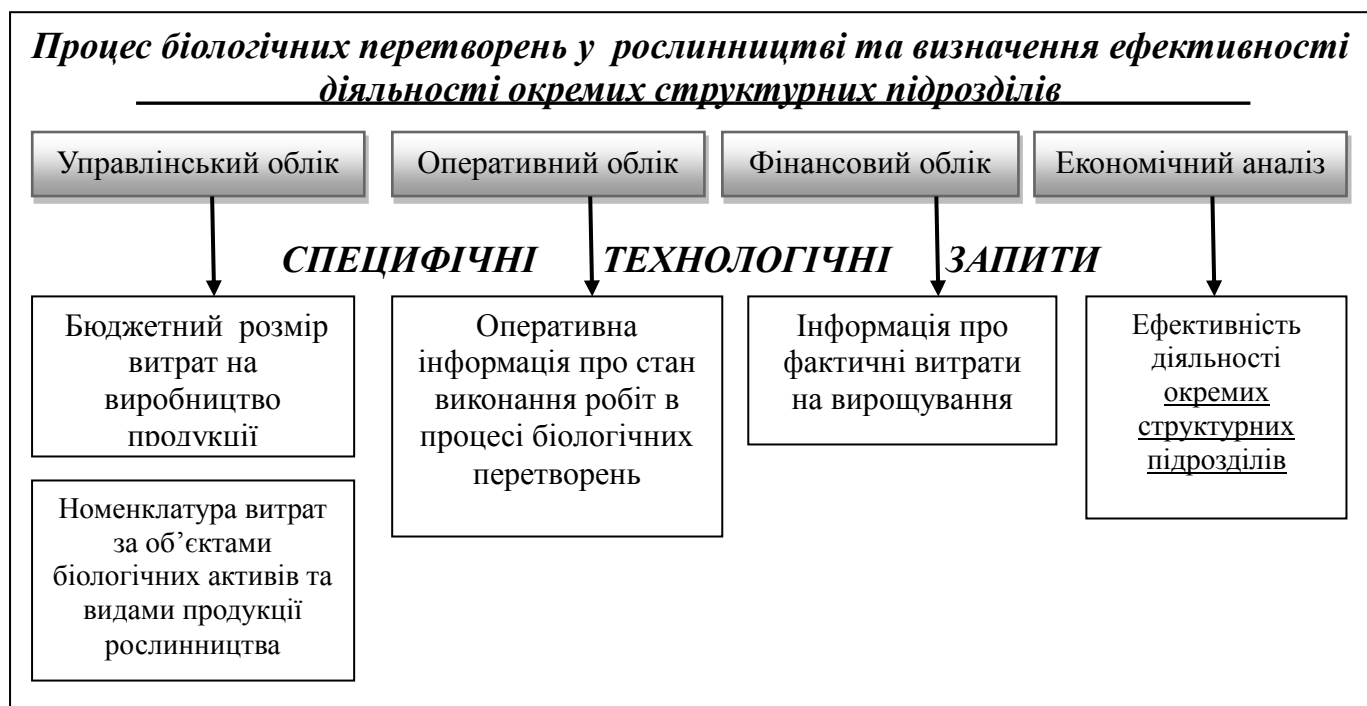


Рис. 2.8. Формування технологічних та управлінських інформаційних запитів у процесі біологічних перетворень у рослинництві

Планову або прогнозну інформацію за даними табл. 2.11 можна використати при формуванні річних планових показників виробництва

продукції рослинництва на наступні роки, а крім того, на основі річних звітів, можна порівняти виконання з показниками перспективного плану.

На основі даних табл. 2.11 планують капіталовкладення, а також конкретизують прогресивні технології виробництва, набір відповідної техніки і сільськогосподарських машин, мінеральних та органічних добрив, пестицидів, стимуляторів росту. Виконання цих показників фіксують у річному звіті і порівнюють із показниками перспективного плану [279, с.51].

На основі бізнес-плану в СТОВ «Вікторія» розроблений план реалізації сільськогосподарської продукції.

Таблиця 2.11

**Бізнес-план виробництва товарних видів продукції
рослинництва в СТОВ «Вікторія» Тернопільського району [279]**

Види продукції	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.
Зернові: площа, га	650	650	650	650
Урожайність, ц/га	43	44	45	46
Валовий збір, ц	27950	28600	29250	29900
Цукрові буряки: площа, га	200	200	200	200
Урожайність, ц/га	300	350	350	350
Валовий збір, ц	60000	70000	70000	70000
Картопля: площа, га	50	50	50	50
Урожайність, ц/га	110	110	110	110
валовий збір, ц	5500	5500	5500	5500
Овочі: площа, га	20	20	20	20
Урожайність, ц/га	110	120	120	120
валовий збір, ц	2200	2400	2400	2400

Заслугове на увагу розробка перспективного плану на підприємстві за показниками ефективності господарської діяльності, наведеними в табл. 2.12.

Річна планова інформація базується на основі виробничо-фінансового звіту та бізнес-планів. У цих планах розраховані посівні площі, урожайність, валовий збір усіх сільськогосподарських культур, виробничо-господарська й фінансово-економічна діяльність селянської спілки [279, с.51].

На основі цих планів розробляють квартальні, місячні, подекадні та щоденні завдання з тих чи інших видів виробництва.

Таблиця 2.12

**Показники ефективності господарської діяльності в
СТОВ «Вікторія» Тернопільського району [279]**

Показники	Роки					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ефективність виробництва						
Валова продукція - всього, тис. грн.	1920	1950	2001	2015	2030	2050
в розрахунку:	973	988	1014	1021	1029	1039
- на 1 га сільськогосподарських угідь						
- на 1 тис. грн. виробничих засобів	166	169	174	175	176	178
- на 1 працівника, грн.	6857	7222	8004	9159	9227	9318
- на 1 тис. виробничих витрат	1784	1805	1809	1820	1833	1859
- на 1 тис. грн. сукупного ресурсного потенціалу	73,6	74,8	76,8	77,3	77,9	78,6
Комерційна ефективність виробництва						
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	1102	1163	1180	1220	1225	1230
в розрахунку:	588	589	598	618	621	623
- на 1 га сільськогосподарських угідь						
- на 1 тис. грн. виробничих засобів	95	101	102	106	106	107
- на 1 працівника, грн.	3935	4307	4720	5345	5568	5590
- на 1 тис. виробничих витрат	1024	1080	1092	1103	1107	1115
- на 1 тис. грн. сукупного ресурсного потенціалу	42,3	44,6	45,3	46,8	47	47,2
Соціально-економічна ефективність виробництва						
Валовий дохід - всього, тис. грн.	1105	1168	1186	1227	1233	1240
в розрахунку:	560	592	608	621	625	628
- на 1 га сільськогосподарських угідь						
- на 1 тис. грн. виробничих засобів	96	101	103	107	107	108
- на 1 працівника, грн.	3946	4326	4744	5577	5605	5636
- на 1 тис. виробничих витрат	1027	1086	1094	1109	1114	1124
- на 1 тис. грн. сукупного ресурсного потенціалу	42,4	44,8	45,5	47,1	47,3	47,6
Економічна ефективність виробництва						
Прибуток – всього, тис. грн.	75	89	102	115	120	130
в розрахунку:	38	45	52	58	61	66
- на 1 га сільськогосподарських угідь						
- на 1 тис. грн. виробничих засобів	6,5	7,7	8,9	10	10,4	11,2
- на 1 працівника, грн.	268	330	408	523	545	598
- на 1 тис. виробничих витрат	70	83	94	104	108	118
- на 1 тис. грн. сукупного ресурсного потенціалу	2,9	3,4	3,9	4,4	4,6	5,0

Разом з тим варто зауважити, що не зважаючи на наявність в окремих підприємств певних розробок, які дозволяють вести оперативний облік процесу біологічних перетворень, на загальногалузевому рівні відсутнє документальне оформлення та механізми, котрі забезпечували б реалізацію функцій оперативного обліку в задоволенні специфічних технологічних та управлінських запитів.

Загалом після проведення дослідження стану обліково-аналітичного забезпечення сучасних інформаційних запитів, які виникають у процесі біологічних перетворень у рослинництві, з'ясовано, що з усіх названих вище елементів обліково-аналітичного забезпечення (оперативний, управлінський, фінансовий облік та аналіз) свою функцію частково виконує лише система фінансового обліку, оскільки містить відповідне документальне оформлення для задоволення таких запитів (табл. 2.13). Інші елементи не мають регламентованих форм та методик для відповідного реагування на новітні інформаційні запити управління.

Таблиця 2.13

Результати аналізу відповідності наявного обліково-аналітичного забезпечення технологічним та управлінським інформаційним запитам

Сутність запиту	Облікова система, що забезпечує задоволення запиту	Документальне забезпечення	
		Наявне	Запропоноване
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>І. СПЕЦИФІЧНІ ТЕХНОЛОГІЧНІ ЗАПИТИ В ПРОЦЕСІ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У РОСЛИННИЦТВІ</i>			
Бюджетний розмір витрат на виробництво продукції	Управлінський облік	Відсутнє	Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві (запропонована форма наведена в <i>Додатку II</i>)
Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами продукції рослинництва	Управлінський облік	Відсутнє	

Продовження таблиці 2.13

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Оперативна інформація про стан виконання робіт у процесі біологічних перетворень	Оперативний облік	Відсутнє	Журнал оперативного обліку робіт у процесі біологічних перетворень у рослинництві (запропонована форма наведена в <i>Додатку Р</i>)
Інформація про фактичні витрати на вирощування	Фінансовий облік	1. Журнал обліку затрат на вирощування 2. Технологічна карта за видами продукції	
Ефективність діяльності окремих структурних підрозділів	Економічний аналіз	Форма та методика визначення відсутні	
II. СПЕЦИФІЧНІ УПРАВЛІНСЬКІ ЗАПИТИ НА СТАДІЇ ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРОЦЕСУ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ В РОСЛИННИЦТВІ			
Інформація щодо очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки продукції при оприбуткуванні	Управлінський облік	Відсутнє	Розрахунок очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки с.г. продукції при оприбуткуванні (запропонована форма наведена в <i>Додатку Т</i>)
Інформація про результати діяльності галузі рослинництва	Управлінський облік	Відсутнє	Запропонована форма внутрішньої звітності «Внутрішній звіт про результати діяльності галузі рослинництва» (<i>Додаток У</i>)
Показники виконання планових завдань структурними підрозділами	Оперативний облік	Відсутнє	Запропонована форма внутрішньої звітності «Внутрішній звіт про стан роботи структурних підрозділів у процесі виробництва» (<i>Додаток У</i>)
Дані про фактичну собівартість продукції рослинництва	Фінансовий облік	1. Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. 5.5. с.-г.) 2. Журнал-ордер №5В с.-г.	
Інформація про справедливу вартість продукції рослинництва при оприбуткуванні	Фінансовий облік	Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції	
Загальна ефективність біологічних перетворень в галузі рослинництва на рівні підприємства	Економічний аналіз	Форма та методика визначення відсутні	

Система фінансового обліку передбачає відображення процесу виробництва, що означає повну і своєчасну фіксацію фактичного розміру витрат та виходу продукції, з одночасним контролем усіх видів ресурсів, які споживаються в процесі виробництва. Звідси випливають основні завдання фінансового обліку в задоволення управлінських інформаційних запитів щодо виробництва продукції рослинництва. До них належать:

- а) забезпечення повноти та своєчасності відображення господарських операцій;
- б) збір та узагальнення інформації з метою визначення виробничої та повної собівартості продукції рослинництва;
- в) розподіл витрат за їх ознаками, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку: за економічними елементами і статтями, за місцями виникнення витрат, за центрами відповідальності та іншими ознаками;
- г) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) та розрахунок фінансових результатів;
- д) забезпечення бази ціноутворення (у тому числі і трансфертного);
- е) здійснення контролю за виконанням планових показників, дотриманням режиму економії.

Для аналізу найпридатнішою є інформація річного балансу господарства. Щодо рослинництва, то тут недоцільно порівнювати квартальні баланси з річним, оскільки сільське господарство має сезонний характер виробництва, і тому квартальні балансові звіти матимуть зовсім іншу структуру обігових засобів.

Річний звіт дає нам уявлення про результати роботи господарства за рік і є також досить зручною інформацією для порівняння з іншими господарствами.

Аналіз балансу допоможе зробити висновки щодо напрямків реструктуризації господарства. На основі постійного аналізу керівництво господарства може визначити найоптимальнішу структуру обігових засобів і кредиторської заборгованості, спостерігати за зміною фінансового стану

господарства, а також зіствляти досягнуті результати з минулими і приймати відповідні управлінські рішення щодо поліпшення фінансового стану господарства.

Звітність у сільськогосподарських підприємствах поділяється на внутрішню і зовнішню. Звіти про роботу бригад, ферм, відділень та інших виробничих підрозділів, які складають за кожен день, є внутрішньою звітністю. Ця інформація входить у систему управлінського обліку й аналізу та необхідна керівникам, спеціалістам господарства, підрозділів – для здійснення щоденного оперативного управління й контролю.

Після подання оперативної інформації розробляють індивідуальні графіки роботи за різними видами господарської діяльності на наступний день.

Разом з фінансовим управлінський облік є складовою частиною що формує загальну облікову систему на підприємстві. Мета управлінського обліку – ефективна організація робочого часу бухгалтерського апарату, формування інформаційної бази реєстрації господарських операцій, вибір методів калькулювання виробничої собівартості продукції, забезпечення оптимальною інформацією для прийняття управлінських рішень. Тому в управлінському обліку організація є первинною. Особливе місце в підсистемі управлінського обліку займає організація облікового процесу виробництва й продажу продукції. Від організації управлінської облікової підсистеми залежить методологія калькуляційного процесу обліку виробництва й продажу продукції. В інтеграційній обліковій системі методологія калькулювання продукції відповідає вимогам фінансового обліку. В управлінському обліку методологія калькулювання фактичної виробничої собівартості залежить від організації облікового процесу й технології виробництва. В умовах автоматизованого обліку основний аспект концентрується на організації облікового процесу. Отже, методологія й організація – процеси взаємопов'язані. У різних облікових підсистемах вони можуть по чергово виконувати первинну функцію: замінювати й доповнювати

одне одного.

До бухгалтерської інформації, створеної й підготовленої для користування керівництвом підприємства, застосовуються інші правила, ніж для зовнішніх користувачів. Різниця між управлінським і фінансовим обліком здебільшого виявляється в: 1) основних користувачах інформацією; 2) вимірювальних показниках; 3) основних об'єктах обліку затрат; 4) частоті складання звітності; 5) ступені надійності отримання інформації.

Забезпечення управлінським обліком інформаційних запитів базується на таких основних правилах:

1) внутрішні аналітичні звіти використовуються адміністрацією підприємства;

2) бухгалтерська інформація на підприємстві не обов'язково повинна спиратися на подвійний запис. Інформація збирається в цехах, підрозділах і може бути відображеною різними показниками. Система зберігання інформації повинна мати більшу потужність, ніж для фінансового обліку;

3) управлінський облік має обмеження лише в методах. Бухгалтер у кожному конкретному випадку повинен вирішити, яка інформація буде корисна отримувачеві, а після цього вибирати потрібні прийоми й методи;

4) в управлінському облікові звіти можуть складатися помісячно, поквартально або щодня, згідно з установленим терміном подачі звіту, зумовленому корисністю його інформації;

5) управлінський облік переважно займається прогнозуванням, виконує контрольні функції. Прогнозування й прийняття рішень – діяльність, більшою мірою спрямована в майбутнє. Операції за минулий період не суттєві, а тому їх необхідно замінювати суб'єктивними оцінками майбутніх подій.

Як видно з табл. 2.13, сучасний управлінський облік не містить злагодженої системи документування і звітності для задоволення сучасних технологічних та управлінських запитів. На обстежених сільськогосподарських підприємствах відсутні внутрішні форми звітності, що суттєво

погіршує можливості управлінського обліку в забезпеченні інформаційних потреб управління. Відповідно до вимог процесу управління, необхідною є розробка системи внутрішньої (управлінської) звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень у процесі вирощування продукції рослинництва.

При врахуванні наявних специфічних технологічних та управлінських запитів на інформацію щодо показників виконання планових завдань структурними підрозділами, важливою є розробка універсальних форм внутрішньої звітності, призначеної для узагальнення й подання цієї інформації управлінню (рис.2.9).

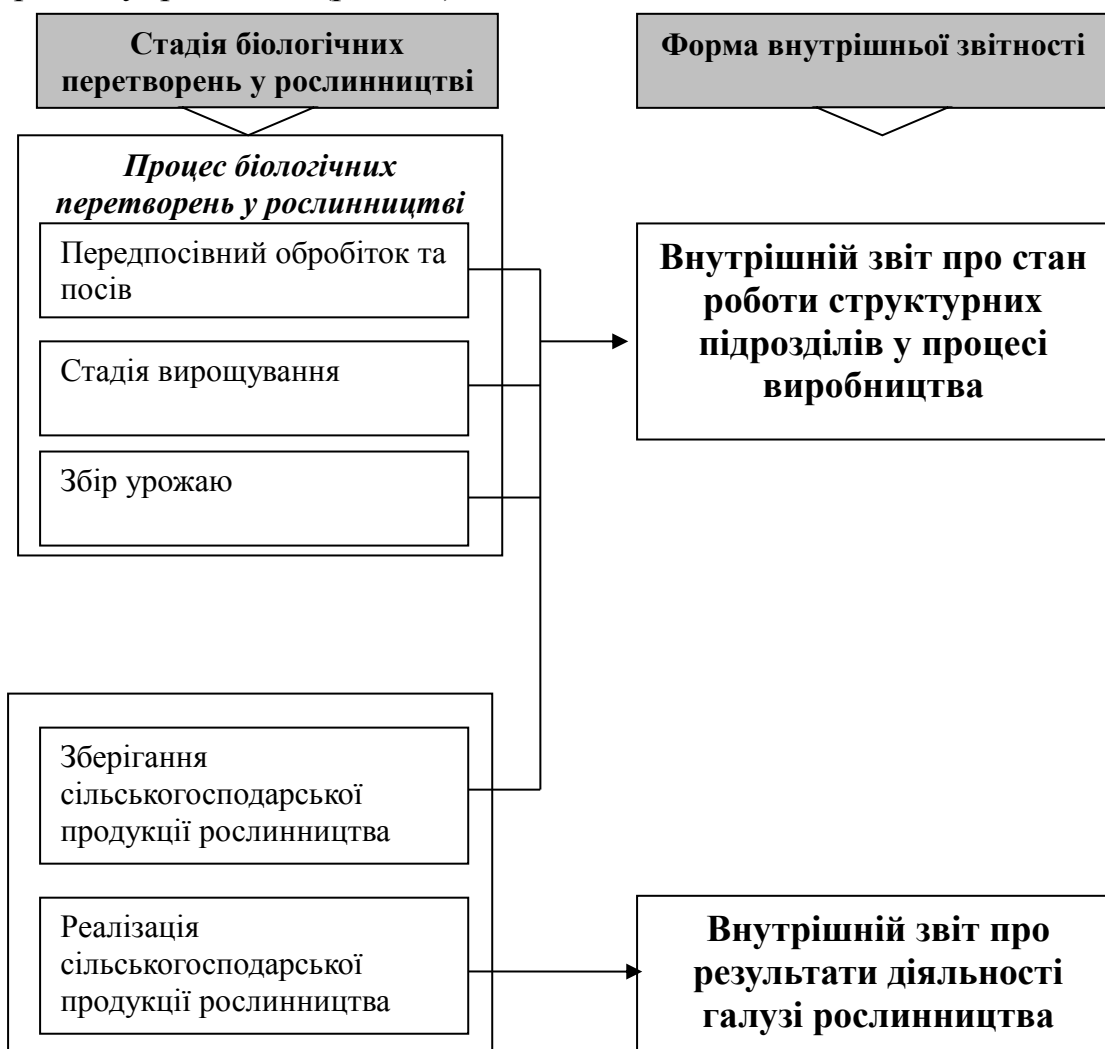


Рис. 2.9. Запропонований порядок формування внутрішньої звітності відповідно до стадій біологічних перетворень у рослинництві

Отже, для забезпечення системи оперативного контролю та вчасного реагування на відхилення фактичних показників виробництва від бюджетних у розрізі підрозділів та загалом у галузі доцільним є складання форм внутрішньої звітності, а саме Внутрішнього звіту про стан роботи структурних підрозділів в процесі виробництва та Внутрішнього звіту про результати діяльності галузі рослинництва.

Розроблені форми враховують особливості процесу біологічних перетворень у рослинництві. Зокрема, форма Внутрішнього звіту про стан роботи структурних підрозділів у процесі виробництва заповнюється безпосередньо в процесі біологічних перетворень у рослинництві, зокрема, на стадії передпосівного обробітку та посіву, на стадіях вирощування та збору урожаю.

Розробка форми Внутрішнього звіту про стан роботи структурних підрозділів у процесі виробництва пов'язана з тим, що специфічним управлінським запитом на цих стадіях є інформація про результати діяльності якраз у розрізі окремих структурних підрозділів. Відсутність такої інформації унеможлиблює здійснення оперативного контролю як за підрозділами, так і загалом у галузі.

У зв'язку з цим запропонована форма внутрішнього звіту (*Додаток У*) передбачає формування інформації за напрямками витрат та за статтями калькуляції:

- прямі матеріальні витрати (в розрізі статей);
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати (в розрізі статей);
- змінні загальновиробничі витрати (в розрізі статей);
- постійні розподілені загальновиробничі витрати (в розрізі статей).

Крім того, звіт містить інформацію про суму витрат за окремими культурами, а також узагальнює аналітику щодо запланованих сум витрат, фактично понесених витрат та відхиленнях, що виникли в процесі виробництва.

Таке наповнення внутрішнього звіту про стан роботи структурних підрозділів дозволить аналізувати результати роботи окремих структурних підрозділів галузі, точніше визначати причини відхилень фактичних витрат від запланованих, встановлювати винуватців та застосовувати заходи з усунення таких відхилень у майбутньому. Крім того, інформація звіту дозволить визначати й аналізувати суму витрат за окремими стадіями біологічних перетворень: передпосівного обробітку, посіву, вирощування та збору урожаю.

Друга розроблена форма внутрішньої звітності – Внутрішній звіт про результати діяльності галузі рослинництва (*Додаток У*) має суто управлінську спрямованість і містить показники, відсутні взагалі у фінансовому обліку. Мова йде про такі важливі в управлінні витратами показники, як маржа, накладні витрати, загальна сума постійних витрат тощо.

Отже, Внутрішній звіт про результати діяльності галузі рослинництва складається у розрізі таких показників:

- виручка від реалізації;
- змінні витрати (прямі матеріальні витрати, пряма оплата праці, інші прямі витрати тощо);
- операційні витрати (накладні витрати, реалізаційні витрати);
- маржа;
- постійні витрати;
- чистий прибуток.

Цей звіт готує відділ управлінського обліку на основі оперативної інформації про витрати, яку надають структурні підрозділи. Якщо діяльність окремих структурних підрозділів не передбачає отримання доходу чи здійснення певного виду витрат, інформація в Звіті не заповнюється.

Наслідком заповнення Внутрішнього звіту про результати діяльності галузі рослинництва є визначений чистий прибуток у галузі. Крім того, з цієї форми можна побачити, який саме структурний підрозділ відповідальний за

формування того чи іншого показника. Відтак стає можливим проведення контролю формування доходів і витрат у рослинництві за центрами відповідальності.

Такий звіт заповнюється на стадії зберігання та реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва.

Отже, запропоновані форми внутрішньої (управлінської) звітності передбачають урахування всіх стадій біологічних перетворень у процесі вирощування продукції рослинництва. За їх допомогою стає можливим здійснення оцінки виробничої діяльності структурного підрозділу шляхом виявлення відхилень фактичних показників від очікуваних та запровадження системи контролю й управління ними. Крім того, ці форми містять специфічні показники, що дозволяють управляти витратами в процесі біологічних перетворень а також на стадії зберігання сільськогосподарської продукції та її реалізації.

Окрім систем оперативного, фінансового та управлінського обліку, суттєву роль у забезпеченні сучасних управлінських та технологічних запитів треба відвести системі аналітичної обробки інформації.

У контексті задоволення інформаційних запитів управління важливим є розгляд економічного аналізу з точки зору можливості забезпечення інформації за такими напрямками:

– у частині технологічних запитів процесу біологічних перетворень у рослинництві важливою є інформація про ефективність діяльності окремих структурних підрозділів;

– у частині управлінських запитів процесу визначення результатів біологічних перетворень у рослинництві необхідно визначати їх загальну ефективність на рівні підприємства.

Жоден із зазначених напрямків аналітичного забезпечення не має достатнього методичного базису для впровадження в практичну діяльність підприємств, що займаються рослинництвом.

Крім того, на рівні галузевого управління аналіз результатів діяльності в розрізі галузі рослинництва також не здійснюється.

На рівні галузі сільського господарства узагальнюється інформація фінансової звітності лише щодо державних підприємств, які входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України (близько 300 підприємств), а також ведеться узагальнення показників форми 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» усіх підприємств, які здійснюють сільськогосподарську діяльність та здають цю форму звітності за областями та загалом по Україні.

Ця інформація не дозволяє в достатньому обсязі аналізувати результати діяльності підприємств, зокрема витрати й доходи в розрізі підгалузей, і це позбавляє управління широкого масиву аналітичної інформації для задоволення специфічних технологічних та управлінських запитів. Так, наприклад, на основі узагальнення фінансової звітності аналітичними коефіцієнтами, що узагальнюються за підприємствами сфери управління міністерства аграрної політики і продовольства України, є такі:

– рентабельність активів (визначається за даними форми № 2, рядок 220 (225) гр.3x100/ форма № 1, рядок 280, графа 3 + форма № 1, рядок 280, графа 4) / 2);

– рентабельність діяльності (визначається за даними форми № 2, рядок 220 (225) гр.3 x 100/ форма № 2, рядок 035 гр.3);

– коефіцієнт фінансової стійкості (визначається за даними форми №1, рядок 380, графа 4/(форма № 1, рядок 480, графа 4 + форма № 1, рядок 620, графа 4);

– коефіцієнт покриття (визначається за даними форми № 1, рядок 260, графа 4/форма № 1, рядок 620, графа 4);

– коефіцієнт загальної ліквідності (визначається за даними форми № 1, рядок 260 гр.4 /(форма № 1, рядок 480 гр.4+ рядок 620 гр.4);

– коефіцієнт абсолютної ліквідності (визначається за даними форми № 1, графа 4, рядок 230 + рядок 240 / форма №1, рядок 620, графа 4);

– коефіцієнт забезпечення власними коштами (визначається за даними форми № 1, графа 4 (рядок 260 – рядок 620) / форма №1, рядок 260, графа 4);

– ступінь зношеності основних засобів (визначається за даними форми № 1, рядок 032 гр.4 x 100/форма № 1, рядок 031 гр.4)

Як бачимо, жоден з наведених коефіцієнтів не подає інформації, яка могла б задовольнити специфічні управлінські чи технологічні інформаційні запити щодо формування витрат та собівартості сільськогосподарської продукції як на рівні підприємства, так і на рівні галузевого управління. У такій ситуації нема сенсу говорити про достатнє інформаційне забезпечення прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень стосовно підвищення рівня конкурентоспроможності продукції сільського господарства і рослинництва зокрема, через адекватне та ефективне управління витратами та собівартістю продукції.

Певною мірою задовольняє цю потребу форма статистичної звітності 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», яка розроблена й запроваджена спеціально для галузі сільського господарства та подається всіма сільськогосподарськими підприємствами. Ця форма – єдине джерело інформації про доходи та витрати від здійснення сільськогосподарської діяльності в рослинництві та тваринництві. Така інформація узагальнюється в ній також за статтями калькуляції та за видами продукції.

Зокрема, щодо структури витрат у формі 50-с.г. наявна інформація узагальнюється за такими статтями витрат у рослинництві:

1. Прямі матеріальні витрати, у т.ч.:

- насіння та посадковий матеріал;
- мінеральні добрива;
- нафтопродукти;
- оплата послуг і робіт сторонніх організацій;
- інші матеріальні витрати.

2. Прямі витрати на оплату праці.

3. Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати , у т.ч.:

- амортизація необоротних активів;
- відрахування на соціальні заходи;
- решта інших прямих та загальновиробничих витрат.

Ці статті формують виробничу собівартість продукції рослинництва за такими об'єктами обліку: пшениця, жито, кукурудза на зерно, ячмінь, овес, соняшник на зерно, соя, ріпак, насіння льону-довгунця, цукрові буряки (фабричні), хміль.

Ця інформація частково може задовольнити специфічні технологічні та управлінські запити на рівнях підприємства та галузевого управління, однак перелік об'єктів обліку витрат у рослинництві не є вичерпним.

Крім того, за даними форми 50-с.г. на рівнях підприємства та галузі інформація узагальнюється, що дає можливість аналізувати витрати на основне виробництва за їх елементами. У рослинництві такими елементами витрат є:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції, у тому числі: насіння та посадковий матеріал; корми (з них корми покупні); інша продукція сільського господарства (гній, підстилка, яйця для інкубації); мінеральні добрива; нафтопродукти; електроенергія; паливо; запасні частини; ремонтні та будівельні матеріали для ремонту; оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; та інші матеріальні витрати;
 - амортизація основних засобів;
 - інші витрати (включаючи плату за оренду, у тому числі орендна плата за: земельні частки (паї) майнові паї).

Отже, для задоволення технологічних та управлінських запитів, ця інформація про витрати галузі узагальнюється за статтями витрат, що формують собівартість продукції, а також за елементами витрат. Щодо

результатів діяльності галузі рослинництва, то форма 50-сг дає можливість аналізувати їх за напрямками:

- зібрана площа урожаю з відповідної культури;
- фізична маса виробленої продукції;
- чистий дохід (виручка) від реалізації продукції.

Загалом здійснений аналіз обліково-інформаційного забезпечення дозволяє констатувати існуючу потребу вдосконалення системи управлінського обліку та аналізу на предмет задоволення сучасних технологічних та управлінських запитів. Ключові проблеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, що спричинили наявність певної невідповідності системи обліку сучасним інформаційним потребам управління, на нашу думку, зводяться до таких:

1. Послаблення впливу галузевих органів управління на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємств, що призвело до втрати обліком передових позицій в управлінні витратами та забезпеченні конкурентоспроможності продукції.

2. Відсутність законодавчо встановленого обов'язку ведення управлінського обліку в рослинництві.

3. Відсутність затверджених на галузевому та державному рівнях методологічних засад і єдиних методик відображення й аналізу економічної інформації про витрати та результати діяльності в рослинництві.

4. Наявність на методологічному та методичному рівнях розбіжностей, які призводять до непорівнянності інформації про витрати, доходи, собівартість та фінансовий результат у рослинництві у бухгалтерській, податковій та статистичній звітності.

5. Відсутні механізми застосування методологічного інструментарію аналізу в управлінні витратами та собівартістю виробництва продукції рослинництва.

6. Прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», що вимагає побудови управлінського обліку та

аналітичного забезпечення в рослинництві з урахуванням правил обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Запропоновані форми внутрішньої звітності та їх узагальнення на галузевому рівні дозволили б певною мірою вирішити окреслені проблеми недостатнього інформаційного забезпечення управлінських та технологічних запитів у процесі виробництва та реалізації продукції рослинництва. Означене коло проблем потребує теоретико-методологічних обґрунтувань та практичного вирішення. Першочерговим є впровадження у галузь сучасних механізмів управління витратами, формування належного обліково-аналітичного забезпечення, відновлення ролі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Концептуальні підходи реалізації вищесказаного описані в наступному розділі дисертаційного дослідження.

Висновки до другого розділу

1. Динаміка виробництва рослинницької продукції засвідчує стабільність в обсягах її виробництва за останнє десятиріччя. Зокрема, за 2000-2010 рр. обсяги валового виробництва зернових перебували на рівні 25-40 млн. тонн, цукрових буряків – 13-16 млн. тонн, олійних культур – 2-6 млн. тонн, картоплі – 17-20 млн. тонн. Разом з тим галузеві програми, визначені Міністерством аграрної політики та продовольства України й Національною академією аграрних наук України, передбачають нарощення до 2015 року валового виробництва: зернових культур – 71 млн. т; олійних культур – 15 млн. т; овочів – 10 млн. т; картоплі – 21 млн. т. Велике значення в досягненні встановлених параметрів розвитку рослинницької галузі відводиться зниженню собівартості виробництва, а отже, виникає суттєва потреба формування ефективного механізму управління витратами та його інформаційного забезпечення. У зв'язку з цим важливим чинником підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва визначено

розробку нових підходів до формування собівартості продукції та запровадження обов'язкового управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

2. Рівень залежності між ціною й собівартістю рослинницької продукції характеризує ефективність понесених витрат і визначає стан організації управлінського обліку, що слугує інформаційною основою для підприємства при здійсненні його цінової політики. За даними форми 50-с.г. був проведений аналіз показників собівартості продукції рослинництва і виручки від її реалізації (коефіцієнт витрат) на сільськогосподарських підприємствах, який продемонстрував, що рівень собівартості рослинницької продукції у доході від її реалізації становить 80%, а щодо зернових культур – 90%. Така ситуація засвідчує наявність серйозних методологічних проблем при розрахунку цих показників, що вказує на відсутність на галузевому рівні адекватної методики обліку й аналізу витрат та калькулювання продукції рослинництва.

3. Узагальнення теоретичних та прикладних особливостей нормативного методу обліку в умовах дії П(С)БО 30 «Біологічні активи» дозволило обґрунтувати переваги його використання порівняно з іншими системами обліку витрат і виходу продукції. Нормативний метод є одним із засобів оперативного управління виробництвом, тому його віднесено до важливого елементу методу управлінського обліку. Застосування нормативного методу в системі обліково-аналітичного забезпечення виробництва рослинницької продукції дозволить посилити функцію бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління для здійснення конкурентоспроможного виробництва продукції рослинництва.

4. Адаптацію нормативного методу в сучасну практику обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві здійснено через розроблену методику розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. Вона включає функцію управлінського обліку, яка передбачає бюджетування

витрат у рослинництві, оперативний облік виконаних робіт у процесі біологічних перетворень, облік витрат і калькулювання собівартості продукції в бухгалтерському обліку й аналіз результатів та відхилень від бюджетних показників, що також є завданням управлінського обліку. У запропонованій методиці визначено: підходи до формування витрат за видами робіт у процесі біологічних перетворень у рослинництві; організацію бюджетування; систему оперативного документування витрат та аналітичних регістрів для їх накопичення; склад статей витрат та безпосередній порядок визначення очікуваної собівартості реалізованої продукції, за різних баз її оцінки в момент оприбуткування.

5. Нормування витрат у рамках розрахунку очікуваної собівартості запропоновано здійснювати в окремому Бюджеті розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві. Бюджет передбачає встановлення нормативів за видами робіт з вирощування сільськогосподарської продукції та статтями витрат у розрізі як прямих, так і накладних витрат.

6. Оперативний облік виконаних робіт у процесі біологічних перетворень запропоновано вести безпосередньо по виробничих структурних підрозділах в Журналі оперативного обліку робіт у процесі біологічних перетворень у рослинництві. У журналі передбачено накопичення фактичних витрат у розрізі статей наростаючим підсумком, облік причин і винуватців невчасно виконаних робіт, об'єми забракованих робіт та заходів з усунення несвоєчасного і неякісного виконання робіт. Ведення журналу за запропонованою формою дозволить накопичувати й систематизувати інформацію про хід виконання виробничих процесів, ефективно їх контролювати й управляти ними.

7. Для врахування важливості розв'язання науково-практичної проблеми ефективного управління витратами в галузі рослинництва запропоновано форму розрахунку очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки сільськогосподарської продукції при оприбуткуванні, який

ґрунтується на можливості оприбуткування сільськогосподарської продукції. Застосування такого розрахунку в управлінському обліку дозволить порівнювати очікуваний прибуток в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (за справедливою вартістю чи собівартістю), що забезпечить обґрунтування для прийняття рішення про застосування обраної бази оцінки та можливість впливу на фінансові результати.

8. У ході дослідження виявлена обмеженість бухгалтерського обліку в задоволенні сучасних управлінських та технологічних запитів. У процесі реформування вітчизняного обліку та звітності сформувались нові інституційні запити на задоволення потреб податкових та статистичних органів, які задовольняються зазвичай податковим обліком та статистичними спостереженнями. Незатребуваність чинною економічною системою інформації бухгалтерського обліку призвела до нівелювання його ролі у забезпеченні інформаційних потреб управління, особливо в частині обліку виробничих процесів. Виявлені тенденції автор пов'язує з послабленням значення управлінського обліку в системі управління й з його регламентацією виключно на рівні власника чи керівника підприємства, а також з відсутністю належної регламентації на державному рівні.

9. Методологія управлінського (внутрішньогосподарського) обліку для сільськогосподарських підприємств залишається невизначеною, а його інструментарій не повною мірою застосовується для задоволення сучасних інформаційних запитів. Аналіз стану організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах доводить, що він організовується підприємствами за самостійно встановленою методикою. Ці методики об'єднує тільки необхідність формування інформації для складання звітності за формою №50-с.г. Наявна в цій формі інформація не відповідає сучасним інформаційним та технологічним запитам.

10. Нами розроблені, із врахуванням наявності специфічних технологічних та управлінських запитів на інформацію стосовно показників виконання завдань та результатів діяльності окремих структурних

підрозділів, універсальні форми внутрішньої звітності, призначеної для узагальнення й подання цієї інформації управлінню. У роботі запропоновано форму Внутрішнього звіту про стан роботи структурних підрозділів та Внутрішнього звіту про результати діяльності рослинницької галузі. Наявність системи внутрішньої звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень у процесі вирощування рослинницької продукції, забезпечить вичерпний масив інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [109; 110; 119; 120; 124; 265; 269; 273–276; 279].

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

3.1. Розвиток управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління

Стратегічне призначення галузі рослинництва в розвитку аграрного сектору та економіки країни загалом вимагає розробки механізмів підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, здешевлення її вартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільсько-господарських товаровиробників. Першочергова роль у цьому процесі відводиться обліково-аналітичній складовій як засобу зниження собівартості, управління витратами та результатами діяльності.

Разом з тим на сьогодні для сільськогосподарських підприємств відсутні рекомендації, які б визначали порядок ведення управлінського обліку. Крім того, прийняте П(С)БО 30 «Біологічні активи», відводить другорядну роль категорії «собівартість», тим самим послаблюючи позиції обліку в загальній інформаційній системі як підприємства, так і держави

загалом. Немає будь-яких розробок стосовно аналітичного забезпечення, які давали б можливість отримати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво продукції рослинництва.

Розв'язання означених у попередніх розділах проблем вимагає розробки єдиного концептуального бачення та комплексного підходу. Запропоновані концептуальні підходи до вдосконалення і розвитку управлінського обліку й аналізу в рослинництві включають заходи нормативно-правового, методологічного, методичного та організаційного характеру, які стосуються управлінського обліку та аналітичного забезпечення в рослинництві (рис.3.1).

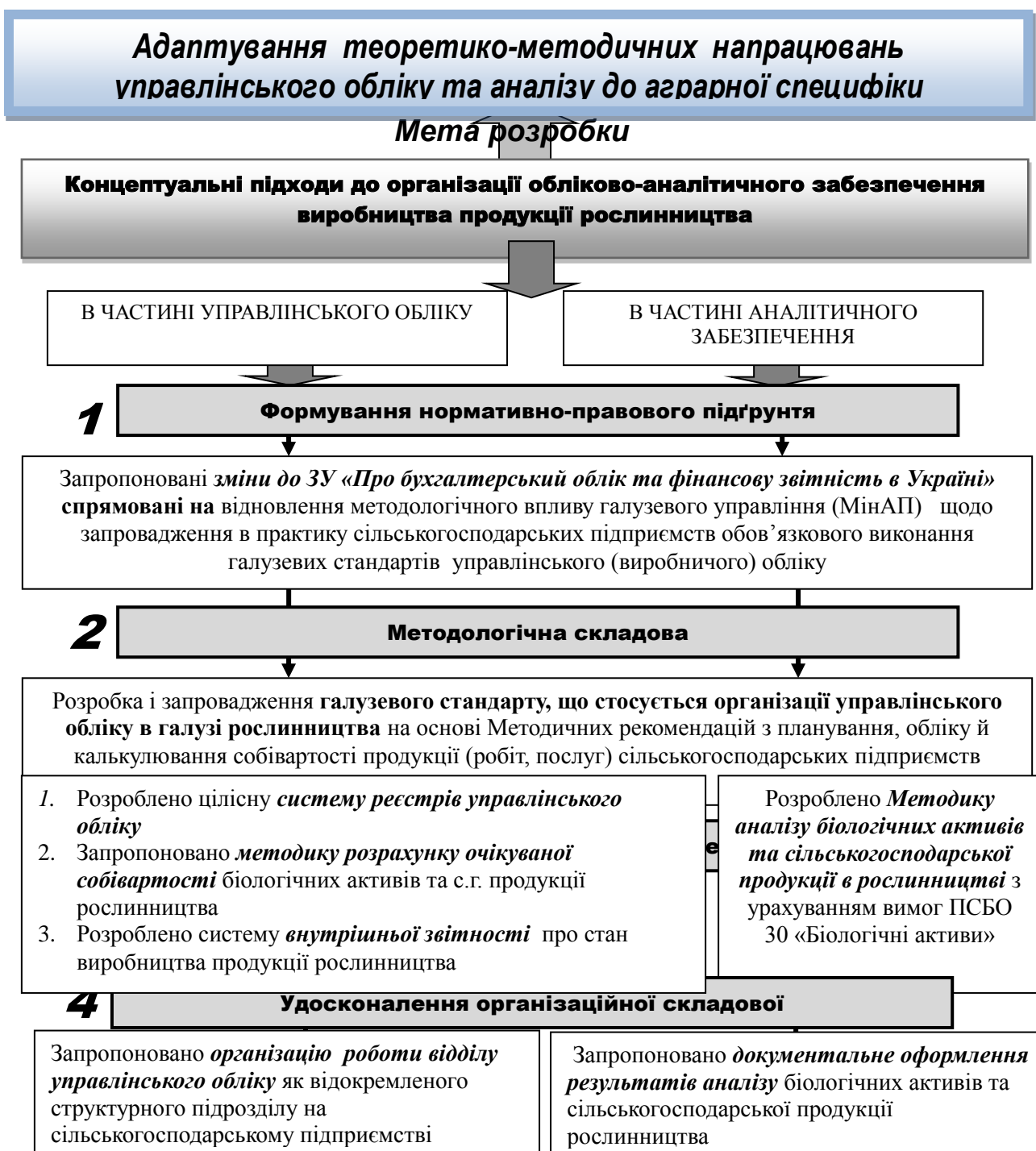


Рис. 3.1. Концептуальні підходи до організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва

Метою розробки цих концептуальних підходів є адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки, що передбачає впровадження передового досвіду та методології управлінського обліку й аналізу в практику вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Запропоновані концептуальні підходи мають своєю передумовою здійснення нормативно-правових, методологічних, методичних та організаційних заходів в розрізі удосконалення методики й організації управлінського обліку та економічного аналізу щодо їх застосування в організації процесу виробництва продукції рослинництва.

Щодо організації управлінського обліку запропоновані заходи включають:

- пропозиції змін до законодавства, які забезпечать відновлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах;

- структуру та зміст галузевого стандарту з організації управлінського обліку в рослинництві;

- розроблене методичне забезпечення управлінського обліку в рослинництві (система реєстрів управлінського обліку, методика розрахунку очікуваної собівартості, система внутрішньої звітності);

- запропоновані організаційні підходи впровадження на сільськогосподарських підприємствах підрозділу, відповідального за ведення управлінського (виробничого) обліку.

Щодо організації аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва концептуальними позиціями, що потребують реалізації, на нашу думку, є:

- внесення змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств в частині доповнення їх розділом, що стосується аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві;

– розробка Методики такого аналізу з урахуванням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи»;

– документальне оформлення результатів аналізу здійсненого за відповідною методикою.

Формування нормативно-правового підґрунтя розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва має базуватись на внесенні відповідних змін до законодавства, а саме, до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [63], спрямованих на відновлення методологічного впливу галузевого управління, в особі Міністерства аграрної політики і продовольства, на запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку. В п.1.3. дисертаційного дослідження викладене бачення автора та відповідні пропозиції змін у системі чинного законодавства, спрямовані на реалізацію вищезазначеного. Запропоновані зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачають посилення впливу галузевого управління, в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України, на організацію обліку сільськогосподарських підприємств і, зокрема, завдяки впровадженню їх у практику обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку.

Методологічною основою розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва має стати розробка і запровадження галузевого стандарту на основі Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Методичне забезпечення реалізації запропонованих концептуальних підходів в частині управлінського обліку представлене розробленою системою реєстрів управлінського обліку (*додатки П-Т*), запропонованою методикою розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та

сільськогосподарської продукції рослинництва, розробленою системою внутрішньої звітності про стан виробництва продукції рослинництва (*Додаток У*). Пропозиції щодо даного методичного забезпечення викладені в розділі 2 дисертаційного дослідження.

У плані організації аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва запропонована концепція подальшого розвитку обліково-інформаційного забезпечення виробництва продукції рослинництва включає розроблену методику аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві з урахуванням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» та документальне оформлення результатів її застосування.

Напрями удосконалення аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва викладені нами в пункті 3.3 дисертаційного дослідження.

У контексті опису загальних концептуальних підходів розвитку обліково-аналітичного забезпечення варто розглянути пропозиції, що стосуються змісту та порядку впровадження в практику сільськогосподарських підприємств галузевого стандарту організації управлінського обліку в рослинництві. Запропонована структура та механізм запровадження цього стандарту представлено на рис. 3.2.

Метою розробки і впровадження цього галузевого стандарту, на наш погляд, є визначення єдиних у галузі сільського господарства організаційних та методичних підходів до організації управлінського обліку, розподілу відповідальності та обов'язків щодо ведення управлінського обліку, формування первинної документації, складання та подання звітності задля задоволення інформаційних потреб у процесі управління витратами та собівартістю продукції рослинництва.

Організаційні питання формування ефективної системи управлінського обліку в рослинництві передбачають необхідність організації системи оперативного документування з вирощування основних видів культур, порядок створення та функціонування відділу управлінського обліку,

Визначення єдиних по галузі сільського господарства організаційних та методичних підходів до організації управлінського обліку, розподілу відповідальності та обов'язків щодо ведення управлінського обліку, формування первинної документації, складання та подання звітності задля задоволення інформаційних потреб у процесі управління витратами та собівартістю продукції рослинництва

Стандарт організації управлінського обліку в галузі

Мета

Стандарт організації управлінського обліку в галузі рослинництва

Структура



Механізм запровадження через облікову політику

- 1 Створення комісії з розробки системи управлінського обліку підприємства
- 2 Підготовка комісією Положення про організацію управлінського обліку, а в разі наявності такого Положення, перегляд його та, за потреби, підготовка змін і доповнень
- 3 Підготовка Положення про структурний підрозділ підприємства «Відділ управлінського обліку» та посадових інструкцій його працівників
- 4 Затвердження Положення про організацію управлінського обліку, Положення про структурний підрозділ підприємства «Відділ управлінського обліку» та посадових інструкцій його працівників
- 5 Ознайомлення із Положеннями усіх працівників, хто має відношення до його виконання

Рис.3.2. Рекомендована структура галузевого стандарту управлінського обліку та організаційно-методичний механізм його впровадження в галузі рослинництва (з урахуванням ПСБО 30 «Біологічні активи»)

організацію інвентаризаційної роботи, а також контроль за дотриманням стандарту та порядком ведення управлінського обліку.

Система оперативного документування з вирощування основних видів культур, що може бути визначена як один із варіантів впровадження на підприємствах, що спеціалізуються в галузі рослинництва, та покладена в основу галузевого стандарту, на нашу думку, має бути побудована при взаємодії управлінського, фінансового та оперативного обліку. Крім того, вона повинна враховувати специфіку окремих стадій процесу біологічних перетворень у рослинництві. Запропоновані форми та порядок їх застосування наведено в *додатках П-Т* та пункті 2.2 дисертаційного дослідження.

Важливим питанням організації системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах є створення функціонального підрозділу, відповідального за ведення управлінського обліку.

На сьогодні в організаційній системі сільськогосподарських підприємств ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління і в більшості випадків не взаємоузгоджені. Ми переконані, що для усунення цього недоліку і з метою створення в майбутньому ефективної системи управлінського обліку, необхідно скористатись досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених стосовно цих питань. У зарубіжній практиці система управлінського обліку функціонує як окремий підрозділ бухгалтерії, який реалізує свої цілі на базі єдиних інформаційних центрів. У вітчизняній господарській практиці об'єднання різних функціональних служб для реалізації певних завдань здійснювалось на основі програмно-цільових підходів, тому ми вважаємо, що такий підхід може бути використаний як форма об'єднання різних функціональних служб для виконання наміченої програми інформаційного забезпечення і підготовки управлінських рішень щодо процесу управління формування витрат і зниження собівартості продукції. Це один з найперших кроків у реалізації ідеї управлінської орієнтації обліку.

З позицій поділу обліку на фінансовий і управлінський, а відтак і апарату бухгалтерії, необхідно врахувати два суттєвих аспекти. По-перше, потребу в такому поділі мають не всі виробничі підприємства. Вона виникає за умов значного зростання обсягів діяльності підприємства, ускладнення його організаційної структури, рівня та особливостей управління, вдосконалення способів обробки інформації, наявності різноманітних і водночас зацікавлених споживачів облікової інформації, а також за необхідності забезпечення конфіденційності інформації.

По-друге, бухгалтерія мусить бути наділена правами повної свободи дій у межах загальнодержавних і міжнародних принципів побудови обліку, незалежною в стосунках з іншими службами підприємства, мати в своєму розпорядженні розвинутий методичний апарат, який базувався б на досконалій теорії витрат виробництва, гнучких методах, автоматизованій обробці інформації та економіко-математичному моделюванні.

Перший аспект наочно простежується на прикладі підприємств малого, середнього та великого бізнесу. На малих підприємствах, з простою структурою і невеликими обсягами діяльності, бухгалтерія зазвичай відсутня. Облік здійснює особа, призначена керівником підприємства, або бухгалтер-аудитор, який працює деякий час за трудовою угодою. У такому випадку не виникає потреби поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Вся облікова інформація досить легко простежується й повністю використовується для внутрішніх потреб управління підприємством. За цих умов фінансова інформація швидко вибирається з усієї сукупності управлінської інформації, і бухгалтерська, статистична й податкова звітність подається з неї як виділена з даних фінансового обліку управлінська інформація. Зростання обсягів діяльності, подальше ускладнення структури управління зумовлюють створення окремого підрозділу підприємства – бухгалтерії. Це характерно для розвинутих підприємств малого й середнього бізнесу. Проте й на цих підприємствах ще не виникає необхідності виділення фінансового й управлінського обліку в окремі види облікової практики.

Бухгалтерії таких підприємств мають змогу забезпечувати на достатньому рівні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх споживачів інформації на основі єдиної (неподільної) системи обліку.

Тільки за значного ускладнення організації й технології виробництва, структури управління підприємством, поглиблення процесів розмежування власності, за нестабільності умов господарювання, загострення конкуренції, зростання кооперації й поділу бухгалтерської праці (це характерно для середніх і великих підприємств, які працюють в умовах розвинутих ринкових відносин) постає необхідність виділення фінансового й управлінського обліку в окремі галузі теоретичних знань й облікової практики. Варто наголосити, що це необхідна, проте ще недостатня умова. У повному обсязі поділ обліку на фінансовий і управлінський стане можливим при розв'язанні проблем, зазначених у другому аспекті необхідних передумов. Все це повною мірою стосується й сільськогосподарських підприємств України.

На сільськогосподарських підприємствах України обліковий апарат може організовуватись як за виробничою, з врахування наявних виробничих підрозділів, так і за функціональною ознаками.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», при організації роботи за виробничою ознакою питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації, насамперед уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. В окремих випадках підприємство самостійно здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо його власником або керівником, чи, на договірних засадах, централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. При організації роботи за функціональною ознакою

власникові підприємства підпорядковується як фінансова бухгалтерія, так і централізована управлінська бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.

Отже, в основі поділу облікового апарату за виробничою ознакою лежить децентралізація управлінського обліку, а у випадку організації апарату за функціональною ознакою – централізація управлінського обліку. На наш погляд, ефективнішою при цьому є децентралізація управлінського обліку, оскільки до завдань підрозділу управлінського обліку входить не лише облік витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції, але й оперативний аналіз та контроль за витратами, аналіз відхилень від норм і чинників, що їх спричинили. У цьому випадку аналізу надається першочергове значення, тому що його ефективність найбільша саме в місцях споживання виробничих ресурсів.

Як показує проведене нами дослідження, структура бухгалтерії передбачає формування окремих груп (підвідділів) за предметною, лінійною й функціональною ознакою. Зокрема, у складі підрозділу з ведення управлінського обліку, який умовно можна назвати «відділ управлінського обліку», за предметною ознакою доцільно виділити такі групи облікових працівників: сектор обліку та управління витратами, сектор обліку та управління доходами і результатами діяльності, сектор економічного аналізу та прогнозування, сектор бюджетування (рис.3.3).

У структурі відділу управлінського обліку має бути керівник групи управлінського обліку, в підпорядкуванні якого знаходяться бухгалтери підгруп обліку матеріальних ресурсів, трудових ресурсів і непрямих витрат.

Побудова роботи бухгалтерського апарату у вертикальному аспекті передбачає розподіл облікових функцій за відокремленими структурними підрозділами сільськогосподарських підприємств. При цьому необхідно врахувати самостійність структурних підрозділів, їх географічне розміщення,

Відокремлений структурний підрозділ підприємства, що виконує функції збору, вимірювання, групування та інтерпретації облікової інформації з метою інформаційного забезпечення підготовки та прийняття управлінських рішень

ВІДДІЛ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Сектор обліку та управління витратами

Сектор обліку та управління доходами й результатами діяльності

Сектор економічного аналізу та прогнозування

Сектор бюджетування

Завдання:

➤ ЗБІР, УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ:

оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
обґрунтування цін реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
формування інформації про доходи і витрати від сільськогосподарської діяльності;
розробка й подання внутрішніх звітів системі управління

➤ АНАЛІЗ:

визначення шляхів найбільш ефективного використання ресурсів;
виявлення можливостей зростання внутрішніх резервів й оптимізація фінансового результату від сільськогосподарської діяльності;
підготовка інформації для ухвалення рішень про структуру й об'єми сільськогосподарського виробництва

➤ ПЛАНУВАННЯ:

прогнозування майбутніх значень показників витрат та доходів від сільськогосподарської діяльності;
розробка оперативних і тактичних планів;
підготовка інформації для ухвалення рішень про систему короткострокових або довгострокових цілей і завдань підприємства

➤ МОТИВАЦІЯ:

мотивація співробітників і менеджерів;
розробка способів участі співробітників і менеджерів у прибутку;
розмежування сфер відповідальності менеджерів;
розробка способів оцінки ефективності роботи підрозділів і менеджерів

➤ КОНТРОЛЬ:

організація внутрішнього фінансового контролю;
організація внутрішнього аудиту;
порівняння фактично досягнутих з плановими показниками й розробка рекомендацій щодо усунення або недопущення в майбутньому виявлених відхилень.

Рис. 3.3. Призначення, завдання та структура відділу управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві

особливості технологічного процесу та рівень розвитку внутрішньогосподарського розрахунку. При виділенні структурних підрозділів (підприємств, цехів) на окремий баланс у кожному підрозділі створюється окремий відділ управлінського обліку.

Завданнями відділу управлінського обліку повинні стати:

1. Збір, узагальнення та представлення інформації, а саме: оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції; обґрунтування цін реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції; формування інформації про доходи й витрати від сільськогосподарської діяльності; розробка й подання внутрішніх звітів системі управління.

2. Аналіз господарської діяльності, що включає: визначення шляхів найбільш ефективного використання ресурсів; виявлення можливостей зростання внутрішніх резервів й оптимізація фінансового результату від сільськогосподарської діяльності; підготовка інформації для ухвалення рішень про структуру й об'єми сільськогосподарського виробництва.

3. Планування господарської діяльності, що передбачає прогнозування майбутніх значень показників витрат та доходів від сільськогосподарської діяльності; розробка оперативних і тактичних планів; підготовка інформації для ухвалення рішень про систему короткострокових або довгострокових цілей і завдань підприємства.

4. Розробка та реалізація системи мотивації, що передбачає мотивацію співробітників і менеджерів; розробка способів участі співробітників і менеджерів у прибутку; розмежування сфер відповідальності менеджерів; розробка способів оцінки ефективності роботи підрозділів і менеджерів.

5. Організація та здійснення контролю: організація внутрішнього фінансового контролю; організація внутрішнього аудиту; порівняння фактично досягнутих з плановими показниками і розробка рекомендацій щодо усунення або недопущення в майбутньому виявлених відхилень.

Необхідність включення до галузевого стандарту питань організації інвентаризаційної роботи пов'язана з потребою організації системи оперативного контролю процесу визначення собівартості рослинницької продукції. Зокрема, нами пропонується механізм оперативного (щомісячного) контролю матеріальних витрат у процесі вирощування продукції рослинництва, який передбачає паралельне виконання обліково-контрольних дій бухгалтерією та відділом управлінського обліку. З метою управлінського контролю процесу формування собівартості продукції рослинництва запропоновано до функцій відділу управлінського обліку включити щомісячне (на кінець місяця) проведення інвентаризації залишків товарно-матеріальних запасів та ведення реєстру закупівель матеріалів протягом місяця. Контрольна функція управлінського обліку полягає в зіставленні цієї фактичної інформації з даними бухгалтерського обліку та визначення на цій основі відхилень фактичного рівня матеріальних витрат, включених до собівартості вирощеної продукції від їх бюджетних значень.

Методична частина запропонованого галузевого стандарту включає методику розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. Суть цієї методики викладена в п. 2.2. дисертаційного дослідження і полягає вона в тому, що в регістрах аналітичного обліку фіксуються дані з бюджетування виробництва продукції. Бюджетування наводиться в розрізі як прямих, так і накладних витрат за видами робіт з вирощування сільськогосподарської продукції. Фактичні витрати в аналітичних регістрах в розрізі статей накопичуються щомісячно наростаючим підсумком. В разі потреби у визначенні справедливої вартості за незрілими посівами чи вже при виході продукції фактичні витрати можна буде коригувати, збільшуючи їх на накладні витрати пропорційно до бюджетування. У такий спосіб буде забезпечено підрахунок реального доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції

чи переоцінки поточного біологічного активу. Методика також передбачає можливість порівняння очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості), що забезпечить обґрунтування для прийняття рішення щодо застосування обраної бази оцінки та можливість впливу на фінансові результати.

Останній розділ галузевого стандарту стосується організації системи внутрішньої (управлінської) звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень у процесі вирощування продукції рослинництва та системи аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Система внутрішньої звітності в галузевому стандарті має бути представлена переліком форм звітності, складання якої забезпечить досягнення мети його розробки та запровадження, а саме, формування інформаційного забезпечення управління. Звісно, такі форми мають розроблятися безпосередньо під конкретні інформаційні запити, разом з тим у стандарті доцільно визначити приблизний перелік інформації управлінського обліку, що має узагальнюватися та систематизуватися у системі управлінського обліку. Власне бачення форм такої звітності викладено автором в п. 2.3. дисертаційного дослідження.

Важливим елементом, який має бути задіяний в системі управлінського обліку в рослинництві, виступає аналіз ефективності виробництва продукції рослинництва. Запровадження міжнародних засад обліку сільськогосподарської діяльності, представлені в П(С)БО 30 «Біологічні активи», вимагає кардинально зміненого підходу до здійснення аналізу процесу біологічних перетворень. В п. 3.3. дисертаційного дослідження запропоновані підходи до проведення такого аналізу. В галузевому стандарті в контексті цього питання варто викласти загальні методичні підходи, об'єкти та послідовність здійснення аналітичних процедур.

Механізм запровадження концептуальних засад обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва полягає в реалізації головних позицій галузевого стандарту в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Загальна послідовність впровадження може бути такою:

1. Створення комісії з розробки системи управлінського обліку підприємства.
2. Підготовка комісією Положення про організацію управлінського обліку, а в разі наявності такого Положення, перегляд його та, за потреби, підготовка змін і доповнень.
3. Підготовка Положення про структурний підрозділ підприємства «Відділ управлінського обліку» та посадових інструкцій його працівників.
4. Затвердження Положення про організацію управлінського обліку, Положення про структурний підрозділ підприємства «Відділ управлінського обліку» та посадових інструкцій його працівників.
5. Ознайомлення із Положеннями усіх працівників, хто має відношення до його виконання.

Визначена концепція організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва передбачає здійснення заходів з відновлення на сільськогосподарських підприємствах управлінського обліку та аналізу в рослинництві. Внесені пропозиції забезпечать побудову цілісної системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування, підвищить рівень економічної роботи та достовірність і прозорість бухгалтерської інформації для її використання в реалізації аграрної політики держави.

3.2. Удосконалення методичного забезпечення управлінського обліку в рослинництві

Починаючи з 2007 року, сільськогосподарські підприємства ведуть облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Оскільки національні стандарти стосуються фінансового обліку, то П(С)БО 30 не вказує, як підприємства мають здійснювати облік виробництва сільськогосподарської продукції. Разом з тим цей стандарт суттєво впливає на організацію ведення виробничого обліку. По-перше, вводяться нові об'єкти такого обліку – довгострокові та поточні біологічні активи, та ще й у розрізі оцінки за первісною та справедливою вартістю. По-друге, П(С)БО 30 зменшує значення фактичної собівартості у фінансовому обліку сільськогосподарської продукції. По-третє, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності більше враховує зміну кон'юнктури ринку, ніж підсумки виробничо-збутової діяльності [108, с. 98].

Важливим завданням управлінського обліку у світлі запровадження міжнародних підходів в обліку сільськогосподарської діяльності є обґрунтування статей витрат. П(С)БО 30 не тільки не врегулює ці питання, а навпаки, скасовує оцінку виходу сільськогосподарської продукції за собівартістю. Останнє потребує перегляду методичних підходів щодо нього в Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств. Статті витрат у виробничому обліку мають бути орієнтовані на цілі управління.

Отже, на перший погляд здається, що ведення виробничого обліку вже не обов'язкове. З одного боку, це стає внутрішньою справою підприємства. З іншого – і макро- і мікроуправління вимагає ведення управлінського обліку з причин, які неодноразово висловлювались нами в попередніх розділах дисертаційного дослідження. У зв'язку з цим метою цього пункту роботи є розробка методичних положень ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи».

До методичних аспектів побудови управлінського обліку відповідно до вимог МСФЗ відносимо систему обліку, документування та контролю витрат і формування собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва [108, с.98].

У дослідженнях провідних світових та вітчизняних вчених – Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, В.М.Жука, М.С.Палюха, Я.В.Соколова та багатьох інших – виробничому облікові в інформаційній системі управління відводиться ключове місце. Побудові управлінського обліку у світлі вимог МСФЗ та П(С)БО 30 «Біологічні активи» присвячені праці В.М.Жука, М.М.Коцупатрого, В.Г.Лінника, В.Б.Моссаковського, Л.К.Сука, М.Ф.Огійчука та багатьох інших вчених – бухгалтерів-аграрників [108, с.98].

При розробці методичного забезпечення управлінського обліку в рослинництві ключовим є визначення складу витрат, наявних у процесі виробництва продукції рослинництва. Цей склад витрат на законодавчому рівні для галузі рослинництва не визначений: він установлений лише в Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [141]. Як зазначалось у попередньому розділі дисертаційного дослідження, в цьому документі систематизовано методико-теоретичні та організаційні положення ведення такого обліку. Зокрема, визначено склад витрат, що включаються до собівартості рослинницької продукції, а також здійснюється їх групування відповідно до економічного змісту. Це таке: матеріальні витрати; сировина і основні матеріали; насіння; паливо й мастильні матеріали; запасні частини; допоміжні та інші матеріали; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Витрати на виробництво продукції рослинництва складаються з таких складових: оплата праці, в яку входить оплата у рільництві, механізаторам; відрахування у резерв відпусток; насіння і посадковий матеріал; органічні та мінеральні добрива, біостимулятори росту, гербіциди, отрутохімікати; нафтопродукти; електроенергія; паливо; малоцінні та швидкозношувані предмети; амортизація основних засобів; страхові платежі та інші. Усі вказані витрати можна умовно розділити на дві групи. У першу групу входять витрати, пов'язані з дією живої праці (людино-години), в другу – витрати матеріально-технічного характеру.

У рослинництві методичне забезпечення управлінського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції доцільно організовувати за двома напрямками: за видами виконаних робіт; за окремими культурами (рис. 3.4) [120, с.52].

Отже, відповідно до особливостей виробничого процесу в галузі рослинництва, в облікові повинно бути забезпечене розмежування витрат й одержання відповідних підсумкових даних: за видами виробництва й культурами. Крім того, таке розмежування дозволить отримати інформацію про витрати за суміжними роками виробництва; за основними видами виконуваних технологічних робіт; за врахованими статтями витрат; за конкретними підрозділами господарства.

Для забезпечення вищесказаного на підприємстві має існувати чітка система документування нормативних і фактично понесених витрат у процесі біологічних перетворень. На сьогоднішній день застосовуються декілька варіантів документування: Особовий рахунок підрозділу (орендаря) (форма №83 – АПК) або Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва з рослинництва, при використанні чекової форми контролю – Реєстр чеків.

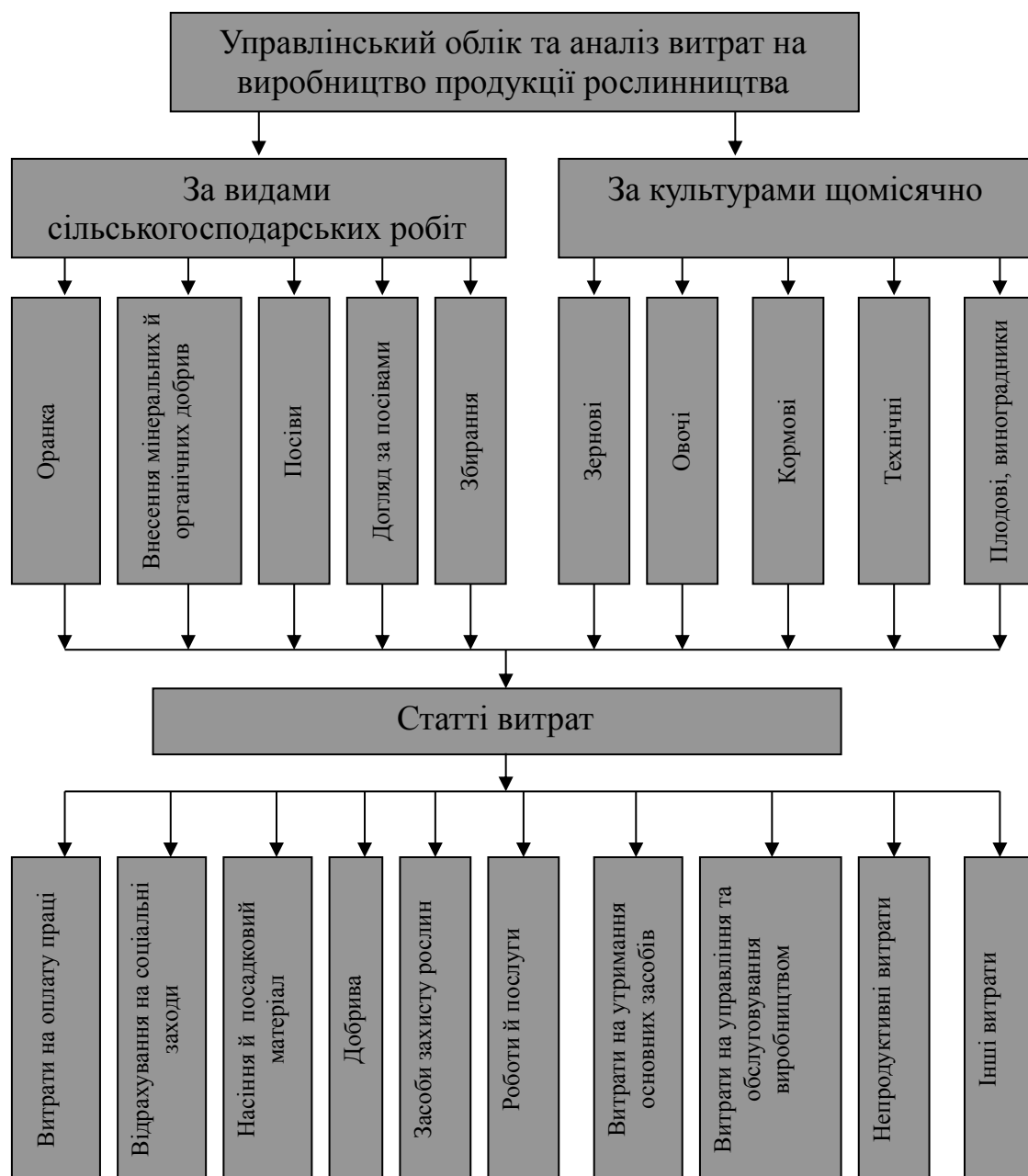


Рис. 3.4. Об'єкти управлінського обліку та аналізу витрат на виробництво продукції рослинництва

Розмежування витрат у розрізі культур, за окремими підрозділами господарств, забезпечується за рахунок відповідної побудови аналітичного обліку. Для цих потреб використовують звіти про витрати та вихід продукції або реєстри. Узгодження обліку витрат на виробництво культур і за видами виконуваних робіт показано на рис. 3.5.

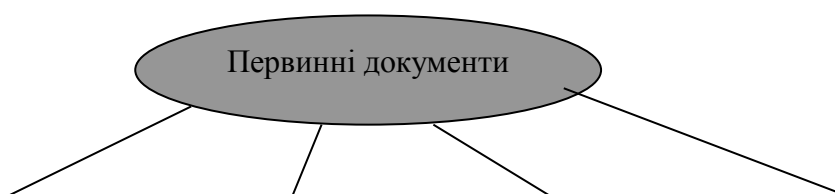


Рис. 3.5. Загальна схема обліку витрат у рослинництві

З запровадженням міжнародних положень обліку сільськогосподарської діяльності потребує посилення управлінська орієнтація бухгалтерського обліку; методи обліку витрат виробництва та виходу продукції повинні ґрунтуватися на безперервному забезпеченні апарату управління необхідними відомостями про хід виробництва. Наявна система документування не повною мірою забезпечує цю вимогу.

Система документування процесу біологічних перетворень у рослинництві, на наш погляд, мусить бути побудована на тісній взаємодії управлінського, фінансового та оперативного обліку. Крім того, вона повинна

враховувати конкретні стадії біологічних перетворень та відобразити оперативну інформацію, що відповідає тому чи іншому етапу виробництва. На рис. 3.6. узагальнені пропозиції стосовно впровадження системи документування з урахуванням вищезазначених вимог.

Так, на стадії обліку до початку процесу біологічних перетворень головні функції з накопичення інформації виконує система управлінського обліку. Зокрема, на цій стадії в системі управлінського обліку мають бути сформовані:

1. Реєстр управлінського обліку «Перелік типових об'єктів біологічних активів та видів продукції рослинництва, для розрахунку очікуваної собівартості».

2. Реєстр управлінського обліку «Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами сільськогосподарської продукції рослинництва».

За обсягом документування найбільш місткою є друга стадія, що полягає в безпосередньому фіксуванні процесу біологічних перетворень у рослинництві. Так, у системі управлінського обліку треба сформулювати (відповідно до розробленої методики розрахунку очікуваної собівартості):

по-перше, Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві;

по-друге, Зведену відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості рослинницької продукції.

До завдань фінансового обліку на другому етапі відноситься ведення технологічної карти за видами продукції, що передбачає узагальнення фактичних витрат, понесених в процесі біологічних перетворень, а також підготовка Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф. 5.5 с.-г.) з рослинництва та Журналу-ордеру №5В с.-г..

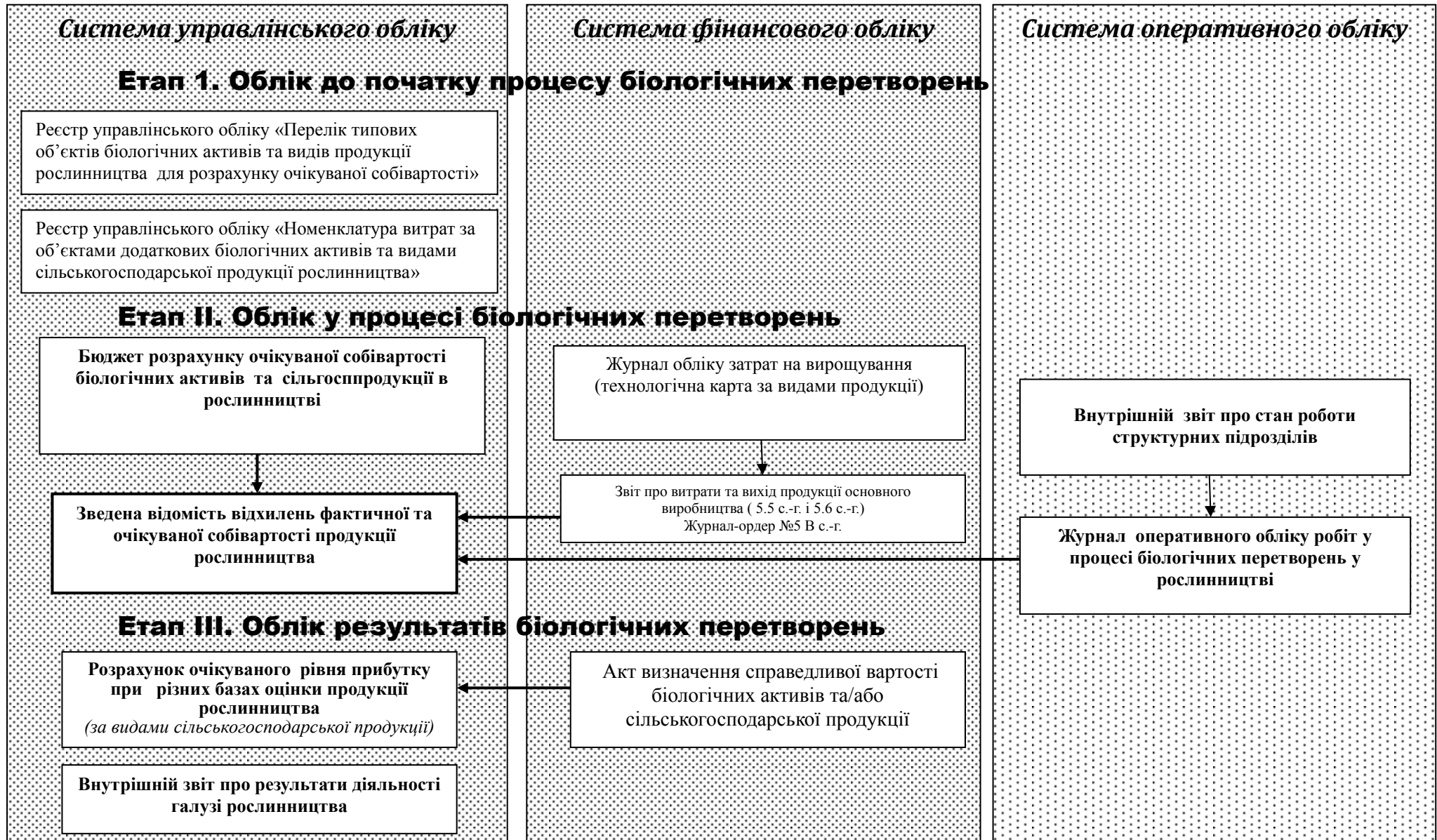


Рис. 3.6. Запропонована система документування витрат процесу біологічних перетворень у рослинництві (побудована на взаємодії управлінського, фінансового та оперативного обліку)

На етапі формування витрат на виробництво продукції рослинництва в ході біологічних перетворень важливе місце займає система оперативного обліку. У функції оперативного документування варто включити облік виконаних робіт у процесі біологічних перетворень. З цією метою доцільним є ведення окремого журналу оперативного обліку робіт (*Додаток Р*), призначення та порядок ведення якого викладені в пункті 2.2 дисертаційного дослідження.

У системі оперативного обліку формується також Внутрішній звіт про стан роботи структурних підрозділів у процесі виробництва, запропонована форма якого наведена в *додатку У*.

Третім етапом процесу документування є облік результатів біологічних перетворень у рослинництві, що передбачає фіксацію результатів, отриманих у процесі виробництва. На даному етапі, при оприбуткуванні вирощеної сільськогосподарської продукції, до завдань фінансового обліку, відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», відноситься визначення справедливої вартості цієї сільськогосподарської продукції для її оприбуткування. Адже, згідно з п. 12, сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами), відповідно до П(С)БО 16 «Витати».

Для документального оформлення цього процесу Методичними рекомендаціями з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [140] запропоновано форму Акту визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. На основі інформації про справедливую вартість оприбуткованої сільськогосподарської продукції в системі управлінського обліку видається можливим визначення очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки продукції рослинництва за запропонованою методикою розрахунку очікуваної собівартості, суть якої викладено в пункті 2.2. дисертаційного дослідження. Для оформлення

результатів цих розрахунків запропоновано відповідну форму розрахунку (Додаток Т), зміст і призначення якого описані в п. 2.2. дисертаційного дослідження.

Наступною важливою ділянкою управлінського обліку має стати здійснення контрольних заходів щодо достовірності облікової інформації та фактичних сум понесених витрат в рослинництві. Це є одним із завдань відділу управлінського обліку, що визначені нами в пропозиціях по його створенню.

Найбільш серйозним, за об'ємом і значимістю, напрямком такого контролю є, на наш погляд, контроль матеріальних витрат, пов'язаних з витрачанням товарно-матеріальних цінностей. Як зазначалось у попередніх пунктах дослідження, до матеріальних витрат у рослинництві відносяться:

- насіння та посадковий матеріал;
- мінеральні добрива;
- нафтопродукти;
- інші матеріальні витрати.

Отже, здійснення контролю матеріальних витрат зумовлює необхідність здійснення перевірки витрачання товарно-матеріальних цінностей у галузі рослинництва – посадкового матеріалу, насіння, добрив, паливно-мастильних матеріалів тощо. Як визначено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси», головним питанням обліку запасів є саме визначення суми собівартості.

В Україні облік цих активів регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», в якому сформульовані методологічні засади формування в бухгалтерському облікові інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності.

При відпуску матеріалів у виробництво з метою подальшого формування собівартості вирощеної продукції оцінка матеріалів здійснюється за одним із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу.

Ця методологія дещо відрізняється від міжнародної. Зокрема, згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси», передбачено три методи (формули) визначення собівартості запасів:

- конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості;
- за формулою – «перше надходження – перший видаток»(ФІФО);
- за формулою середньозваженої собівартості.

Застосування тих чи інших методів оцінки вибуття запасів, при їх списуванні на собівартість вирощеної продукції, прямо впливає на величину матеріальних витрат і, відповідно, на суму визначеної собівартості, а тому мусить бути на жорсткому контролі у відділі управлінського обліку.

У контексті необхідності організації системи оперативного контролю матеріальних витрат у рослинництві доцільним є внесення пропозицій щодо інтерпретації двох систем обліку запасів, передбачених Міжнародними стандартами: постійної та періодичної.

Зокрема, залежно від характеру й особливостей процесу виробництва продукції, реалізації товарів, виконання робіт і надання послуг, облік товарно-матеріальних запасів може здійснюватися за однією з таких систем обліку: безперервна (постійна) або періодична. При застосуванні системи періодичного обліку детальний облік надходження й вибуття товарно-матеріальних запасів на рахунках їх обліку протягом періоду не ведеться. Фактична наявність товарно-матеріальних запасів визначається за результатами їх інвентаризації. Собівартість реалізованих товарно-матеріальних запасів не може бути визначена до завершення їх інвентаризації. Собівартість реалізованих товарно-матеріальних запасів визначається шляхом додавання суми залишку на початок періоду та надходжень протягом періоду, за вирахуванням суми залишку на його кінець.

При використанні системи постійного обліку товарно-матеріальних запасів проводиться детальне відображення операцій з їх надходження та вибуття на рахунках обліку запасів. У системі постійного обліку на запит управління протягом звітного періоду може бути отримана оперативна інформація: про суми залишку товарно-матеріальних запасів і собівартості списаних у виробництво матеріалів. Їх вартість відображається, в міру передачі на поле, на рахунках обліку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, періодична і постійна системи – це два різних підходи до порядку застосування методів оцінки вартості товарних запасів і собівартості реалізованої продукції.

Звичайно, постійна система потребує великих зусиль, оскільки вона вимагає ведення відповідних облікових записів щодо кожного виду товарів чи продукції на щоденній основі. Разом з тим система забезпечує більшу достовірність даних обліку в ході сільськогосподарської діяльності та оперативність надання інформації про матеріальні витрати.

Відрізняється й порядок контролю товарно-матеріальних запасів. Зокрема, при застосуванні періодичної системи на закінчення облікового періоду обов'язково проводиться інвентаризація товарно-матеріальних запасів, при постійній системі така інвентаризація не обов'язкова. Разом з тим при застосуванні періодичної системи оцінка вартості залишків матеріалів і калькулювання собівартості продукції проводиться в кінці облікового періоду, а при постійній – оцінка здійснюється протягом усього облікового періоду.

Ми вважаємо, що застосування виключно періодичної системи в обліку матеріалів у рослинництві неприпустиме через відсутність повноцінного обліку їх витрачання в процесі виробництва. При цьому деякі її елементи мають бути впроваджені в облікову політику щодо матеріальних витрат у рослинництві, оскільки містять досить цінні елементи контролю, застосування яких дозволить посилити систему контролю витрачання матеріалів у процесі виробництва рослинницької продукції.

Такі елементи покладені в основу запропонованого порядку здійснення оперативного контролю в процесі вирощування сільськогосподарської продукції рослинництва.

Доцільність запровадження оперативного контролю в період вирощування сільськогосподарської рослинницької продукції на підприємствах, які цим займаються, визначається тим, що тут спостерігаються постійні потоки товарно-матеріальних цінностей на виробництві та періодичний рух їх по об'єктах.

Сутність запропонованого порядку оперативного контролю (рис.3.7) полягає в тому, що відділ управлінського обліку має забезпечити проведення звітної інвентаризації товарно-матеріальних цінностей на сільськогосподарському підприємстві із заздалегідь визначеною періодичністю, наприклад, щомісяця.

Процедура контролю полягає в паралельному виконанні обліково-контрольних дій щодо матеріальних витрат у рослинництві відділом фінансового обліку (бухгалтерією) та відділом управлінського обліку.

Обліково-контрольні завдання бухгалтерії в цьому напрямі полягають у виконанні функцій з обліку витрат, передбачених обліковою політикою підприємства.

Зокрема, на першому етапі запропонованого порядку контролю вони включають безперервне фіксування протягом звітного періоду на рахунках обліку всіх придбаних (вироблених) товарно-матеріальних цінностей, із одночасним внесенням їх суми в деталізовані відомості. Відділ управлінського обліку паралельно фіксує факти придбання матеріалів у розрізі кількісних і вартісних показників (у хронологічному порядку) у внутрішньому реєстрі закупівель.

Обліково-контрольні дії, що здійснюються відділом фінансового обліку (бухгалтером)

Обліково-контрольні дії відділу управлінського обліку (здійснюються протягом звітного періоду паралельно з відображенням інформації у фінансовому обліку)



Рис. 3.7. Порядок здійснення оперативного контролю матеріальних витрат у процесі вирощування продукції рослинництва

За результатами цього першого етапу здійснюється порівняння вартості придбаних матеріалів, за даними бухгалтерського обліку (відображені на рахунках матеріалів), з інформацією управлінського обліку про суму закупівель матеріалів (відображені на рахунку закупівель).

Документальним підтвердженням такої інформації мають бути Рахунки та реєстри обліку товарно-матеріальних запасів та спеціальний управлінський реєстр закупівель товарно-матеріальних запасів.

Другий етап контролю пов'язаний з повним і безперервним відображенням у фінансовому обліку протягом звітного періоду фактів вибуття товарно-матеріальних цінностей (з застосуванням прийнятих на підприємстві методів – ідентифікованої, середньозваженої собівартості, Фіфо тощо. Наприкінці звітного періоду за даними бухгалтерського обліку визначається сальдо за рахунками обліку матеріалів.

У функції управлінського обліку на цьому етапі вважаємо за потрібне включити щомісячну фактичну інвентаризацію залишків товарно-матеріальних запасів за групами, встановлення інвентаризаційної суми залишків товарно-матеріальних запасів, із застосуванням прийнятої в обліковій політиці підприємства методології обліку списання запасів (ідентифікованої собівартості, Фіфо тощо). Проведення щомісячної інвентаризації є специфічним контрольним заходом управлінського обліку, спрямованим на виявлення відхилень та незафіксованих в обліку витрачань товарно-матеріальних цінностей.

Такий контрольний захід безпосередньо реалізується шляхом зіставлення залишків товарно-матеріальних цінностей, що відображені у реєстрах обліку за даними бухгалтерського обліку з даними фактичної інвентаризації, проведеної відділом управлінського обліку

Разом з другим етапом у фінансовому обліку здійснюється фіксування сум витрачених матеріалів в реєстрах фінансового обліку матеріальних витрат у рослинництві, визначення собівартості готової продукції з

подальшим її списанням на собівартість реалізованої продукції у момент реалізації.

До функцій управлінського обліку в цьому напрямку відноситься періодичне (щомісячне) формування собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції на основі інвентаризаційних залишків та інформації про закупівлі товарно-матеріальних запасів. Для цих цілей варто використовувати технологічні карти, Журнал оперативного обліку в рослинництві, форму контрольного розрахунку собівартості реалізованої продукції (реєстр управлінського обліку).

Завершальними стадіями контролю матеріальних витрат у рослинництві є порівняння та аналіз сум і послідовності включення матеріальних витрат до собівартості продукції рослинництва шляхом зіставлення даних бухгалтерського обліку з даними управлінського обліку, отриманими шляхом фактичної інвентаризації. За результатами формуються висновки щодо достовірності даних бухгалтерського обліку про матеріальні витрати, включені до собівартості продукції рослинництва.

Запровадження запропонованих елементів побудови управлінського обліку в рослинництві, представлені окремою системою документування, методикою та документальним оформленням визначення очікуваної собівартості, а також системою оперативного контролю, є необхідним враховуючи те, що традиційний бухгалтерський облік та фінансова звітність не відповідають управлінським вимогам. Також необхідно зазначити, що тільки оперативний облік та контроль виробничих процесів сприяє поліпшенню якості й ефективності облікової діяльності.

Досконалість обліку витрат залежить від вибору методів, якими користуються при вирішенні практичних питань організації та ведення обліку, оперативного контролю за витратами виробництва. У системі обліку й контролю підприємства центральне місце займають облік і контроль витрат. Відомо, що в умовах ринку ціну на товар визначають попит і пропозиція на ринку. Тому в процесі виробництва й формування ефективного чи збиткового

господарювання допоможе тільки досконала система обліку виробничих витрат. Кожен працівник структурного підрозділу виробництва повинен мати достовірну інформацію про рівень і структуру поточних технологічних витрат на виробництво продукції. Без такої інформації визначити й формувати економічні результати господарської діяльності – неможливо. Облік і контроль витрат на виробництво повинні забезпечувати необхідною інформацією для обчислення фактичної собівартості продукції шляхом складання оперативної технологічної калькуляції, яку в останні роки економісти вважають обов'язковою в умовах існування ринкових відносин. Тому рівень показника собівартості продукції керівники господарства повинні знати не в кінці року, після завершення всього виробничого циклу, а за короткий проміжок часу, протягом кожного періоду виробництва. У ринкових умовах реальність нормативної та облікової інформації для визначення ціни на продукцію має здійснюватися не після закінчення виробничого процесу, а до його початку, повинна бути нормативна собівартість, а у вегетаційний період формуватися технологічна собівартість – фактична. Це дозволяє заздалегідь орієнтувати виробника на прибутковість чи збитковість продукції. На основі щоденного обліку витрат на кожному технологічному процесі можна оперативно впливати на формування собівартості, тобто регулювати витратні процеси. Тому виникає необхідність підвищення ефективності аналітичної облікової інформації для сільськогосподарського виробництва. В наш час протягом року більшість керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств працюють без достатнього інформаційного забезпечення, і вони часто приймають рішення інтуїтивно-помилкового характеру, тому що наявна система обліку виробничих витрат не дає об'єктивної оперативної інформації про величину витрат у межах встановленої нормативної величини. При цьому неможливе прогнозування майбутніх витрат та ціни на продукцію, часто прогнозна ціна є необґрунтованою, а це тягне за собою невизначеність орієнтації господарника на прибутковість чи збитковість його виробництва.

Для узагальнення варто відзначити, що витрати галузі рослинництва на сільськогосподарських підприємствах, особливо на досить великих, спеціалізованих, мають значну питому вагу в сумі загальних виробничих витрат. У зв'язку з цим бухгалтерський облік покликаний оперативно, об'єктивно й повно відображати в реєстрах бухгалтерського обліку протягом року накопичення цих затрат за кожним виробничим підрозділом, а в кінці року забезпечити правильний їх розподіл за видами продукції (робіт, послуг), вироблений у цих підрозділах у встановленому порядку. Інформація про фактичні витрати в рослинництві порівняно з плановими показниками дасть змогу керівництву підприємства і його підрозділів оперативно впливати на розмір цих затрат, контролюючи їх обґрунтованість і доцільність. Важливо правильно і своєчасно проводити облік витрат і надходження рослинницької продукції, що дасть змогу контролювати процес виробництва, встановити ефективність виробництва, виявити слабкі місця, усунути недоліки й своєчасно їх виправити.

Реалізація запропонованої методики документування здійснена через відпрацьовану систему реєстрів управлінського обліку. Розроблені форми документів включають Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільгосппродукції в рослинництві, Зведену відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції, Розрахунок очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки рослинницької продукції, Журнал оперативного обліку робіт у процесі біологічних перетворень у рослинництві. Запропонована система документування поєднує інформацію управлінського, оперативного та фінансового обліку для розрахунку очікуваного рівня прибутку за різних баз оцінки рослинницької продукції та дозволить налагодити систему оперативного контролю та вчасного реагування на непродуктивні зміни у виробничому процесі в рослинництві на будь-якій стадії біологічних перетворень.

3.3. Удосконалення аналізу виробництва продукції рослинництва

Процес прийняття управлінських рішень щодо витрат у рослинництві неможливий без ефективної системи економічного аналізу.

Дослідження засвідчують відсутність розробок з питань аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, які б зважали на вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи». Більшість з наявних наукових розробок не враховують новий порядок обліку в рослинництві, встановлений цим стандартом.

У зв'язку з цим метою даного пункту дисертаційного дослідження є розробка Методики аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві з урахуванням специфіки провадження сільськогосподарської діяльності за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

З метою реалізації інструментарію економічного аналізу в управлінні процесом біологічних перетворень у рослинництві нами розроблена Методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві (*Додаток Ф*). Головне завдання цієї наукової розробки полягає в формуванні методичних засад здійснення сільськогосподарськими підприємствами аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва для визначення ефективності процесу біологічних перетворень у рослинництві та забезпечення такою інформацією управління для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Методика розроблена відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з питань обліку та призначена для використання сільськогосподарськими підприємствами при організації ефективного процесу біологічних перетворень у рослинництві та визначення його загального результату. Організаційно-методичний механізм аналізу біологічних активів та

сільськогосподарської продукції в рослинництві за запропонованою методикою подано на рис. 3.8.

Формування методичних засад здійснення сільськогосподарськими підприємствами аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва для визначення ефективності процесу біологічних перетворень у рослинництві та забезпечення цією інформацією управління для прийняття обґрунтованих економічних рішень

МЕТА

Методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві

Інструментарій Методики

АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У РОСЛИННИЦТВІ:

1. Аналіз витрат процесу біологічних перетворень у рослинництві

АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ:

1. Аналіз справедливої вартості біологічних активів рослинництва
2. Аналіз динаміки й структури біологічних активів рослинництва

АНАЛІЗ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ:

1. Аналіз собівартості продукції рослинництва
2. Аналіз результатів реалізації сільськогосподарської продукції
3. Аналіз ефективності використання земельних ресурсів та врожайності

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У РОСЛИННИЦТВІ:

1. Аналіз результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва
2. Аналіз результатів від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва
3. Аналіз результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів

Оформлення результатів аналізу

ВІДОМІСТЬ РЕЗУЛЬТАТІВ АНАЛІЗУ В РОСЛИННИЦТВІ

Рис. 3.8. Запропонований організаційно-методичний механізм аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві

Аналіз процесу біологічних перетворень у рослинництві передбачає паралельне виконання двох напрямів аналізу:

1. Аналіз процесу біологічних перетворень (витрат виробництва в рослинництві).
2. Аналіз результатів біологічних перетворень виробництва (біологічних активів, сільськогосподарської продукції та фінансових результатів).

Система аналізованих показників має бути визначена з урахуванням його мети. На нашу думку, метою аналізу в процесі біологічних перетворень у рослинництві є формування сільськогосподарськими підприємствами інформаційної бази для управління процесами біологічних перетворень, біологічними активами та сільськогосподарською продукцією рослинництва для визначення найефективнішого їх використання, а також забезпечення цією інформацією управління, для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Найбільш значимими об'єктами аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві є:

- на стадії біологічних перетворень – витрати виробництва продукції рослинництва;
- на стадії визначення результатів процесу біологічних перетворень – біологічні активи, сільськогосподарська продукція та фінансові результати процесу біологічних перетворень у рослинництві (рис.3.9).

Виходячи з визначених об'єктів аналізу, виділяємо такі його етапи:

- аналіз витрат виробництва продукції рослинництва;
- аналіз біологічних активів;
- аналіз сільськогосподарської продукції;
- аналіз фінансових результатів у рослинництві.

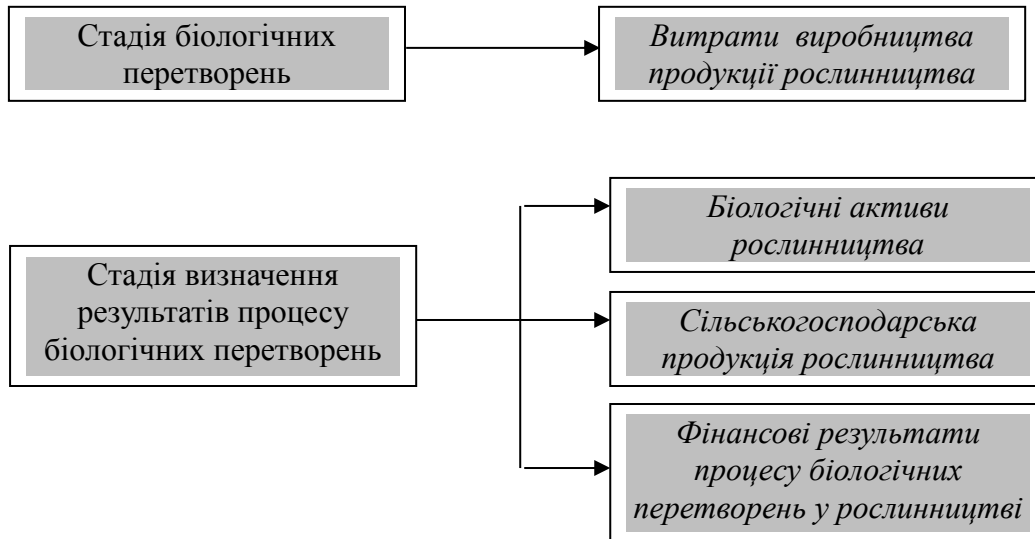


Рис. 3.9. Об'єкти аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві

Першим етапом аналізу, який здійснюється у процесі біологічних перетворень та безпосередньо після його завершення є аналіз витрат виробництва рослинницької продукції, який передбачає розрахунок таких показників:

- коефіцієнт витрат процесу біологічних перетворень;
- рівень загальних витрат процесу біологічних перетворень у рослинництві;
- частка матеріальних витрат у собівартості продукції рослинництва;
- питома вага витрат на оплату праці у собівартості продукції рослинництва;
- питома вага інших матеріальних витрат у собівартості продукції рослинництва;
- рівень загальноновиробничих витрат у собівартості продукції рослинництва.

Коефіцієнт витрат процесу біологічних перетворень – це показник, що характеризує частку витрат на вирощування продукції рослинництва у виручці від її реалізації. Цей показник визначається як відношення витрат на вирощування певного виду продукції рослинництва (за видами витрат) до доходу від його реалізації:

$$K_v = \frac{B}{D}, \quad (3.1.)$$

де

K_v – коефіцієнт витрат (за видами витрат);

B – витрати на вирощування певного виду продукції рослинництва (за видами витрат), грн./ц;

D – дохід від реалізації даного виду продукції рослинництва, грн./ц.;

Рівень загальних витрат процесу біологічних перетворень у рослинництві відображає співвідношення витрат і результатів біологічних перетворень (урожайність сільськогосподарських культур), характеризує витрати на виробництво 1 центнера продукції в рослинництві. Він розраховується шляхом ділення загальних витрат при вирощуванні певного виду продукції на фактичну його урожайність:

$$K_v = \frac{BB}{Y}, \quad (3.2.)$$

де

K_v – коефіцієнт рівня загальних витрат на виробництво продукції рослинництва, грн./ц.

BB – загальні витрати на вирощування певного виду продукції (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів), грн./га

Y – фактична урожайність цього виду рослинницької продукції, ц/га.

Частка матеріальних витрат у собівартості рослинницької продукції визначає питому вагу матеріальних витрат у структурі її собівартості. Цей показник треба розраховувати діленням матеріальних витрат при вирощуванні певного виду продукції на фактичну його собівартість:

$$K_{mv} = \frac{MB}{C\phi}, \quad (3.3.)$$

де

K_{mv} – коефіцієнт рівня матеріальних витрат на виробництво продукції рослинництва;

MB – матеріальні витрати на вирощування певного виду продукції, грн.;

$C\phi$ – фактична собівартість цього виду продукції рослинництва, грн.

Наступним коефіцієнтом, що, на наш погляд, характеризує ефективність процесу біологічних перетворень загалом, є питома вага

витрат на оплату праці в собівартості рослинницької продукції, який визначає частку витрат на оплату праці в структурі її собівартості. Коефіцієнт рівня витрат на оплату праці при виробництві продукції рослинництва розраховується як відношення понесених у процесі вирощування певного виду продукції витрат на оплату праці та фактичної його собівартості:

$$K_{воп} = \frac{ВОП}{Сф}, \quad (3.4.)$$

де

$K_{воп}$ – коефіцієнт рівня витрат на оплату праці при виробництві продукції рослинництва;

ВОП – витрати на оплату праці при вирощуванні певного виду продукції, грн.;

Сф – фактична собівартість даного виду продукції рослинництва, грн.

Не менш важливим коефіцієнтом є питома вага інших матеріальних витрат у собівартості рослинницької продукції, що відображає частку інших матеріальних витрат у структурі її собівартості. Для визначення цього коефіцієнта необхідно суму інших матеріальних витрат при вирощуванні певного виду продукції поділити на фактичну його собівартість:

$$K_{імв} = \frac{ІМВ}{Сф}, \quad (3.5.)$$

де

$K_{імв}$ – коефіцієнт рівня інших матеріальних витрат на виробництво продукції рослинництва;

ІМВ – інші матеріальні витрати на вирощування певного виду продукції, грн.;

Сф – фактична собівартість цього виду рослинницької продукції, грн.

Для визначення питомої ваги загальновиробничих витрат у структурі собівартості продукції рослинництва розраховується рівень загально-виробничих витрат у її собівартості. Коефіцієнт рівня загальновиробничих витрат при виробництві продукції рослинництва визначається відношенням

суми загально виробничих витрат, розподіленої на вирощування цього виду продукції та фактичної його собівартості:

$$K_{зв} = \frac{ЗВ}{Сф}, \quad (3.6.)$$

де

$K_{зв}$ – коефіцієнт рівня загально виробничих витрат при виробництві рослинницької продукції;

$ЗВ$ – сума загально виробничих витрат розподілена на вирощування цього виду продукції, грн.;

$Сф$ – фактична собівартість цього виду продукції рослинництва, грн.

Наступним, не менш важливим, етапом є аналіз біологічних активів рослинництва, який має включати: аналіз справедливої вартості біологічних активів рослинництва та аналіз їх динаміки й структури.

В свою чергу для аналізу справедливої вартості біологічних активів рослинництва доцільно визначати такі коефіцієнти:

- коефіцієнт зміни справедливої вартості біологічних активів;
- відношення справедливої вартості біологічних активів до їх собівартості;
- частку результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва у загальних фінансових результатах.

Коефіцієнт зміни справедливої вартості біологічних активів характеризує динаміку зміни справедливої вартості біологічних активів на дату проміжного й річного балансу та визначається відношенням справедливої вартості біологічних активів рослинництва (за видами культур), підрахованої на кінець звітного періоду, до справедливої вартості біологічних активів рослинництва (за видами культур) на кінець періоду, що передував звітному:

$$K_{зсв} = \frac{СВ1}{СВ2}, \quad (3.7.)$$

де

$K_{зсв}$ – коефіцієнт зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва;

СВ1 – справедлива вартість біологічних активів рослинництва (за видами культур), підрахована на кінець звітнього періоду, грн./ц.;

СВ2 – справедлива вартість біологічних активів рослинництва (за видами культур) на кінець періоду, що передував звітньому, грн./ц.

Відношення справедливої вартості біологічних активів до їх собівартості – це коефіцієнт, що характеризує їх різницю. Розрахунок коефіцієнта справедливої вартості біологічних активів рослинництва полягає в діленні справедливої вартості біологічних активів рослинництва (за видами культур), визначеної на кінець звітнього періоду, на повну їх фактичну собівартість після збору урожаю:

$$K_{св} = \frac{СВ}{ПС}, \quad (3.8.)$$

де

$K_{св}$ – коефіцієнт справедливої вартості біологічних активів рослинництва;

СВ – справедлива вартість біологічних активів рослинництва (за видами культур), визначена на кінець звітнього періоду (що збігається з періодом збору урожаю), грн./ц.;

ПС – повна фактична собівартість біологічних активів рослинництва (за видами культур) після збору урожаю, грн./ц.

Частка результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва розраховується діленням фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва (на дату балансу) на загальну суму фінансових результатів за звітний період:

$$K_{фз} = \frac{\Phi P_{зм}}{\Phi P_{заг}}, \quad (3.9.)$$

де

$K_{фз}$ – коефіцієнт частки фінансових результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва у загальних фінансових результатах підприємства;

ФРзм – фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва на дату балансу, грн.;

ФРзаг – загальна сума фінансових результатів за звітний період, грн.

Аналіз динаміки й структури біологічних активів рослинництва передбачає визначення їх частки та коефіцієнта зростання (зниження) їх балансової вартості. Частка біологічних активів рослинництва в загальній балансовій вартості біологічних активів характеризує їх питому вагу в загальній їх балансовій вартості на звітну дату. Вона визначається як відношення балансової вартості біологічних активів рослинництва (на дату балансу) до їх загальної балансової вартості (на звітну дату):

$$Чбар = \frac{БАр}{БАзаг}, \quad (3.10.)$$

де

Чбар – коефіцієнт частки вартості біологічних активів рослинництва у загальній їх балансовій вартості на звітну дату;

БАр – балансова вартість біологічних активів рослинництва на дату балансу грн.;

БАзаг – балансова вартість біологічних активів на звітну дату, грн.

Коефіцієнт зростання (зниження) балансової вартості біологічних активів рослинництва характеризує динаміку зміни балансової вартості біологічних активів рослинництва порівняно з попереднім звітним періодом. Він розраховується діленням балансової вартості біологічних активів рослинництва на звітну і попередню звітну дати.

$$Кзб = \frac{БАр1}{БАр0}, \quad (3.11.)$$

де

Кзб – коефіцієнт зростання (зниження) балансової вартості біологічних активів рослинництва;

БАр1 – балансова вартість біологічних активів рослинництва на звітну дату, грн.;

БАр0 – балансова вартість біологічних активів рослинництва на попередню звітну дату, грн.

Методика аналізу сільськогосподарської продукції рослинництва включає визначення коефіцієнтів за напрямками:

- аналіз собівартості продукції рослинництва;
- аналіз результатів реалізації сільськогосподарської продукції;
- аналіз ефективності використання земельних ресурсів та врожайності.

Для аналізу собівартості продукції рослинництва визначаються: питома вага повної собівартості в доході від реалізації продукції рослинництва та питома вага виробничої собівартості в доході від її реалізації.

Питома вага повної собівартості в доході від реалізації продукції рослинництва характеризує величину повної собівартості окремого виду продукції рослинництва в доході від її реалізації. Коефіцієнт повної собівартості розраховується шляхом ділення повної собівартості вирощування певного виду продукції рослинництва (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів) на дохід від його реалізації:

$$K_{пс} = \frac{ПС}{Д}, \quad (3.12)$$

де

$K_{пс}$ – коефіцієнт повної собівартості;

ПС – повна собівартість вирощування певного виду продукції рослинництва (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів), грн./ц.;

Д – дохід від реалізації даного виду продукції рослинництва, грн./ц.

Питома вага виробничої собівартості в доході від реалізації продукції рослинництва характеризує величину виробничої собівартості окремого виду продукції рослинництва в доході від її реалізації. Коефіцієнт виробничої собівартості дорівнює відношенню виробничої собівартості вирощування певного виду продукції рослинництва (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів) до доходу від його реалізації.

$$\hat{E} = \frac{\hat{A} \tilde{N}}{\hat{A}}, \quad (3.13.)$$

де

Квс – коефіцієнт виробничої собівартості ;

Вс – виробнича собівартість вирощування певного виду продукції рослинництва (на 1 га сільськогосподарських угідь, на 1 га посівів), грн./ц.;

Д – дохід від реалізації цього виду продукції рослинництва, грн./ц.

Аналіз результатів реалізації сільськогосподарської продукції здійснюється шляхом розрахунку частки доходів від її реалізації, що характеризує питому вагу доходів від реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва у загальних доходах від сільськогосподарської діяльності. Частка доходів від реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва визначається відношенням фактичної суми доходів від реалізації продукції рослинництва у звітному періоді до суми загальних доходів від сільськогосподарської діяльності за аналогічний період:

$$Ч_p = \frac{Д_p}{Д_{сг}}, \quad (3.14.)$$

де

Ч_p – частка доходів від реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва;

Д_p – фактична сума доходів від реалізації продукції рослинництва в звітний період, грн.;

Д_{сг} – сума загальних доходів від сільськогосподарської діяльності за звітний період, грн.

Наступним етапом аналізу сільськогосподарської продукції є визначення ефективності використання земельних ресурсів та урожайності. Зміни обсягу валової продукції рослинництва залежать від розмірів загальної площі продуктивних земельних угідь господарства, їх структури і посівних площ культур. До продуктивних земельних угідь відносяться природні сінокоси й пасовища, багаторічні плодові насадження, рілля й посівні площі сільськогосподарських культур.

При аналізі необхідно з'ясувати, як господарство здійснює програму перетворення непродуктивних земель на продуктивні, виявити резерви розширення площі ріллі (за рахунок освоєння цілинних і перелогових земель), зрошення й осушення земель, визначити питому вагу загальної посівної площі у складі площі ріллі. Чим вищі ці показники, тим інтенсивніше використовуються земельні угіддя.

Запропонованою методикою передбачається визначення таких коефіцієнтів, що характеризують урожайність та ефективність використання земельних ресурсів:

- рівень урожайності окремих видів продукції рослинництва;
 - частка ріллі в структурі сільськогосподарських угідь;
- частка багаторічних насаджень у структурі сільськогосподарських угідь;
- питома вага орендованих земель, використовуваних під рослинництво.

Головний напрям збільшення обсягів продукції землеробства – це підвищення врожайності сільськогосподарських культур. З цією метою господарства здійснюють комплекс заходів щодо підвищення родючості землі, запровадження інтенсивних технологій вирощування культур тощо. При аналізі виконання плану з урожайності культур необхідно насамперед дати оцінку її рівню по господарству загалом і за його підрозділами (відділками, бригадами, ланками). Для цього за кожною культурою порівнюють фактичні показники урожайності з плановими, а також показники окремих внутрішньогосподарських підрозділів – між собою і кожен з них – із загальногосподарськими показниками.

Рівень урожайності окремих видів продукції рослинництва характеризує масу зібраної його продукції з 1 га. Він визначається діленням фактичної маси зібраної продукції на зібрану площу:

$$y = \frac{M}{P}, \quad (3.15.)$$

де

У – урожайність окремих видів продукції рослинництва;

М – фактична маса зібраної продукції, ц;

П – зібрана площа, га.

Коефіцієнт, що характеризує частку ріллі в структурі сільськогосподарських угідь підприємства дорівнює відношенню площі ріллі, зайнятої підприємством під вирощування продукції рослинництва, до загальної площі сільськогосподарських угідь:

$$Чр = \frac{Пр}{ЗП} \times 100, \quad (3.16.)$$

де

Чр – частка ріллі в структурі сільськогосподарських угідь підприємства, %;

Пр – площа ріллі, зайнята підприємством під вирощування продукції рослинництва, га.;

ЗП – загальна площа сільськогосподарських угідь, га.

Аналогічно визначається й частка багаторічних насаджень у структурі сільськогосподарських угідь, яка характеризує питому вагу багаторічних насаджень у їх загальній структурі. Цей показник розраховується шляхом ділення площі багаторічних насаджень на загальну площу сільськогосподарських угідь:

$$Чбн = \frac{Пбн}{ЗП} \times 100, \quad (3.17.)$$

де

Чбн – частка багаторічних насаджень у структурі сільськогосподарських угідь підприємства, %;

Пбн – площа багаторічних насаджень, га;

ЗП – загальна площа сільськогосподарських угідь, га.

Питома вага орендованих земель, задіяних під рослинництво, показує рівень тих орендованих земель, що використовуються підприємством для виробництва рослинницької продукції. Вона розраховується шляхом ділення площі орендованих земель, зайнятої підприємством під вирощування продукції рослинництва, на загальну площу сільськогосподарських угідь:

$$Чо = \frac{По}{ЗП} \times 100, \quad (3.18.)$$

де

Чо – частка орендованих земель у структурі сільськогосподарських угідь підприємства, %;

По – площа орендованих земель, зайнята підприємством під вирощування рослинницької продукції, га;

ЗП – загальна площа сільськогосподарських угідь, га.

Останнім етапом є аналіз фінансових результатів у рослинництві, який включає встановлення таких показників:

- результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва;
- результатів від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва;
- результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів.

Показник результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва характеризує частку фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва у загальних фінансових результатах від сільськогосподарської діяльності. Коефіцієнт розраховується як відношення суми фінансових результатів від первісного визнання за звітний період до загальної суми фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за аналогічний період:

$$Ч_{пв} = \frac{\Phi P_{пв}}{\Phi P_{сг}} \times 100, \quad (3.19)$$

де

Чпв – показник результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва, %;

ФРпв – сума фінансових результатів від первісного визнання за звітний період, грн.;

ФРсг – загальна сума фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за звітний період, грн.

Показник результатів від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва – показує частку фінансового результату від їх реалізації; їх оцінка здійснюється за справедливою вартістю, з вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, в загальних фінансових результатах від сільськогосподарської діяльності. Цей показник розраховується як відношення суми фінансових результатів від реалізації

запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва – до загальної суми фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за звітний період:

$$Ч_p = \frac{\Phi P_p}{\Phi P_{сг}} \times 100, \quad (3.20)$$

де

Ч_р – показник результатів від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва, %;

ФР_р – сума фінансових результатів реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва, грн.;

ФР_{сг} – загальна сума фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за звітний період, грн.

Показник результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів визначає частку результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, з вирахуванням витрат на місці продажу у загальних фінансових результатах від сільськогосподарської діяльності. Він розраховується як відношення суми фінансових результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва до загальної суми фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за звітний період.

$$Ч_{зм} = \frac{\Phi P_{зм}}{\Phi P_{сг}} \times 100, \quad (3.21)$$

де

Ч_{зм} – показник результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва на дату балансу, %;

ФР_{зм} – сума фінансових результатів від зміни справедливої вартості біологічних активів рослинництва, грн.;

ФР_{сг} – загальна сума фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за звітний період, грн.

Джерелами інформації для здійснення аналізу за запропонованою методикою є фінансова звітність, Звіт про основні показники роботи сільськогосподарських підприємств (Форма №50 – с.-г.); Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур (Форма №29 – с.-г.); Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт (Форма № 7– с.-г.); Заключний звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт (Форма №4 – с.-г.).

За результатами розрахунку коефіцієнтів заповнюється Відомість результатів аналізу у рослинництві (*додаток 2 Методики*), на підставі якої робиться висновок про рівень ефективності процесу біологічних перетворень у рослинництві в динаміці, порівняно з попереднім звітним періодом.

Запропоновану Методику аналізу доцільно доповнити окремим розділом до Методичних рекомендацій з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. №132 [141].

Узагальнюючи внесені пропозиції з організації аналітичного забезпечення виробництва рослинницької продукції, маємо вказати на незначну кількість таких наукових розробок з цих питань, які урахували б вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи». У зв'язку з цим розроблена методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві є однією з перших спроб формування методичних засад здійснення сільськогосподарськими підприємствами аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва для визначення ефективності й результативності діяльності підприємства та забезпечення інформацією управління для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Запропонований перелік коефіцієнтів забезпечує визначення найбільш оптимального обсягу інформації про біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та фінансові результати в рослинництві. Здійснення аналітичних процедур за

запропонованою методикою забезпечить підприємства інформацією для обґрунтованого прогнозування та оцінки подальших напрямів оптимізації витрат та результатів діяльності в галузі рослинництва.

Висновки до третього розділу

1. Підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва вимагає відновлення ролі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для ефективного управління витратами в галузі. З цією метою розроблено концептуальні підходи до організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва рослинницької продукції, що передбачають заходи нормативно-правового, методологічного, методичного та організаційного характеру. Їх реалізація створить повноцінну основу для впровадження сучасних методів і підходів інформаційного забезпечення управління, що полягає в сформованій та законодавчо затвердженій системі управлінського обліку.

2. Реалізація на сільськогосподарських підприємствах сформованої концепції організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва передбачає запровадження окремого галузевого стандарту управлінського обліку в цій галузі. У дисертації запропоновано структуру, мету та послідовність розробки такого стандарту. Його метою визначено формування єдиних у галузі сільського господарства організаційних та методичних підходів до організації управлінського обліку, розподілу відповідальності й обов'язків щодо його ведення, формування первинної документації, складання та подання звітності, задля задоволення інформаційних потреб у процесі управління витратами та собівартістю рослинницької продукції.

3. На сьогодні в галузі рослинництва відсутня організаційна форма, яка б об'єднувала в одну систему цілі, завдання та методи інформаційного забезпечення управління. На сільськогосподарських підприємствах ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління, і в

більшості випадків їх дії не є взаємоузгодженими. У зв'язку з цим внесено пропозиції щодо структури й організації апарату управлінської бухгалтерії. На наш погляд, до завдань управлінської бухгалтерії повинні входити: складання кошторисів витрат виробництва; здійснення обліку фактичних і нормативних витрат, з визначенням відхилень від норм; розподіл виробничих витрат за окремими видами продукції, робіт та послуг; складання внутрішніх звітів і доведення їх до керівництва; здійснення оперативного аналізу й контролю; розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з оперативного регулювання діяльності.

4. Для налагодження системи управлінського обліку й контролю витрат за кожним виробничим процесом у рослинництві і щодо окремих видів сільськогосподарської продукції важливим є розширення використання оперативного обліку та побудова системи документування, у тісній взаємодії управлінського, фінансового та оперативного обліку. У зв'язку з цим розроблена система документування витрат процесу біологічних перетворень у рослинництві. Розроблена нами система документування включає сукупність первинних документів, реєстрів та внутрішньої звітності з управлінського, фінансового та оперативного обліку. Запропоновані форми документів та визначена схема їх складання й подання дозволить враховувати конкретні стадії біологічних перетворень та відображати оперативну інформацію, що відповідає тому чи іншому етапу виробництва.

5. Відхилення від норм використання насіння, добрив та засобів захисту рослин під час вирощування, факти недостовірності даних фінансового обліку матеріальних витрат у рослинництві – все це має виявлятися шляхом здійснення оперативного контролю загалом по підприємству та за структурними підрозділами. Для забезпечення достовірності визначення собівартості сільськогосподарської продукції запропоновано узагальнені методичні підходи такого контролю на всіх стадіях біологічних перетворень у рослинництві, що передбачають здійснення витрат матеріалів. Здійснення оперативного контролю за

запропонованим порядком забезпечить безперервність інформаційних потоків про виробничий процес, зменшить трудомісткість облікової роботи та буде сприяти своєчасному прийняттю ефективних управлінських рішень.

6. З метою формування методичних засад виконання сільськогосподарськими підприємствами аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва, для визначення ефективності процесу біологічних перетворень у рослинництві, розроблена Методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції у рослинництві. Методика містить набір коефіцієнтів, що характеризують витрати й результати виробництва рослинницької продукції та призначена для використання сільськогосподарськими підприємствами при організації інформаційного забезпечення процесу біологічних перетворень у рослинництві й визначення його загального результату.

7. Для документального оформлення результатів аналізу за запропонованою методикою розроблена форма Відомості результатів аналізу в рослинництві, яка містить дані щодо кількісних та вартісних змін у складі біологічних активів, сільськогосподарської продукції та фінансових результатів процесу біологічних перетворень у рослинництві. Застосування Відомості дозволить формувати обґрунтовані висновки стосовно ефективності процесу біологічних перетворень у рослинництві в динаміці, порівняно з попереднім звітним періодом.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [108; 111; 113; 114; 115; 117; 120; 125; 277; 278].

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні науково обґрунтовано концептуальні підходи посилення обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, розроблено ряд практичних методик з

бухгалтерського обліку й аналізу та удосконалено інструментарій його організації. За результатами досліджень зроблено такі висновки:

1. Національні проекти та галузеві програми передбачають подвоєння в найближчі роки валового внутрішнього продукту рослинництва України у порівняних цінах. Визначені пріоритетні завдання розвитку галузі вимагають розробки механізмів підвищення конкурентоспроможності продукції, зниження її собівартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Першочергова роль в даному процесі відводиться обліково-аналітичній складовій.

2. Прийняття міжнародних положень бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності змінило традиційний науковий погляд на проблему організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, змістивши акцент з виробничо-технологічного принципу його побудови на фінансовий. Практика засвідчує важливість побудови обліково-аналітичного забезпечення в рослинництві саме з урахуванням виробничих і технологічних особливостей галузі. Відтак поняття «управлінський облік сільськогосподарської діяльності» запропоновано розглядати з врахуванням галузевих функцій та завдань як систему збору, узагальнення і обробки інформації про витрати, доходи та результати біологічних перетворень біологічних активів, що орієнтована на інформаційне забезпечення та раціоналізацію процесу прийняття управлінських рішень.

3. Аналіз стану галузі рослинництва в Україні засвідчив, що середні ціни реалізації основних видів продукції рослинництва за останні 5 років зросли вдвічі, а по олійних культурах утричі, тоді як рівень рентабельності виробництва цих культур зріс на 6-7 % (олійні, овочі відкритого ґрунту, картопля) та максимум на 15 % по зернових. Встановлена диспропорція засвідчує стрімкий ріст витрат виробництва, а отже, важливість їх обліку та аналізу.

Спостерігається обмеження попиту на бухгалтерську інформацію в системі сучасного вітчизняного галузевого управління.

Перенесення регламентації та організації виробничого обліку виключно на рівень власника і керівника підприємства послабило роль бухгалтерського обліку в управлінні.

4. Вирішення проблеми послаблення управлінського обліку вимагає здійснення нормативно-правових заходів на трьох інституційних рівнях: державному (внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо обов'язкового ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах), галузевому (зміни до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств) та на рівні сільськогосподарських підприємств (запровадження удосконаленої облікової політики).

5. Вирішення науково-практичної проблеми ефективного управління витратами обґрунтовує потребу відновлення застосування нормативного методу обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах. Прийняття його за основу при побудові системи управлінського обліку в рослинництві забезпечить своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємств, дозволить здійснювати оперативний аналіз витрат на виробництво продукції та ефективно управління ними.

Впровадження нормативного методу обліку витрат у рослинництві запропоноване через застосування удосконалених реєстрів обліку, форм внутрішньогосподарської звітності та методики розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Остання передбачає можливість порівняння очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості), що забезпечує обґрунтоване прийняття рішень щодо застосування бази оцінки та підходів у визначенні фінансових результатів.

6. Специфічними галузевими складовими методології управлінського обліку в рослинництві визначено методи калькулювання витрат у процесі біологічних перетворень у рослинництві, процеси ціноутворення на продукцію рослинництва, прийоми формування та подання внутрішньої звітності щодо виробництва продукції рослинництва та систему планування (бюджетування), аналізу і контролю в рослинництві. Сформоване теоретико-методологічне обґрунтування специфіки управлінського обліку в рослинництві дозволяє виділити три групи його об'єктів : витрати пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів у рослинництві; доходи, отримані в процесі вирощування продукції рослинництва, і фінансові результати, що визначаються на основі П(С)БО 30.

7. Удосконалення і розвиток управлінського обліку та аналізу в рослинництві базуються на запропонованих заходах: 1) нормативно-правового характеру, що передбачають зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», спрямовані на відновлення методологічного впливу галузевого управління та організаційного управлінського (виробничого) обліку; 2) методологічного характеру, що включають запропоновані зміст і структуру галузевого стандарту з організації управлінського обліку в галузі рослинництва; 3) методичного характеру, а саме розроблені система реєстрів і звітності, методика розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва та відповідна методика аналізу; 4) організаційного характеру через запровадження механізму функціонування відділу управлінського обліку як відокремленого структурного підрозділу на сільськогосподарському підприємстві.

8. Реалізація сформованих концептуальних підходів щодо організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва обґрунтовує необхідність запровадження окремого галузевого стандарту управлінського обліку в галузі рослинництва. Прийняття стандарту визначить головні принципи та механізм впровадження в облікову політику

сільськогосподарських підприємств управлінського обліку як окремої підсистеми в загальній інформаційній системі підприємства.

9. Практика господарювання засвідчує потребу застосування нових підходів до аналізу виробництва продукції рослинництва з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». Запропонована методика аналізу процесу біологічних перетворень, біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві розроблена для визначення ефективності й результативності діяльності підприємства і забезпечення інформацією управлінських працівників для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Методика узагальнює набір коефіцієнтів для визначення та аналізу сільськогосподарської діяльності в рослинництві за чотирима напрямками: аналіз процесу біологічних перетворень, біологічних активів, сільськогосподарської продукції та фінансових результатів у рослинництві, що забезпечує інформацією для обґрунтованого прогнозування та оцінки подальших напрямів оптимізації витрат і результатів діяльності в галузі рослинництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абалкин Л.И. Логика экономического роста / Л. Абалкин. – М.: Институт экономики РАН, 2002. – 228 с.
2. Ансофф И. Стратегическое управление [Сокр. перевод с англ. Науч. ред. и авт. Предисл. Л. И. Евенко] – М.: Экономика, 1989. – 519 с.
3. Антони Н. Основы бухгалтерского учета / [Пер. с англ]. – М.: Триада, 1991. – 318 с.
4. Бакаев А. С. О реформировании бухгалтерского учета: взгляд на проблему / А. С. Бакаев // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – №2 – С. 3–6.

5. Бакаев А. С. Современная постановка бухгалтерского учета: на предприятии/ А. С. Бакаев, Л. З. Шнейдман// Бухгалтерский учет. – 1992. – №10 – С. 11–12.
6. Бардаш С.В. Инвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація/ С.В. Бардаш – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
7. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции/ И. А. Басманов. – Минск.: Высшая школа, 1973. – 296 с.
8. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции./ Под ред. В.А. Новака.– М.: Финансы, 1970. – 167 с.
9. Безруких П. С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. / П. С. Безруких – М.: Финансы, 1974. – 320 с.
10. Безруких П.С., Иванов Н.Н. Нормативный учет затрат на производство. Сборник статей. / Под. ред. П.С. Безруких и Н.Н. Иванова. – М.: «Финансы», 1972. – 96 с.
11. Белокаменский Н. Г. Оперативный учёт и управление производством/ Н. Г. Белокаменский, В. А. Шульман – Донецк: Донбас, 1969. – С. 17–27.
12. Белый И. Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве / И. Н. Белый – Минск: Вышэйшая школа, 1990.– 256 с.
13. Белебеха И.А. Бухгалтерский учет в системе управления хозяйством. / Белебеха И.А., К.: «Урожай», 1974. – 144 с.
14. Білуха М. Т. Теорія фінансово–господарського контролю і аудиту/ М. Т. Білуха – К.: Вища школа, 1994. – С. 17–27.
15. Бортников А. М. Нормативный учет затрат на производство/ А. М. Бортников – М.: Финансы и статистика, 1982. – 64 с.
16. Боткин Н. А. Первичный учет в автоматизированных комплексах/ Н. А. Боткин. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 128 с.

17. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація? / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24). – С. 3–11.
18. Бутинець Ф.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності : [тести : навч. посібн. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2006. – 172 с.
19. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. / Ф. Ф. Бутинець , Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с. – С. 23–31.
20. Бухгалтерский анализ: Пер. с англ. – К.: Торгово–издательское бюро ВНЦ, 1993. – 428 с.
21. Бухгалтерский учет и анализ в США. – М.: Ист. Сервис, 1994. – 432 с.
22. Бухгалтерский учет : Учебное пособие / [Тишкова И. Е., Шульня С. И., Завидова Е. И. и др.] – Минск: Вышэйшая школа, 1991. – 592 с.
23. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: практ. посібн. / [Г.Л. Артикульна, О.В. Волошина, П.І. Гайдуцький та ін.] ; за ред. П.І. Гайдуцького, П.Т. Саблука. – К. : ІАЕ УААН, 2002. – 407 с.
24. Бухгалтерський облік в галузях економіки України в умовах реформування ринкових відносин/ [Смоленюк П. С., Даньків Й. А., Остап'юк М. Я., Лучко М. Р.] – Ужгород: Карпати, 1994. – 317 с.
25. Бухгалтерський облік в умовах реформування економіки/ [Журавель З. В., Крупка Я. В., Литвин Б. М., Мельник Р. О.] – К.: КДМОУ, 1995. – 380 с.
26. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навч. посібн. / [Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук та ін.] ; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Коцупатрого. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с.

27. Бухгалтерський облік: основи методології та організації/ [Пушкар М. С., Журавель Г. П., Литвин Ю. Я., Мельник В. Г.] – Тернопіль, 1997. – 266 с.
28. Валуев Б. И. Проблемы развития учёта в промышленности./ Б. И. Валуев – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
29. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 368 с.
30. Вейцман Р. Я. Курс учёта./ Р. Я. Вейцман – Госплан: Союзпрес, 1935. – С. 40–43.
31. Верюга Ю. Характеристика форм бухгалтерського обліку в США/ Ю. Верюга, Д. Кробот// Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – №5. – С. 28–32.
32. Вещунова Н. Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: [Практ. пос.; изд. 4–е дополнено и перераб.]/ Н. Л. Вещунова, Л. Ф Фомина.– М.: МАГИС, 1995. – 424 с.
33. Вилл Р. В. Управленческий учёт. / Р. В. Вилл, В. Палий – М.: Инфра–М, 1997. – С. 13–15.
34. Власов А. В. Бухгалтерский учёт./ А. В. Власов – М.: Финансы и статистика, 1986. – С. 14–20.
35. Галіцин В.К. Системи моніторингу: Монографія./ В.К. Галіцин – К.: КНЕУ, 2000. – 231с.
36. Гарифуллин К. М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции/ К. М. Гарифуллин – Казань: Изд–во Казан. Ун–та, 1986. – 237 с.
37. Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспективно/ Р. Гаррисон// Контролинг. – 1992. – №3. – С.72–90.
38. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику/ Ч. Гаррисон – М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935. – С. 7.

39. Герасименко Т. Бухгалтерська звітність: до міжнародної системи обліку / Т. Герасименко// Діло. – 1995.– №86. – С. 7–10.
40. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности/ Э. К. Гильде – М.: Финансы, 1976. – 152 с.
41. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К. : МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
42. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет/ С.Ф. Голов. – К.: Скарби, 1998. – 377 с.
43. Голов С. Ф. Управлінський облік/ С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко – К.: Вища школа, 1996. – 380 с.
44. Гончарова Е. Н. Больше внимания учету и контролю в производстве/ Е. Н. Гончарова// Бухгалтерский учет. – 1990. – №7. – С. 26.
45. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р. №1158 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=887-12>
46. Джері Сакс. Економіка перехідного періоду/ Джері Сакс, О. Сакс – К.: Основи, 1996. – 345 с.
47. Джонсон Р. Системы и руководство / Р. Джонсон. – М.: Советское радио, 1971. – С. 170.
48. Дідоренко Т.В. Методологія управлінського обліку в сучасних умовах управління / Т.В. Дідоренко // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004р . –Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 82 – 89.
49. Друрри К. Введение в управленческий и производственный учет/ К. Друрри, [пер. с англ. под редакцией С.А. Табалиной] – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.– 560 с.

50. Дубоделова А. В. Організація, бухгалтерський облік та оподаткування підприємницької діяльності/ А. В. Дубоделова, А. Г. Загородній – Львів: Видавн. Держ. універ. Львівська політехніка, 1995. – 204 с.
51. Єфіменко В. І. Напрямки удосконалення бухгалтерського обліку в Україні/ В. І. Єфіменко // Матеріали міжвузівської науково–практичної конференції 15–16 травня 1997 р.– Львів: Торг. – екон. інстит. – С. 150.
52. Жебрак М. Х. Курс промислового учета; [8–е изд. перераб.]/ М. Х. Жебрак – М.: Госстатиздат, 1960. – 158 с.
53. Жебрак М. Х. Оперативний аналіз собівартості/ М. Х. Жебрак// Організація управління.– 1934.–вересень, жовтень – 62 с.
54. Жук В.М. Вплив П(С)БО 30 на інституційно-методологічні засади здійснення оцінки в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України : стан та перспективи : збірник тез та виступів II Міжнар. наук.–практ. конф., м. Київ, 19–20 жовтня 2006 р. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2006. – С. 19–21.
55. Жук В.М. Генезис інституційних запитів до обліку в умовах його реформування // Міжнар. зб. наук. праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу» / В.М. Жук. – Житомир : ЖДТУ. – 2007. – Вип. 3(9). – С. 85–93.
56. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
57. Журавель Г. П. Основи бухгалтерського обліку: навч. посібник/ Г.П. Журавель – К.: ІСДМОУ, 1995. – 191 с.
58. Заварський А. Організація обліку, аналізу і аудиту в умовах застосування персональних ЕОМ. Методичні проблеми автоматизації обліку/ А. Заварський, О. Кирей// Бухгалтерський облік і аудит – 1994.– №12. – С. 35–39.

59. Загородній А. Р., Бухгалтерський облік та аудит підприємницької діяльності: навч. посібник/ А. Р. Загородній, Б. Ф. Усач, Р. П. Хом'як Львів: Держуніверситет, 1995. – 208 с.
60. [Закон України «Про власність» від 7 лютого 1991 року № 697-XII: \[Електрон. ресурс\]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=697-12](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=697-12)
61. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27 березня 1991 р. № 887-XII: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=887-12>
62. Закон України «Про приватизацію державного майна» від 04 березня 1992 р. № 2163-XII : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2163-12>
63. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
64. Зудилин А. П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран/ А. П. Зудилин – Екатеринбург: Каменный пояс, 1992. – С. 25–36.
65. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учёт в условиях совершенствования хозяйственного механизма/ В. Б. Ивашкевич – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 25–28.
66. Игумнов Ю. С. Себестоимость и пути ее снижения в промышленности / Ю. С. Игумнов, К. Ф Лученко – К.: Наукова думка, 1986. – 223 с.
67. Изменения и дополнения в Положении об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине: от 26.04.1995г. // Все о бухгалтерском учете. – 1995 – №20.– С. 17.
68. Индукаев В. П. Организация оперативного учёта и контроля издержек производства в производственных объединениях и на предприятиях (в условиях нового механизма хозяйствования): учебное пособие/ В. П. Индукаев – Калинин.: КГУ, 1981. – С. 86.

69. Индукаев В. П. Организация оперативного учёта и контроля издержек производства/ В. П. Индукаев – М.: Финансы и статистика, 1986. – С. 8–20.
70. Исаксен А. Экономика переходного периода.– В 2т./ М.: Совмин, 1993. – С. 110–138.
71. Іванух Р. А. Аграрна економіка і ринок / Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. – Тернопіль: «Збруч», 2003. – 305 с.
72. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/15/REG4185.html.
73. Каракоз И. И. Вопросы теории и практики оперативного учёта/ И. И. Каракоз, П. И. Савичев – М.: Финансы, 1972. – С. 8–72.
74. Каракоз І. І. Оперативний економічний аналіз роботи промислових підприємств/ І. І. Каракоз – К.: В-во Київського у-ту, 1965. – С. 7; 49–50.
75. Карпова Т. П. Основи управлінського обліку / Т. П. Карпова. – М.: Инфра–М. 1997. – 392 с.
76. Кашаев А. М. О группировках затрат в производственном учёте / А. М. Кашаев // Бухгалтерский учёт. – 1994. – №9. – С. 15–20.
77. Кашаев А. М. Проблемы учёта и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А. М. Кашаев – М.: Финансы, 1978. – 224 с.
78. Кашаев А. М. Производственный учёт в условиях рынка/ А. М. Кашаев// Бухгалтерский учёт. – 1994. – №8. – С. 52–56.
79. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством : монография / Г.Г. Кирейцев. – К. : УСХА, 1992. – 240 с.

80. Ковалёв В. В. Учёт в условиях инфляции/ В. В. Ковалёв, Я. В. Соколов// Бухгалтерский учёт. – 1993.– №1. – С. 8–12.
81. Ковальчук М. І. Економічний аналіз в управлінні сільськогосподарським виробництвом / М. І. Ковальчук – К.: КДЕУ, 1995.– 188 с.
82. Ковальчук Т.М. Фінансовий аналіз у системі управління реальними інвестиціями: монографія. / Т.М. Ковальчук. –Чернівці, ЧНУ, 2011. –246 с.
83. Комаринський Я. Фінансово–інвестиційний аналіз. – / Я. Комаринський, І. Яремчук. – К.: «Українська енциклопедія» ім. М.П.Бажана. Агенство «Книга пам'яті України», 1996. – С. 40–70.
84. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учёт, анализ хозяйственной деятельности и аудит / Н. П. Кондраков. – М.: Перспектива, 1994.– 339 с.
85. Концепція національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні / А. Кузьмінський, В. Сопко, В. Єфіменко, С. Голов, Бінамі Е. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №1. – С. 4–9.
86. Короп А. Путеводитель по западному управленческому учету. (Стаття 3. Соотношение объема продаж, затрат и прибыли.) // Все о бухгалтерском учете.– / А. Короп 1996. – №32. – С. 26–27.
87. Котлер Ф. Основы маркетинга.– / Ф. Котлер, М.: Прогресс, 1990. – С. 50–52.
88. Краснопояс Ю. И. Развитие искусства управления: ситуации, образцы, подготовка кадров // Ю. Краснопояс И., Весник Моск. у–та. Сер.6– 1994. – №1. – С. 81–87.
89. Кужельный И. В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. Практическое руководство.– / И. В. Кужельный, М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

90. Кузьяк Б. Сучасні перетворення відносин власності в сільському господарстві // Б. Кузьяк, Економіка Радянської України. –1991. – №4. – С. 28–35.
91. Кузьминский А.И. Хозяйственный учет на базе Микро ЭВМ.– / А.И. Кузьминский, Ж.Б. Бонев, В.М. Смоляников, М.: Финансы и статистика, 1989. – 255 с.
92. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. вузів, що навч. за спец. «Облік і аудит»] / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський – К. : Все про бухгалтерський облік, 1999. – 287 с.
93. Кузьмінський О. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – / О. М. Кузьмінський, К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
94. Кунц Г. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций.– / Г. Кунц, С. О’Доннел, М.: Прогресс, 1981 – С. 48–50.
95. Ластовецкий В. Е. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности.– / В. Е. Ластовецкий, М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 37–39.
96. Левин В. С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учёта.– / В. С. Левин, М.: Финансы и статистика, 1990. – С. 50–58.
97. Лень В.С. Управлінський облік: навчальний посібник / В.С. Лень. - К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
98. Лившиц И. В. Экономика без тайн.– / И. В. Лившиц, М.: Дело ЛТД – Вита–Пресс, 1994. – 352 с.
99. Линник В. Г. Калькуляція собівартості продукції сільсько-господарських підприємств. Навчальний посібник для студентів економічних вузів. – / В. Г. Линник, К.: НКВУ, 1991. – 220 с.
100. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве. / Ю.Я. Литвин, К.: Издательство при Киевском государственном университете издательского объединения «Вища школа», 1985. – 157с.

101. Литвин Ю. Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. / Ю. Я. Литвин, П. Я. Хомин, В. М. Олійник, Тернопіль: Чарівниця, 1995. – С. 15–20; 251.
102. Литвин Ю. Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві / Ю. Я. Литвин. –1998. – С. 8–19; 182–183.
103. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні).– / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник, Тернопіль: Збруч, 1995. – С. 25–30.
104. Литвин Ю. Я., Облік і контроль в умовах нормативно–чекової системи. – / Ю. Я. Литвин, М. І. Малишкін, К.: Урожай, 1991.– 180 с.
105. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник / О.В. Лишиленко. - К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. – 254 с.
106. Лукава І.М Місце внутрігосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством / І.М. Лукава// Агроінком. – 2008. – № 3-4. – С. 94–98
107. Лукава І.М. До питання щодо ефективності розподілу накладних витрат між видами продукції / І.М. Лукава // Підвищення ефективності аграрного виробництва в умовах різних форм господарювання: Тези доповідей науково-практичної конференції 14 квітня 2005 р. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – С. 92 – 96
108. Лукава І.М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи»/ І.М. Лукава// Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12 (32-33). – С. 98 – 101
109. Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб оперативного управління виробництвом / І.М. Лукава// Агроінком. - Київ, 2004. – № 11-12. – С. 19 – 25.
110. Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб управління виробництвом / І.М. Лукава// Іноваційна економіка АПК. – 2010. – №5. – С.126 – 125.

111. Лукава І.М. Організація оперативного аналізу для прийняття управлінських рішень в галузі рослинництва / І.М. Лукава // Іноваційна економіка АПК. – 2010. – №1. – С.110 – 111.
112. Лукава І.М. Організація виробничо-інформаційного центру в галузі рослинництва / І.М. Лукава // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 44 – 48.
113. Лукава І.М. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Лукава // Іноваційна економіка АПК. – 2011. – №4 – С.110–114.
114. Лукава І.М. Організація оперативного аналізу в рослинництві / І.М. Лукава // Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності: Збірник наукових праць Міжнародної науково–практичної конференції 19-20 травня 2004 р. – Київ: КНЕУ, 2004. – С.497 – 499
115. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. –Тернопіль: ТДЕУ, 2003. – С. 168–182.
116. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004р . – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 161 – 168.
117. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава // Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: Тези доповідей

- міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2007р. Частина 2 – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 113 – 115.
118. Лукава І.М. Основи побудови обліку витрат виробництва в умовах становлення ринкових відносин / І.М. Лукава // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 126 (193). – С. 30 – 33.
119. Лукава І.М. Особливості діючої системи управлінського обліку в рослинництві / І.М. Лукава, Т.М.Палюх // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 2004. – № 16. – С.200 – 203.
120. Лукава І.М. Особливості діючої системи управлінського обліку в рослинництві / І.М. Лукава// Міжнародна науково-практична конференція «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина 3. Організація управлінського обліку та визначення собівартості. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 49 – 58.
121. Лукава І.М. Особливості організації управлінського обліку виробництва продукції рослинництва / І.М. Лукава // Іноваційна економіка АПК.– 2006. – №3 – С.113–119.
122. Лукава І.М. Оцінка наукового забезпечення обліку виробництва продукції / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. – Тернопіль: ТДЕУ, 2003. – С. 98–116.
123. Лукава І.М. Підвищення організаційного та методологічного рівня обліку витрат та виходу продукції рослинництва / І.М. Лукава// Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 2005. – № 19. – С.225–227.

124. Лукава І.М. Рівень обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським виробництвом /І.М. Лукава// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – Вип. 27, частина 2. – С.121–125.
125. Лукава І.М. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / І.М. Лукава// Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ». Секція №6. Удосконалення економічного механізму підвищення ефективності виробництва в агропромисловому комплексі при різних формах власності. – м. Тернопіль, 14 квітня 2011. – С. 18–19.
126. Лукава І.М. Суть і зміст управлінського обліку витрат виробництва / І.М. Лукава// Інноваційно-орієнтовані засади максимального використання потенціальних можливостей виробництва в умовах євроінтеграції: Матеріали науково-практичної інтернет-конференції 14-15 жовтня 2010 р. – Тернопіль : Крок, 2010. – С.114–117.
127. Лукава І.М. Ціноутворення як фактор визначення ефективності виробництва і капіталу / І.М. Лукава// Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2003, – С. 90–97.
128. Лукінов І. Особливості аграрної реформи та інтеграційних процесів в АПК України (в аспектах східноєвропейських перетворень) // І. Лукінов, Економіка України. – 1993. – №12.– С. 12.
129. Любовіч Ю. Оперативний облік виробництва і організація управління. – / Ю. Любовіч, 1934. – С. 69–82; 247.
130. Макконнел К. Економікс. – / К. Макконнел, С. Дрю, М.: Республіка, 1992. – С. 17–25.
131. Малкова І. Організація управління / І. Малкова, 1932. – 175 с.

132. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
133. Маргулис А. Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // А. Ш. Маргулис, Бухгалтерский учет.– 1979. – №10. – С. 17–23.
134. Мацкевичюс И. С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЕВ.– / И. С. Мацкевичюс, М.: Финансы, 1977. – 112 с.
135. Мацкевичюс И. С. Организация бухгалтерского учета в странах членах СЕВ.– / И. С. Мацкевичюс, М.: Финансы и статистика, 1984. – 158 с.
136. Мацкевичюс И. С. Управление затратами в АСУП / И. С. Мацкевичюс, М.: Финансы и статистика, 1989. – 220 с.
137. Мельник М. В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях.– / М. В. Мельник, М.: Финансы и статистика, 1990. – С. 38–40.
138. Мескон М. Основы менеджмента.– / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, М.: Дело, 1992. – С. 25–30.
139. Методические рекомендации по организации единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия / [П.Т.Саблук, Н.Я. Демьяненко, И.А. Микитенко и др.]. – К. : ЮО ВАСХНИЛ УНИИЭОСХ им. А.Г.Шлихтера, 1989. – 42 с.
140. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар та ін.] ; під ред. В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С.5–22.
141. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 травня 2001 р. : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЕ «Ліга». 2001 – 2009.

142. Мильнер Б. Управление будущего: предпосылки и тенденции // Б. Мильнер, Экономист. 1995.– №4. – С. 23–32.
143. Мирошниченко Н. Фермерство: Проблемы становления, развития и эффективности // Экономика Украины. – / Н. Мирошниченко, К.: 1995. – №2. – С. 69–73.
144. Мних Є. В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємств: Навч. посібник. – / Є. В. Мних, К.: 1994.– 104 с.
145. Мних Є. В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві. / Є. В. Мних, К.: 1996. – С. 17–20.
146. Мосаковський В. Оцінка об'єктів обліку на підприємствах АПК. / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №6. – С. 7–10.
147. Моссаковський В.Б. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №10. – С. 18–25.
148. Мурашко В.М., Сторожук Т.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності підприємств промисловості: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Мурашко В.М., Сторожук Т.М. // Державна податкова адміністрація України; Академія держ. податкової адміністрації України. – Ірпінь, 2001. – 312с.
149. Мюллер Г. Учет: международная перспектива: [Пер. с англ.]– / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Милк, М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
150. Навики управління. – Львів: Асоціація Чарлтон, Львів. ін-тут менеджменту, 1995. – 34 с.
151. Наказ Державного комітету статистики України від 3 червня 2008 року № 173 «Про затвердження форм державних статистичних спостережень у галузі сільського господарства»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЕ «Ліга». – 2008 – 2011.
152. Наказ Державного комітету статистики України від 6 листопада 2007 року № 403 «Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50–с.г. «Основні

- економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : Ліга : еліт Закон Copyright : ІАЕ «Ліга». – 2008 – 2011.
153. Нармбаев К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: Монография / К. Н. Нармбаев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
 154. Наринский А. С. Организация бухгалтерского учета на промышленных предприятиях / А. С. Наринский, Л.: АФЭИ, 1984. – 50 с.
 155. Нелеп В. Ринкова стратегія сільсько–господарського підприємства // В. Нелеп, Економіка України. – 1994. – №7. – С. 64.
 156. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. ; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
 157. Николаев С. А. Управленческий учет, проблемы адаптации к российской теории и практике /С. А. Николаев // Бухгалтерский учет.– 1996.– №1. – С. 16–19.
 158. Новиченко П. П. Учет себестоимости в управлении производством. / П. П. Новиченко, А. Д. Карбышев, С. С. Тимошенко. – М.: Финансы, 1978. – 215 с.
 159. Облік сільськогосподарської діяльності : навч. посібн. / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.] ; під ред. В.М. Жука. – К : Юр–Агро–Веста. – 2007. – 368 с.
 160. Оленчик А. Я. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: суть і місце в системі формування економічної інформації / А.Я. Оленчик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – №6. – С. 7–8.
 161. Олійник В. М. Облік і госпрозрахунок в управлінні агропромисловим комплексом / В. М. Олійник. – Львів: Світ, 1992.– 124 с.
 162. Онищенко О. Розвиток відносин власності у сільському господарстві: новий етап / О. Онищенко, В. Юрчишин // Економіка АПК.– 1995.– №7. – С. 3.

163. Організація первинного обліку при внутрігосподарському розрахунку в колгоспах. – К. : Урожай. – 1970. – 86 с.
164. Основы бухгалтерского учета / [Пер. с англ.]. – М.: 1995.– 416 с.
165. Основы управления персоналом. / Под ред. Б. Ж. Генкина. М.: Высшая школа, 1996.– 383 с.
166. Офіційний сайт Кабінету Міністрів України : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>
167. Офіційний сайт Державної служби статистики України : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
168. Офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org>.
169. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики України : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minagro.kiev.ua>.
170. Офіційний сайт Міністерства фінансів України : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
171. Офіційний сайт Національної академії аграрних наук України : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uaan.gov.ua/>
172. Офіційний сайт Федерації роботодавців України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.fru.org.ua/about/>
173. Офіційний сайт наукової бібліотеки «Буковина» : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,36/catid,98/id,1417/
174. Офіційний сайт [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.textreferat.com/referat-4036.html>
175. Офіційний сайт порталу Ліга:закон: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://news.ligazakon.ua/news/2011/1/31/37033.htm>
176. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета : учебник, 2–е изд., доп. и перераб. / В.Ф. Палий. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

177. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
178. Палий В. Ф. Концепция развития бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учёт.– 1993.– №5. – С. 3–14.
179. Палий В. Ф. Новая бухгалтерия, отчетность: содержание и методика анализа. / В. Ф. Палий. – М.: Финансы, 1991. – 64 с.
180. Палий В. Ф. Основы калькулирования. / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 280 с.
181. Пархоменко В.М. Нормативно–правове забезпечення реформування бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – №16. – С. 104–107.
182. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. / Пархоменко В. М. – К.: Політграфкнига, 1994.– 348 с.
183. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні : теорія, методологія, практика : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 152 с.
184. Пизенгольц М. З. Экономическое содержание, издержки производства и себестоимости. / М. З. Пизенгольц. – М.: Финансы и статистика, 1973.– 157 с.
185. Пирожкова Н. А. Проблемы ценообразования и учёта затрат / Н. А. Пирожкова // Бухгалтерский учёт. – 1995. – №1. – С. 12–16.
186. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
187. Поклад И. И. Теоретическая основа экономического анализа работы предприятий. / И. И. Поклад. – М.: Финансы, 1969. – С. 22–29.
188. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И. И. Поклад. – М.: Финансы, 1966. – С. 175–181.

189. Полковский Л. М. Основы автоматизации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях / Л. М. Полковский. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
190. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.
191. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>
192. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від від 27 квітня 2000 року № 92 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
193. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
194. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 . – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
195. [Положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 : \[Електрон. ресурс\]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid07133.html>](#)
196. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада

- 2005 р. № 790 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
197. Порядок відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №2–3. – С. 38–39.
198. Потхаст Д. Погляд на розвиток бухгалтерського обліку і аудиту в Україні / Д. Потхаст // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994.– №23.– С. 16–17.
199. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль. : Карт-бланш, 2002. – 158 с.
200. Пушкар М. С. Бухгалтерський учёт в системі управління / М. С. Пушкар. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 40–47.
201. Пушкар М. С. Контролінг / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997.– С. 10–15.
202. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль. : Економічна думка, 1999. – 424 с.
203. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Поліграфіст Лтд., 1997.– 160 с.
204. Райт Г. Державне управління [Пер. з англ.] / Г. Райт. – К.: Основа, 1994.– 191 с.
205. Рахман З. Бухгалтерський учёт в рыночной экономике / З. Рахман, А. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
206. Робертсон Дж. Аудит [Пер. с англ.] / Дж. Робертсон. – М.: КРМГ. Аудиторская фирма «Контракт». 1993.– 496 с.
207. Рогальський Ф. Нова система інформаційного забезпечення керівників / Ф. Рогальський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995.– №7.– С. 7–8.
208. Розвиток форм господарювання на селі [за ред. П. Т. Саблука, В. Я. Месель-Веселяка].– К.: Урожай, 1993.– 37 с.
209. Ру Д. Управління / [Пер. з фран.] / Д. Ру, Сулье Д. – К.: Основа, 1995.– 447 с.

210. Румак Е. Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях / Е. Х. Румак. - К.: Урожай, 1995.– 120 с.
211. Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. Запитання і відповіді / П.Т. Саблук, М.С Царьов, Д.Ф. Шпак. – К.: Урожай,1988. – 376 с.
212. Савицкая П. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий / П. В. Савицкая. – Минск–Москва, 1997.– С. 210–218.
213. Савичев И. И. Экономический анализ – орудие выявления внутрихозяйственных резервов / И. И. Савичев. – М.: Финансы, 1968.– С. 16; 30; 46; 120.
214. Садовська І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: [монографія] / І.Б. Садовська, Н.В. Тлукевич. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
215. Санталайнен Т. Управление по результатам. – / Т. Санталайнен, Э. Воутилайнен. – М.: Прогрес, 1993. – С. 48–50.
216. Свідерський Є. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції / Є. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996.– №5.– С. 7–15.
217. Скирпан О. П., Палюх М. С. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. [Навч. посібник для студентів «Економіка підприємств» (АПК) та «Аграрний менеджмент». (Видання 2–е, перероблене і доповнене)] / О. П. Скирпан, В. М. Олійник, М. С. Палюх. – Тернопіль: Книжково–журнальне видавництво «Тернопіль», 1998. – 294 с.
218. Скоун Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса [Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эрнашвили] / Скоун Т. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
219. Скоун Т. Управленческий учёт / Т. Сноуп. – М.: Аудит, 1997. – С. 60–65.
220. Современный бизнес [Пер. с англ.] / Д. Речмен, М. Х. Мескон. – М.: Республика, 1995. – 285 с.

221. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт от истоков до наших дней / Я. В. Соколов, М.: Аудит, изд. объедин. ЮНИТИ, 1996. – 400 с.
222. Соколов Я. В. Две концепции бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. В. Петров // Бухгалтерский учет.– 1996. – №5.– С. 22–28.
223. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
224. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності / В. В. Сопко. – К.: Техніка, 1993. – 266 с.
225. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С. 2–10.
226. Струмилин С. Г. Избранные сочинения / С. Г. Струмилин. – Т.И.М. Издательство АН СССР, 1963. – 3 с.
227. Стуков С. А. Система производственного учёта и контроля / С. А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
228. Тартур С. К. Хозяйственный расчет в промышленности / С. К. Тартур. – М.: Финансы, 1970. – 95 с.
229. Теоретичні основи бухгалтерського обліку / М. С. Пушкар, Г. П. Журавель, Ю. Я. Литвин, В.Г. Мельник. – Тернопіль: ТАНГ. – 1998. – С. 18–21.
230. Типовое положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – №7. – С. 2–60.
231. Титаренко М. М. Про окремі особливості бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах / М. М. Титаренко // Все о бухгалтерском учете. – 1995. – №44. – 10 с.
232. Ткач В. И. Управленческий учет. Международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994.– 144 с.

233. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності. (Навчально–методичний посібник) / Н. М. Ткаченко, К.: ВТОВ “А.С.К.”, 1996. – 512 с.
234. Трусов А. Д. Учет затрат в комплексных производствах / А. Д. Трусов, М.: Финансы и статистика, 1987. – 238 с.
235. Труш В. Е. Оперативный экономический анализ в управлении производством // Совершенствование организации и методов оперативного экономического анализа: тез. докл. кон. / В. Е. Труш, Л. В. Караченко, Л. Е. Караченко. – Тернополь, 1983.– С. 116–118.
236. Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» // Діло. – 1992.– №47.
237. Фарион И. Д. Анализ эффективности использования производственного потенциала в условиях перехода к рыночной экономике / И. Д. Фарион. – Харків: Основа, 1992. – С. 35–40.
238. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции.– / П. Фридман, М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 286 с.
239. Ходзіцька В. В. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин / В. В. Ходзіцька // Світ бухгалтерського обліку. – 1987. – № 6. – С. 36–38.
240. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 469 с.
241. Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ П. Я. Хомин. – К., 2004. – 34 с.
242. Хорген Ч. Г. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Г. Хорген, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

243. Царьова Л. Право власності в Україні в умовах ринкових відносин / Л. Царьова, Л. Біла // Право України. – 1995.– №12. – С. 93–97.
244. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит (за видами економічної діяльності)» / Л. В. Чижевська. – К., 2007. – 36 с.
245. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
246. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении.– / Н. Г. Чумаченко. – М.: Машиностроение, 1966. – С. 21.
247. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Шатковська. – К.: Урожай, 1994. – 272 с.
248. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібн. / В.Г. Швець. – К. : Знання–Прес, 2003. – 444 с.
249. Шевчук В.О. Абсолютні блага і ринок : виміри достатності теоретичної економії / В.О. Шевчук // Економіка АПК. – 2009. – №3. – С.103–106.
250. Шевчук В.О. Українська наукова школа фізичної економії : світовий вимір та цивілізаційна перспектива : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://sasa2004.narod.ru/Shevchuk_stattia.htm
251. Шевчук В.О. Теоретико–методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_5-6/Shevchuk.htm
252. Шеремет А. Д. Развитие теории экономического анализа в условиях хозяйственной реформы / А. Д. Шеремета, М.: Изд–во Московского у–та, 1971.– 38 с.
253. Шишкова Т. В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект / Т. В. Шишкова // Бухгалтерский учет.– 1996.– №3.– С. 52–56.

254. Шкарабан С. И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении / С. И. Шкарабан. – М.: Финансы и статистика, 1985.– С. 17–19.
255. Шкарабан С. И. Оперативный экономический анализ деятельности предприятий и объединений.– / С. И. Шкарабан, Р. В. Федорович, К.: УМК ВО, 1989.– С. 13–19.
256. Шкарабан С. І. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств / С. І. Шкарабан, Р. В. Федорович. – Тернопіль, 1998.– 173 с.
257. Шмальц К. Оперативный анализ предприятия / К. Шмальц. – М.: Техника управления, 1930. – С. 13–18.
258. Штрайт Б. Контролінг і управління підприємством / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995.– №5. – С. 32–35.
259. Энтони Р. Учёт ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика.– 1993. – С. 450.
260. Юрчишин В. Розвиток багатокладності і відносин власності в сільському господарстві України / В. Юрчишин // Вісник аграрної науки. – 1992. – №1. – С. 14.
261. Яремко І. Й. Економічний аналіз і аудит / І. Й. Яремко, Р. М. Сиротюк. – Львів: Каменяр, 1995. – С. 35–37.
262. Яремчук І. Г. Повышение эффективности труда в свеклосахарном производстве / І. Г. Яремчук. – М.: Колос, 1980.– С. 70–95.
263. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран [Пер. с польск. (Предисловие Я. В. Соколова)] / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 237 с.
264. Яхмін Л. Основи техніко–економічного аналізу собівартості в соціалістичному промисловому підприємстві / Л. Яхмін. – ЛОУЛПЛ, 1934.– С. 148–150.
265. Яцишин І.М. Аналіз виробничо-економічних показників галузі рослинництва / І.М. Яцишин // Наукові записки Тернопільського

- державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 2000. – № 6. – С.130 – 132.
266. Яцишин І.М. Аналіз маркетингової діяльності підприємства / І.М. Яцишин // Матеріали науково-практичної конференції «Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу України». – Тернопіль: ТАНГ, «Економічна думка», 1998. – С. 61–64.
267. Яцишин І.М. Головні критерії оцінки та перспективи ефективності системи управління / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 5. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 288–299.
268. Яцишин І.М. До питання економічної ефективності сировинних зон цукрових заводів / І.М. Яцишин // Вісник Тернопільської академії народного господарства, Випуск 4. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – С. 162–164.
269. Яцишин І.М. Економічні показники галузі рослинництва в умовах сучасного управлінського обліку / І.М. Яцишин // Матеріали міжрегіональної науково-практичної конференції «Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Реформування земельних відносин як процес відродження українського села» (Тернопіль, 29-30 червня 2000 р.) НАН України, інститут регіональних досліджень. – Випуск 18. – Львів, 2000. – С. 235 – 244.
270. Яцишин І.М. Критерії оцінки ефективності систем управління / І.М. Яцишин, І.Г.Яремчук // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль: ТДПУ ім. В.Гнатюка, 1999. – № 2. – С.133 – 140.
271. Яцишин І.М. Перехід до ринкової економіки і формування нової моделі управлінського обліку / І.М. Яцишин // Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції «Проблеми реформування

- бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання», Львів, 15-16 травня 1997 р. – тези доповідей. – Львів: ЛКА, 1997. – С. 288–291.
272. Яцишин І.М. Перспективи розвитку управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 3. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 243–253.
273. Яцишин І.М. Розробка системи управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Проблеми економіки України. Збірник наукових праць. Випуск 7. – Тернопіль: ТАНГ, ІОА. – 1999. – С.39 – 42.
274. Яцишин І.М. Синтетичний і аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва / І.М. Яцишин // Науковий журнал Вісник Тернопільської академії народного господарства , Випуск 6. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – С. 213 – 217.
275. Яцишин І.М. Суть і об'єктивна необхідність розвитку управлінського обліку в рослинництві / І.М. Яцишин // Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 100 (167). – С. 98 – 101.
276. Яцишин І.М. Сучасні тенденції розвитку управлінського обліку в період глобалізації економіки / І.М. Яцишин // Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ». Секція №6. Удосконалення економічного механізму підвищення ефективності виробництва в агропромисловому комплексі при різних формах власності. – м. Тернопіль, 14 квітня 2010. – С. 14–16.
277. Яцишин І.М. Удосконалення інформаційної системи управлінського оперативного обліку в галузі рослинництва / І.М. Яцишин // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 98 (165). – С. 17 – 23.

278. Яцишин І.М. Удосконалення системи обліку затрат в організації оперативного управління / І.М. Яцишин, І.Г.Яремчук // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. – Тернопіль: ТДЕУ, 1998. – С. 168 – 182.
279. Яцишин І.М. Управлінський облік і аналіз в галузі рослинництва. – Тернопіль: «Економічна думка», 1999. – 74 с.
280. Яцишин І.М. Управлінський облік як складова частина економічних наук / І.М. Яцишин // Проблеми економіки України : Збірник наукових праць: Випуск 8. – Тернопіль: Карт-бланш, 2001. – С. 90–92.
281. Яцишин І.М.. Вплив міжнародного досвіду на реформування системи бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств / І.М. Яцишин // Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 99 (166). – С. 94 – 95.
282. Яцків М. І. Теорія економічного аналізу / М. І. Яцків. – Львів: Світ, 1993. – 216 с.
283. Anthony G. Framework for Management Information Systems// Sloan Management Review. – / G. Anthony and M. S. Morton. A., 1965.–Vol.13. – P. 57.
284. Belkaoni A. Accounting Theory. – / A. Belkaoni, N.Y., 1981. – P. 2.
285. Borner D. Direct Costing als System der Kostenrechnung. – / D. Borner, Munchen, 1961. – P. 26–27.
286. Business information systems. – Haidenhead, Berkshire Pergamon Infotech, 1981. – P.95.
287. Cahlan E. N. Cases in Management Accounting Context and Behavior. – / E. N. Cahlan, J. E. Champoux, N.Y., 1978.– P. 55.
288. Deyehle A. Controller–Handbuch: Band 2 Controller bis Hauslexicon. – / A. Deyehle B. Gaunting, Munchen. – Management servise verlag, 1990. – 213p.
289. Garrison R. Managerial accounting. – Homewood: / R. Garrison, BRI Irwin. – 1998. – P. 308.

290. Gray I. Cost and management Accounting. – N.Y.: / I. Gray, D. Ricketts, Mc Graw–Hill, 1982.– P. 76.
291. Horngren Ch. T. Introduction to Management Accounting. – / Ch. T. Horngren, Prentice–Hall, 1986. – P. 481.
292. Johnson D. Looking for Mr. Overhead: An Expanded Role for Management Accountants// Management Accounting. – / D. Johnson, R. S. Kaplan, B. B. Hook, 1983. – P. 65–66.
293. Johnson D. The Rise and Foll of Management Accounting// Management Accounting. – / D. Johnson, R. S. Kaplan, 1987. – #1. – P. 28–30.
294. Needles B. Principles of accountings. – Boston: Houghton Mifflin Company. – / B. Needles, 1990. – P. 970.
295. Ricketts D. Managerial accounting. – / D. Ricketts, J. Gray, Boston. Houghton Mifflin Company, 1992.