

*До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету*

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ І
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ
АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Коллективна монографія

**Тернопіль
ТНЕУ
2015**

УДК 657.1 : 334.7: 338.43
ББК 65.052.9 (4Укр) 232-218
О 17

Рецензенти:

І. Г. Костирко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету;

І. В. Свиноус, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Білоцерківського національного аграрного університету;

А. М. Стельмащук, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Хмельницького економічного університету.

Рекомендовано до друку

Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 9 від 25 березня 2015 р.).

О 17 **Обліково-аналітичне** і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

ISBN 978-617-692-351-0

У монографії розглянуто теоретичні, методологічні і практичні аспекти обліку, аналізу і аудиту. Розкрито роль та місце цих категорій у створенні і регулюванні економічних відносин. Проведено аналіз підприємств агробізнесу. Визначено стратегію розвитку обліково-аналітичного і організаційно-правового забезпечення діяльності аграрних підприємств.

Призначено для науковців, бухгалтерів, аналітиків, експертів, керівників і фахівців агропромислового виробництва.

УДК 657.1 : 334.7: 338.43
ББК 65.052.9 (4Укр) 232-218

© Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло, 2015

© ТНЕУ, 2015

© Крок, 2015

ISBN 978-617-692-351-0

ЗМІСТ

Передмова.....	4
Розділ 1. Теоретико-методологічні основи організаційно-правового забезпечення діяльності аграрних підприємств	
1.1. Організаційно-правове забезпечення функціонування агробізнесу в сучасних умовах.....	8
1.2. Організаційно-методичне забезпечення оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств.....	26
1.3. Особливості сільського господарства як галузі економіки при побудові бухгалтерського обліку.....	39
Розділ 2. Методичні та практичні аспекти облікового забезпечення в агропромисловому виробництві	
2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств.....	44
2.2. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах.....	58
2.3. Вектор розвитку активно-адаптивної системи обліку в агропромисловому комплексі.....	75
2.4. Сутність витрат як об'єкт бухгалтерського обліку.....	82
2.5. Адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку щодо розвитку аграрної економіки.....	90
2.6. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління.....	113
Розділ 3. Організаційно-аналітичне забезпечення діяльності аграрних підприємств	
3.1. Етапи аналітичного забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень на підприємстві.....	130
3.2. Удосконалення інформаційного забезпечення аналізу діяльності підприємства.....	145
3.3. Система аналітичного забезпечення як інструмент сучасного управління підприємством.....	154
3.4. Тенденції розвитку економічної діяльності аграрних підприємств.....	161
3.5. Аналіз економічної ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств.....	180
Розділ 4. Модернізація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств	
4.1. Аудиторський ризик і контролінг як прийняття управлінських рішень в сільському господарстві.....	209
4.2. Актуальність імплементації стратегічного менеджменту та розробки системи його обліково-аналітичного забезпечення.....	225
4.3. Бухгалтерський облік у системі стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.....	248
4.4. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами.....	262
4.5. Типи і види стратегій аграрних підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення.....	270
4.6. Трансформація управлінських парадигм як вектор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект.....	283
Висновки.....	296
Наші автори.....	299

ПЕРЕДМОВА

Запропонована читачеві монографія є першою книгою, яка репрезентує результати дослідження організаційно-правового і обліково-аналітичного забезпечення діяльності аграрних підприємств України.

У ринковій економіці, в умовах повної економічної самостійності та відповідальності підприємств, виникає необхідність систематичного обліку, аналізу господарської та фінансової діяльності. Мета обліку, аналізу і аудиту полягає не тільки в тому, щоб зафіксувати і визначити фінансову ситуацію підприємства, ступінь його спроможності, але також і в тому, щоб постійно проводити роботу, спрямовану на поліпшення фінансового стану підприємства. Саме тому, важливим завданням обліку, аналізу і аудиту господарської та фінансової діяльності є: ідентифікація реального стану об'єкта; дослідження його складу і властивостей, порівняння його з відомими аналогами або базовими характеристиками, нормативними величинами; виявлення змін фінансової стійкості об'єкта дослідження в просторово-часовому розрізі; встановлення основних чинників, що викликали зміни фінансової діяльності підприємства; прогноз основних тенденцій зміни на перспективу. При цьому важливого значення набувають питання формування обліково-аналітичного забезпечення управлінської діяльності підприємства.

При побудові системи обліково-аналітичного забезпечення необхідно враховувати специфіку сфери діяльності господарюючого суб'єкта, комплексний підхід до здійснення бізнесу, розвитку різних напрямків виробничо-господарської діяльності. Враховуючи ці особливості при формуванні ефективної системи аналізу підприємства, необхідна її побудова у відповідності з цілями і стратегією діяльності. Саме розробка стратегії висуває вимоги до якості інформації, яка застосовується для управління підприємством. Від того, наскільки раціонально побудована обліково-аналітична система на підприємстві, наскільки вона адаптована до специфічних особливостей аграрного бізнесу та об'єктивно відображає господарську діяльність, залежить не тільки процес ефективного управління, а й успішне його функціонування в сучасних умовах.

Дослідження доводять, що роль бухгалтерського обліку в сучасній системі управління не виправдано звужена, обумовлена обмеженням запитів до обліку галузевого управління, фетишизацією податкових і статистичних вимог, незатребуваністю повного відображення господарської діяльності в частині

обліку виробничої діяльності. Низька оперативність, непрозорість і неналежна структуризація облікових даних, отриманих на основі традиційних методик, а також відсутність комплексного механізму їхнього аналітичного опрацювання визначають важливість удосконалення системи управління. У зв'язку з цим зростає необхідність у теоретичних розробках інструментарію економічного врегулювання і практичних методик обліково-аналітичних процесів формування інформації для потреб менеджменту.

За останні роки вчені-економісти зробили вагомий вклад у рішення загальних проблем теорії й методології бухгалтерського обліку і контролю. Разом з тим, вітчизняні наукові розробки теоретичних і особливо, методологічних положень організації ефективної обліково-аналітичної системи аграрної сфери і відображення усіх її господарських процесів ще повною мірою не відповідає сучасним вимогам. Розвиток обліку в сільському господарстві відбувається на основі створення нової національної його системи з урахуванням міжнародних положень (стандартів) обліку. Такий підхід має забезпечити комплексне вирішення поставлених завдань. Він надає необхідну інформацію користувачам як майбутнім інвесторам і власникам. Водночас з тим, проблеми створення й використання обліково-аналітичного механізму в управлінні виробничо-господарською і фінансовою діяльністю аграрних підприємств обумовлюють рішення багатьох інших завдань.

Тенденції до посилення міжнародної конкуренції у сфері агропромислового виробництва, зростання динамічності агробізнесу, що проявляється у швидкоплинності стратегічних орієнтирів, зумовлюють об'єктивну необхідність кардинального перегляду основних підходів до здійснення менеджменту в аграрних підприємствах України. Адекватна адаптація відповідно до вимог динамічних змін світового аграрного ринку з метою формування оптимальної стратегії розвитку є головним завданням аграрних підприємств України, що є досяжним лише за умови впровадження науково обґрунтованої моделі комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Як наслідок, закономірною тенденцією його удосконалення, що передбачає доцільність впровадження обліково-аналітичних інновацій для розробки нових методологічних засобів обробки інформації стратегічного характеру, є розвиток систем фінансового і управлінського обліку та економічного аналізу в напрямі забезпечення їх відповідності потребам стратегічного управління.

Стан розвитку наукових досліджень у даній сфері, а також вивчення практики стратегічного менеджменту на вітчизняних підприємствах дозволяє констатувати відсутність якісної, комплексної, сформованої на єдиних облікових принципах, адекватно трансформованої та чітко систематизованої інформаційної бази даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. Це призводить до того, що в багатьох підприємствах взагалі не генерується стратегічна облікова інформація, і лише в окремих випадках менеджмент забезпечується нерелевантною і нетранспарентною інформацією, використання якої в процесі прийняття управлінських рішень призводить до формування стратегій, які є неадекватними наявним конкурентним перевагам та існуючим загрозам зовнішнього середовища.

У монографії вирішення цієї проблеми розглядається крізь призму удосконалення сучасних концепцій управління аграрними підприємствами України на основі застосування стратегічних підходів. При цьому необхідною є розробка комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Відсутність системних підходів до впровадження стратегічних управлінських інформаційних систем і комплексних наукових досліджень у даній сфері з урахуванням специфіки діяльності аграрних підприємств постає однією із основних проблем, що є перепорою для забезпечення ефективності стратегічного управління на підприємствах аграрної сфери.

Дослідження сучасних аспектів функціонування аграрних підприємств і побудова дієвих механізмів стратегічного управління ними потребує формування принципово нового теоретичного і методологічного інструментарію їх інформаційного забезпечення. Зокрема, виникає необхідність розвитку системи обліку в напрямі обґрунтування сутності та особливостей практичної реалізації методики фінансового та управлінського обліку на основі концепції ланцюжків вартості, а також удосконалення системи економічного аналізу з метою забезпечення його стратегічної орієнтації.

Досліджуючи проблематику організаційно-правового і обліково-аналітичного забезпечення діяльності аграрних підприємств України в сучасних умовах, авторський колектив намагався взяти до уваги набутий досвід реальної практики і цінність одержаних наукових результатів, зокрема: організаційно-правове забезпечення функціонування агробізнесу в сучасних умовах; організаційно-методичне забезпечення оцінки ефективності діяльності аграрних підприємств; нормативно-правове забезпечення і особливості

організації обліку в сільськогосподарських підприємствах; удосконалення інформаційного забезпечення аналізу економічної діяльності підприємства; аудиторського ризику і контролінгу; обґрунтування стратегічного менеджменту особливості обліково-аналітичного забезпечення трансформації управлінських парадигм як вектору розвитку обліку тощо.

Авторський колектив усвідомлює те, що в рамках однієї книги нереально підняти увесь багатогранний пласт складної і комплексної проблематики організаційно-правового і обліково-аналітичного забезпечення діяльності аграрних підприємств України в умовах зовнішніх і внутрішніх загроз, тому готовий сприйняти зауваження і критику дослідників даного сектору, буде вдячний за це і врахує в подальших дослідженнях.

Водночас основні важливі елементи організаційно-правового і обліково-аналітичного забезпечення діяльності аграрних підприємств України в книзі виокремлено. Вони можуть бути взяті за основу не лише у розробці теоретико-методологічних основ обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрними підприємствами, а й через корисність, яку вони можуть дати розвитку вітчизняного соціально-економічного середовища.

Монографія буде корисною студентам, аспірантам, науковцям, фахівцям різних ланок управління агропромисловим бізнесом.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Організаційно-правове забезпечення функціонування агробізнесу в сучасних умовах

В умовах ринкової економіки функціонування аграрного сектору має велике значення для розвитку товарних відносин, підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції, а також забезпечення зайнятості значної частини населення на сільських територіях.

Розвиток аграрного бізнесу зумовлюється сукупністю чинників економічного, політичного, соціального, правового та міжнародного характеру, підґрунтям яких виступають стратегічні інтереси країни та її природно-кліматичні умови, географічне розташування, ментальність народу.

У Законі України «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві» визначено, що пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу об'єктивно впливає з виняткової значущості та незамінності вироблюваної продукції сільського господарства у життєдіяльності людини і суспільства, з потреби відродження селянства як господаря землі, носія моралі та національної культури.

Відповідно до Стратегії розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року, затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 806-р, аграрний сектор України, базовою складовою якого є сільське господарство, є системоутворювальним у національній економіці, формує засади збереження суверенності держави – продовольчу та у визначених межах економічну, екологічну та енергетичну безпеку, забезпечує розвиток технологічно пов'язаних галузей національної економіки та формує соціально-економічні основи розвитку сільських територій.

Стратегічними цілями розвитку аграрного сектору є: гарантування продовольчої безпеки держави; забезпечення прогнозованості розвитку та довгострокової стійкості аграрного сектору шляхом розвитку різних форм господарювання; сприяння розвитку сільських населених пунктів та формування середнього класу на селі шляхом забезпечення зайнятості сільського населення та підвищення рівня доходів; підвищення рівня

інвестиційної привабливості галузей аграрного сектору та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств; підвищення конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції, ефективності галузей, забезпечення стабільності ринків; розширення участі України у забезпеченні світового ринку сільськогосподарською продукцією; раціональне використання земель сільськогосподарського призначення та зменшення техногенного навантаження аграрного сектору на навколишнє природне середовище.

Аграрний бізнес – це особлива підсистема економічних відносин, що склалася в аграрному секторі розвинених країн внаслідок злиття аграрного, промислового і торгового капіталу у процесі поглиблення інтеграційних зв'язків між сільським господарством та промисловістю (вертикальної інтеграції)¹.

В.Ф. Семенов, І.Ю. Сіваченко і В.П. Федоряк вказують, що агробізнес – це форма підприємницької діяльності у сфері виробництва засобів виробництва для аграрного сектора, у сільськогосподарському виробництві, у сфері переробки і реалізації продукції, агросервісного обслуговування виробників².

Схожу думку висловив Г.І. Мостовий, який визначає агробізнес як форму господарювання в аграрному секторі або як комплекс видів підприємницької діяльності, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції, її зберіганням, транспортуванням, переробкою і доведенням до споживача, а також з виробництвом засобів виробництва для сільського господарства³.

Агробізнес як вид підприємницької діяльності полягає у поєднанні таких її різновидів:

- виробництво засобів виробництва та надання виробничих послуг для сільського господарства і переробки;
- виробництво сільськогосподарської сировини;
- переробка сільськогосподарської продукції;
- маркетинг та сервісне обслуговування зазначених видів діяльності⁴.

На думку О. Попової, сталий розвиток агросфери – це системні, людиноцентристські, адаптивні за природою і якісні за сутністю цілеспрямовані дії, що повинні забезпечувати підвищення її економічної

¹ Абрамович І.А. Теоретичні основи та форми прояву аграрного бізнесу // Ефективна економіка. – 2011. – 12 // <http://www.economy.nayka.com.ua>

² Семенов В.Ф., Сіваченко І.Ю., Федоряк В.П. Загальний курс агробізнесу: Навч. посібник / За ред. В.Ф. Семенова, І.Ю. Сіваченка. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 301 с

³ Мостовий Г.І. Агробізнес: державне регулювання: Монографія. – Харків: Основа, 2002. – 300 с.

⁴ Абрамович І.А. Теоретичні основи та форми прояву аграрного бізнесу // Ефективна економіка. – 2011. – 12 // <http://www.economy.nayka.com.ua>

ефективності, соціальної прогресивності, екологічної безпечності та стійкості. Індикаторами її забезпечення виступають: підвищення якості життя населення сільських територій і нації в цілому на основі збереження її природоресурсного потенціалу на довготривалій період. Автор зазначає також, що при забезпеченні розвитку на засадах сталості агросфера як соціоекономіко-екологічна система повинна бути розумно керована і контрольована людиною так, щоб зростаючі потреби у продовольстві гармонійно поєднувались зі збереженням і примноженням агроресурсного потенціалу цивілізаційного розвитку⁵.

Важливу роль у забезпеченні сприятливих умов функціонування агробізнесу відіграє політика держави у даній сфері. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» державна аграрна політика базується на національних пріоритетах і враховує необхідність інтеграції України до Європейського Союзу та світового економічного простору.

Основними складовими державної аграрної політики є комплекс правових, організаційних і економічних заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування аграрного сектору економіки, розв'язання соціальних проблем сільського населення та забезпечення комплексного і сталого розвитку сільських територій.

Основні засади державної аграрної політики поширюються на сільське та рибне господарство, харчову промисловість і перероблення сільськогосподарської продукції (далі – аграрний сектор), аграрну науку і освіту, соціальну сферу села, їх матеріально-технічне та фінансове забезпечення.

Ефективність державно-правового регулювання сільського господарства можна визначити як результативну характеристику його дії, яка свідчить про здатність вирішувати відповідні соціально-правові проблеми. Ефективність державно-правового регулювання сільського господарства забезпечується такими факторами, як:

- ефективність законодавчого забезпечення;
- ефективність виконавчо-розпорядчої діяльності, що забезпечує конкретизацію норм закону на підзаконному рівні;
- ефективність діяльності щодо застосування положень закону

⁵ Попова О. Агросфера: соціоекономічний зміст і засади сталого розвитку // Економіка України. – 2012. - № 5. – С. 79, 83.

спеціальними суб'єктами⁶.

Як вірно зазначає Л. Машевська, одним із важливих засобів зміцнення економічних відносин в аграрному секторі економіки України, прискорення його розвитку та становлення є право. Саме воно закріплює організаційну структуру комплексу, визначає основні параметри його функціонування. Правовими нормами регулюються суспільні відносини, що стосуються практично всіх суб'єктів аграрного сектора економіки⁷.

Аграрне законодавство пройшло тривалий шлях становлення та розвитку. Так, С.І. Марченко виділяє чотири етапи в нормативно-правовому регулюванні сільськогосподарського товарного виробництва. *Перший етап* розвитку законодавства (1990-1992 роки) характеризується відсутністю спеціального правового регулювання товарного сільськогосподарського виробництва. В цей період започатковано перехід від командно-адміністративної системи до ринкової економіки, реформування аграрних та земельних відносин. *Другий етап* (з 1992 р. до 1999 р.) – характеризується прийняттям інтегрованих (уніфікованих) законодавчих актів, які спрямовані на регулювання відносин в основних галузях сільськогосподарського виробництва – рослинництві та тваринництві. *Третій етап* (умовно можна визначити з 1999 р. до 2002 р.) – започатковано прийняття законодавчих актів диференційованого характеру, спрямованих на регулювання відносин, щодо окремих видів товарного сільськогосподарського виробництва. *Четвертий етап* (з 2002 р. до цього часу) – характеризується, поряд із збереженням диференційованого підходу до правового регулювання товарного сільськогосподарського виробництва, активізацією законотворчого процесу в сфері гармонізації чинного аграрного законодавства до вимог СОТ та ЄС⁸.

Для оптимального розвитку агробізнесу в Україні важливу роль відіграє саме правове забезпечення його функціонування. Під організаційно-правовими засадами виробництва, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції розуміють норми, які містяться в правових документах і якими впорядковано таку діяльність⁹.

⁶ Ломакіна І. Державно-правове регулювання сільського господарства України // Підприємництво, господарство і право. – 2009. - № 10. – С. 139.

⁷ Машевська Л. До питання про поняття «джерела аграрного права» // Підприємництво, господарство і право. – 2010. - № 2. – С. 74.

⁸ Марченко С.І. Організаційно-правові питання товарного сільськогосподарського виробництва в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид наук. – К., 2008. – С. 10.

⁹ Полюхович Л. Деякі організаційно-правові питання підвищення конкурентоспроможності вітчизняного сільськогосподарського товаровиробника в контексті вимог Світової Організації Торгівлі // Підприємництво, господарство і право. – 2011. - № 10. – С. 86.

Питання розвитку агробізнесу має важливе значення у зв'язку з вступом України до СОТ. Членство України в СОТ створює значні можливості для українських товаровиробників, зокрема спрощення доступу до світових ринків, розширення споживчого асортименту та полегшення доступу до іноземних технологій. Разом з тим рівень конкуренції на внутрішньому ринку суттєво зросте. Оскільки до України прийдуть нові міжнародні гравці, то необхідно бути до цього підготовленими. Тож пріоритетним має бути забезпечення конкурентоспроможності українського бізнесу як на теренах нашої держави, так і на світовій арені¹⁰.

16 травня 2008 р. на підставі Закону України «Про ратифікацію Протоколу про вступ України до Світової організації Торгівлі» Україна набула членства в СОТ. 30 жовтня 2008 р. Кабінет Міністрів України прийняв Розпорядження «Про затвердження плану заходів щодо адаптації української економіки до вимог СОТ». Даний План передбачає, що у сільському господарстві необхідно здійснити наступні заходи: продовження роботи з удосконалення існуючих і запровадження нових програм державної підтримки сільського господарства відповідно до норм СОТ; виконання завдань і заходів, передбачених Державною цільовою програмою розвитку українського села на період до 2015 року, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р. № 1158; удосконалення страхової політики в аграрній сфері; створення ефективної системи охорони та раціонального використання земель сільськогосподарського призначення, забезпечення удосконалення інфраструктури аграрного ринку, створення сучасної селекційної бази аграрного виробництва, розвитку виробництва альтернативних видів палива; забезпечення зміцнення інвестиційної та інноваційної складової розвитку аграрного сектору шляхом удосконалення законодавства щодо створення сприятливих умов для залучення інвестицій в агропромисловий комплекс; продовження роботи, спрямованої на розвиток двосторонніх відносин з іноземними державами з метою просування вітчизняної сільськогосподарської продукції на зовнішній ринок; підвищення якості та безпеки сільськогосподарської продукції вітчизняного виробництва; реструктуризація бурякоцукрового комплексу; підтримка тваринництва в рамках Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р.

¹⁰ Фоміна К. Конкурентоспроможність АПК в контексті євро інтеграційних процесів України // Правовий тиждень. – 2008. - № 22. – С. 4.

№ 1158; забезпечення ветеринарного благополуччя, епізоотичної безпеки, екологічної та соціальної стабільності, проведення діагностики, профілактики та заходів боротьби з губчастоподібною енцефалопатією та іншими пріонними інфекціями; створення матеріально-технічної бази для діагностичних центрів та проведення акредитації державних лабораторій ветеринарної медицини згідно з вимогами міжнародної акредитації ISO/IEC 17025; удосконалення державного контролю та нагляду за виконанням санітарних та ветеринарно-санітарних вимог під час утримання тварин і виробництва харчових продуктів тваринного походження згідно з відповідними європейськими регламентами; забезпечення наукових досліджень у вищих аграрних навчальних закладах та удосконалення співпраці таких закладів з аграрними науковими установами.

Оскільки Україна є членом СОТ, то аграрна політика підтримки має бути більше сфокусована на питанні ефективності бюджетних програм підтримки, чіткому визначенні індикаторів для оцінки результативності кожної бюджетної програми, ніж збільшенні фінансування галузі¹¹.

Відповідно до Додатку 2 до Угоди СОТ «Про сільське господарство» заходи щодо державної підтримки сільського господарства поділені на три групи: «зелена», «блакитна», «жовта» скриньки.

«Зелену скриньку» складають заходи, що не спрямовані на підтримку обсягів виробництва. Ці заходи мають відповідати таким основним критеріям: підтримка повинна надаватися через урядові бюджетні програми, а не за кошти споживачів; наслідком підтримки не повинне бути надання цінової підтримки виробникам.

«Блакитну скриньку» складають заходи, спрямовані на обмеження перевиробництва (зменшення поголів'я худоби, посівних площ тощо).

До «жовтої скриньки» належать заходи внутрішньої підтримки, що справляють викривлюючий вплив на торгівлю і виробництво: дотації на продукцію тваринництва та рослинництва; дотації на племінне тваринництво; дотації на елітне насінництво; дотації на комбікорми; надання виробнику товарів і послуг за цінами, нижчими за ринкові; списання боргів та ін.

В Україні зростання підтримки села заходами «зеленої скриньки» означає, що поступово відбуватиметься зміщення акцентів бюджетної підтримки сільського господарства з підтримки сільськогосподарських підприємств у бік підтримки розвитку сільської місцевості. Як і в країнах

¹¹ Аграрне право України: підручник / В.М. Єрмоленко, О.В. Гафурова, М.В. Гребенюк [та ін.]; за заг. ред. В.М. Єрмоленка. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – С. 576.

Центральної та Східної Європи, ці тенденції посиляться в ході європейської інтеграції України, адже розвиток сільської місцевості в країнах ЄС є рівним за пріоритетністю напрямом аграрної політики нарівні з підтримкою сільськогосподарських виробників. Це означає, що держава активно підтримуватиме розвиток інфраструктури у сільській місцевості (будівництво шляхів, електромереж, меліоративних споруд), розвиток ринкової інфраструктури для селянських господарств (сприяння збуту сільськогосподарської продукції, у тому числі збирання, обробка та поширення ринкової інформації), охорону довкілля, депресивні території, вкладатиме гроші у людський капітал села¹².

П.Т. Саблук зазначає, що основними напрямами та пріоритетами державної підтримки повинні бути такі: виробництво продукції рослинництва і тваринництва; відтворення ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств; інноваційний розвиток галузі; розвиток територій та аграрного ринку¹³.

Необхідність у державному регулюванні діяльності суб'єктів агробізнесу зумовлюється і тим, що держава несе відповідальність за забезпечення нормальних соціальних умов для своїх громадян, забезпечення громадян продовольством та іншими сільськогосподарськими товарами у достатній кількості, відповідної якості, за захист прав та інтересів виробників і споживачів продовольства. За сучасних умов необхідність регулювання аграрних відносин зумовлена й гострим дефіцитом матеріальних і фінансових ресурсів, низьким технічним рівнем, слабкою мотивацією до праці, порушенням міжгалузевих зв'язків¹⁴.

У зв'язку з цим ґрунтовного дослідження вимагають організаційно-правові питання діяльності аграрних товаровиробників. Правовий аспект товарного сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що майже всі відносини, які виникають при його здійсненні, регулюються (або мають бути врегульовані) нормами права, і в реальній дійсності виступають як правові. Тому визначальним чинником ефективності товарного сільськогосподарського виробництва є якісний рівень його правового забезпечення. Іншими словами, право через систему нормативно-правових актів (зовнішній вираз) як

¹² Аграрне право України: підручник / В.М. Єрмоленко, О.В. Гафурова, М.В. Гребенюк [та ін.]; за заг. ред. В.М. Єрмоленка. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – С. 579.

¹³ Саблук П. Стан і перспективи розвитку агропромислового комплексу України // Економіка України. – 2008. - № 12. – С. 4-19.

¹⁴ Ломакіна І. Державно-правове регулювання сільського господарства України // Підприємництво, господарство і право. – 2009. - № 10. – С. 138.

«регулятор суспільних відносин» може стимулювати чи, навпаки, гальмувати процес розвитку товарного сільськогосподарського виробництва¹⁵.

Відповідно до Закону України «Про сільськогосподарський перепис» виробники сільськогосподарської продукції – юридичні особи всіх організаційно-правових форм господарювання та їх відокремлені підрозділи, фізичні особи (фізичні особи-підприємці, домогосподарства), які займаються сільськогосподарською діяльністю, передбаченою класифікацією видів економічної діяльності, мають у володінні, користуванні або розпорядженні землі сільськогосподарського призначення чи сільськогосподарських тварин.

Тобто виробництво сільськогосподарської продукції можуть здійснювати підприємства, господарські товариства, фермерські господарства, сільськогосподарські кооперативи, особисті селянські господарства. Діяльність цих суб'єктів регулюється Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Законами України: «Про господарські товариства», «Про акціонерні товариства», «Про фермерське господарство», «Про особисте селянське господарство», «Про сільськогосподарську кооперацію», а також угодами СОТ, ратифікованими Верховною Радою України, а саме: «Про застосування санітарних та фіто санітарних заходів», «Про сільське господарство» та іншими нормативно-правовими актами.

Так, відповідно до ст. 1 Закону України «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві», сільськогосподарські підприємства самі визначають напрями і структуру сільськогосподарського виробництва, а отже і його спеціалізацію та обсяги. Вони можуть здійснювати свою діяльність як самостійно, так і через кооперування з промисловими підприємствами та іншими суб'єктами підприємництва.

Виробничо-господарська діяльність сільськогосподарських підприємств спрямована на розвиток основних галузей (рослинництво і тваринництво) і додаткових – (садівництво, бджільництво, ставкове рибальство, тепличне і парникове господарство, вирощування овочів, хмелярство, тощо). Поряд з ними розвиваються допоміжні галузі – переробка продовольства і сировини власного виробництва, місцеві промисли, торгівля через власну або орендовану торговельну мережу, тощо.

Особливістю виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств є

¹⁵ Марченко С. Поняття «товарне сільськогосподарське виробництво» як правова категорія // підприємництво, господарство і право. – 2009. - № 12. – С. 199.

використання ними землі як основного засобу виробництва. Наслідком цього є наявність спеціальних форм організації і ведення виробництва в аграрному секторі економіки (фермерські господарства, сільськогосподарські виробничі кооперативи та ін.). Аграрні підприємства крім основної (спеціалізованої) виробничо-господарської діяльності здійснюють, як правило, й інші види сільськогосподарської діяльності – йдеться про переробку продукції власного виробництва, розвиток промислів, садівництво, бджільництво тощо.

Відносини у сфері виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств регулюються Конституцією України, Господарським, Цивільним і Земельним кодексами, законами України, указами Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також спеціальними нормативними актами.

Зокрема, на рівні спеціальних актів, скажімо, Закони України: «Про насіння», «Про охорону прав на сорти рослин», «Про племінне тваринництво», визначаються спеціальні суб'єкти, їх правомочність та основні вимоги до них. Так, згідно зі ст. 3 Закону України «Про племінне тваринництво» суб'єктами цієї галузі визнаються підприємства, селекційно-гібридні центри, іподроми, лабораторії імунно-генетичного контролю, контрольово-випробувальні станції, центри трансплантації ембріонів, інші підприємства незалежно від форм власності, а також фермерські господарства, які мають свідоцтва на право займатися племінною справою.

Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» визначена господарська правосуб'єктність кооперативу (ст. 28). Кооператив (об'єднання) відповідно до свого статуту самостійно визначає основні напрями господарської діяльності, здійснює її планування і реалізацію. Він самостійно реалізує свою продукцію, майно, надає послуги за цінами і тарифами, які встановлюються ним самостійно або на договірній основі.

Відповідно до ст. 24 Закону України «Про фермерське господарство» останнє діє на умовах самоокупності. Всі витрати господарство покриває за рахунок власних доходів та інших джерел, не заборонених законодавством. Фермерське господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організовує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, на власний розсуд і ризик підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, в тому числі іноземних.

Виробничо-господарська правосуб'єктність сільськогосподарських

товариств регулюється нормами Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України та Законами України: «Про господарські товариства» та «Про акціонерні товариства».

Так, відповідно до ст. 1 Закону України «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві», сільськогосподарські підприємства самі визначають напрями і структуру сільськогосподарського виробництва, а отже і його спеціалізацію та обсяги. Вони можуть здійснювати свою діяльність як самостійно, так і через кооперування з промисловими підприємствами та іншими суб'єктами підприємництва.

Виробничо-господарська діяльність сільськогосподарських підприємств спрямована на розвиток основних галузей (рослинництво і тваринництво) і додаткових – (садівництво, бджільництво, ставкове рибальство, тепличне і парникове господарство, вирощування овочів, хмелярство, тощо). Поряд з ними розвиваються допоміжні галузі – переробка продовольства і сировини власного виробництва, місцеві промисли, торгівля через власну або орендовану торговельну мережу, тощо.

Особливістю виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств є використання ними землі як основного засобу виробництва. Наслідком цього є наявність спеціальних форм організації і ведення виробництва в аграрному секторі економіки (фермерські господарства, сільськогосподарські виробничі кооперативи та ін.). Аграрні підприємства крім основної (спеціалізованої) виробничо-господарської діяльності здійснюють, як правило, й інші види сільськогосподарської діяльності (переробка продукції власного виробництва, розвиток промислів, садівництво, бджільництво тощо).

Важливу роль у гармонійному розвитку аграрного товаровиробництва відіграє сільськогосподарська дорадча діяльність. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про сільськогосподарську дорадчу діяльність» сільськогосподарська дорадча діяльність (далі – дорадча діяльність) – сукупність дій та заходів, спрямованих на задоволення потреб особистих селянських та фермерських господарств, господарських товариств, інших сільськогосподарських підприємств усіх форм власності і господарювання, а також сільського населення у підвищенні рівня знань та вдосконаленні практичних навичок прибуткового ведення господарства.

Основними завданнями дорадчої діяльності відповідно до ст. 4 Закону України «Про сільськогосподарську дорадчу діяльність» є: підвищення рівня

знань і вдосконалення практичних навичок прибуткового ведення господарства суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сільській місцевості, та сільського населення в умовах ринкової економіки; надання суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність у сільській місцевості, та сільському населенню дорадчих послуг з питань економіки, технологій, управління, маркетингу, обліку, податків, права, екології тощо; надання дорадчих послуг органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування з питань підготовки та реалізації планів соціально-економічного розвитку, формування громадянського суспільства; поширення та впровадження у виробництво сучасних технологій, новітніх досягнень науки і техніки; сприяння розвитку несільськогосподарського підприємництва в сільській місцевості, у тому числі сільського зеленого туризму, зайнятості сільського населення тощо; робота з сільською молоддю, ініціювання та реалізація молодіжних програм; інші завдання, визначені законом.

Разом з тим, як зазначає Л. Полюхович, оскільки чинне законодавство України передбачає складну процедуру реєстрації дорадчих служб і високі вимоги до професійної підготовки радників, а також обмеження фінансування їх діяльності (з бюджету фінансуються лише соціально спрямовані програми та лише на підставі акта виконаних робіт) і жорсткий контроль перевіряючи органів за використанням бюджетних коштів, діяльність дорадників є неефективною, не забезпечує потреб суб'єктів господарювання (зокрема щодо роз'яснення специфіки діяльності в контексті членства України в СОТ)¹⁶.

Правове регулювання фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств здійснюється згідно із загальними і спеціальними законами і підзаконними актами.

До спеціальних законодавчих актів, які, регулюють фінансові відносини, належать Закони України: «Про банки і банківську діяльність», «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», «Про забезпечення вимог кредиторів і реєстрацію обтяжень», «Про платіжні системи і переказ грошей в Україні» тощо. Предметом спеціального регулювання є організаційно-правові, кредитні та страхові відносини, що виникають у сфері взаємодії всіх сільськогосподарських підприємств між собою, з іншими спеціальними суб'єктами (банками, страховими компаніями, тощо), а також із

¹⁶ Полюхович Л. Деякі організаційно-правові питання підвищення конкурентоспроможності вітчизняного сільськогосподарського товаровиробника в контексті вимог Світової Організації Торгівлі // Підприємництво, господарство і право. – 2011. - № 10. – С. 88.

державою та органами місцевої влади.

Згідно зі ст. 140 Господарського кодексу України і відповідних положень Законів України: «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про господарські товариства» джерелами формування майна (в тому числі й фінансових ресурсів) суб'єктів господарювання є грошові та матеріальні внески засновників; доходи від реалізації продукції (робіт, послуг); доходи від цінних паперів; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; надходження від продажу (здачі в оренду) майнових об'єктів (комплексів), що належать їм, придбання майна інших суб'єктів; кредити банків та інших кредиторів; безплатні та благодійні внески, пожертвування організацій і громадян; інші джерела, не заборонені законом.

Сучасний етап розвитку агробізнесу України характеризується наявністю у безпосередньо сільськогосподарській його сфері тенденції до поглиблення поділу між корпоратизованим великотоварним крупним виробництвом і сектором дрібних господарств населення, між якими поки що залишаються функціонувати традиційні ТзОВ, селянські спілки та подібного типу сільськогосподарські підприємства¹⁷.

Існуюча модель аграрного виробництва дає змогу досягти економічного зростання та забезпечувати фінансові результати лише певному колу виробників чи власників. Водночас суспільні блага, у тому числі такі важливі, як продовольче самозабезпечення, економічна база життєдіяльності сільського населення, відтворення селянства та підтримання екологічної рівноваги, що повинні створюватися у процесі сільськогосподарського виробництва, продукуються недостатньо, а сімейний тип господарювання, який зорієнтований на створення цих благ, не отримує належного розвитку, тому існуюча модель аграрного виробництва потребує всебічної модернізації, здійснюваної на соціоекономічних засадах¹⁸.

Прямий вплив на сталий розвиток аграрного сектору здійснюють аграрна освіта і наука як першооснова, джерело для теоретичного й практичного втілення концепції сталого розвитку аграрного сектору України¹⁹.

В Україні закріплено курс на науково-технологічне оновлення сільського господарства. Так, у Законі України «Про основи державної політики у сфері

¹⁷ Підгребельна М. Агрохолдинги як великотоварні підприємства в аграрному бізнесі // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер : Економіка АПК. – 2013. – № 20 (1). – С. 101.

¹⁸ Підгребельна М. Агрохолдинги як великотоварні підприємства в аграрному бізнесі // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер : Економіка АПК. – 2013. – № 20 (1). – С. 104.

¹⁹ Савельєва О.М. До питання про перспективи розвитку аграрного права України в умовах забезпечення сталого розвитку аграрного сектору // Право і суспільство. – 2014. – № 1-2. – С. 109.

науки і науково-технічної політики» визначено, що саме науково-технічний прогрес є головним чинником розвитку суспільства, а також закріплено, що держава надає пріоритетну підтримку розвитку науки як визначального джерела економічного зростання».

Для впорядкування наукового та інноваційного забезпечення агропромислового виробництва, дієвого впливу аграрної науки на конкурентоспроможність галузей АПК та розвиток соціальної сфери села був виданий спільний наказ Міністерства аграрної політики України, Національної академії аграрних наук від 13.07.2007 р. № 496/69 «Про систему наукового забезпечення агропромислового виробництва АР Крим та областей України». Згідно даного наказу для запровадження досягнень науки у виробництво необхідно здійснити наступні заходи: забезпечити функціонування постійно діючих науково-технологічних демонстраційних полігонів у рослинництві та модельних ферм у тваринництві для розкриття у виробничих умовах практичної цінності тих чи інших наукових досягнень; організувати постійно діючі тренінги, практикувати науково-практичні семінари, «круглі столи», брифінги за участю керівників, спеціалістів господарств, фермерів, сільських господарів для кращої інформованості про досягнення аграрної науки з метою запровадження їх у виробництво; забезпечити на договірних засадах розробку інноваційних (технологічних) проєктів розвитку базових господарств та їх супроводження; сформувати систему дорадництва та інфраструктуру наувоконсультаційних послуг агроформуванням і сільському населенню в освоєнні методів прибуткового господарювання в умовах ринкової економіки; узагальнити практику ефективного використання в умовах регіону науково-технічних досягнень, запропонованих науково-дослідними установами центру.

Орієнтація на інноваційний алгоритм розвитку знайшла своє відображення в Угоді про партнерство і співробітництво з Європейським Співтовариством від 14.06.1994 р., що набула чинності 01.03.1998 р., в стратегії інтеграції України до Європейського Союзу, затвердженій Указом Президента України від 11.06.1998 р., а також у Стратегії економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції» на 2004-2015 роки», затвердженій Указом Президента України від 28.04.2004 р.

Цими документами та численними підзаконними актами в Україні була створена досить солідна нормативно-правова база, якою не тільки передбачалась загальна орієнтація на інноваційний розвиток економіки, а й окреслювались основні механізми втілення в життя такого курсу. Проте

реального включення в дію більшості цих механізмів в Україні не відбулося²⁰.

На сучасному етапі становлення та розвитку нових форм господарювання сільгоспвиробників особливо важливими стають проблеми збуту виробленої ними продукції та сировини. Аграрний сектор став об'єктом особливої уваги з боку держави, що прагне забезпечити безперервне постачання населення продовольством, захистити внутрішній ринок від небажаної конкуренції іноземних постачальників і підтримувати вітчизняних товаровиробників, субсидіюючи експорт за рахунок участі у різного роду стабілізаційних програмах, а також витрачаючи на ці цілі значні фінансові кошти.

Традиційними формами торгівлі продовольчими товарами є організовані ринки. У першу чергу, йдеться про товарні біржі й аукціони²¹. Діяльність бірж та аукціонів регулюється Законами України: «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції», Концепцією розвитку біржового ринку сільськогосподарської продукції, Постановою Кабінету Міністрів України «Про вдосконалення виставково-ярмаркової діяльності в Україні», Указом Президента України «Про заходи щодо формування та функціонування аграрного ринку», Положенням про організацію та проведення аукціонів живої худоби та птиці, наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про підвищення ефективності функціонування агроторгових домів».

Варто погодитись з Л.О. Паньковою, яка зазначала, що захист економічних прав національних сільськогосподарських товаровиробників пов'язаний зі збутом сільськогосподарської продукції та виходом її на зовнішній ринок, уникаючи товарообмінних (бартерних) операцій, та реалізацією продукції за реальними ринковими цінами. Досягненню зазначеної мети сприяло б прийняття спеціального Закону України «Про аграрну біржу»²².

На даний час особливості правового статусу аграрної біржі регулюються Законом України «Про державну підтримку сільського господарства України», відповідно до ст. 2 якого аграрна біржа – юридична особа, створена згідно із Законом України «Про товарну біржу», яка підпадає під регулювання норм такого закону і статей 279-282 Господарського кодексу України (з урахуванням особливостей, визначених цим Законом) та надає послуги суб'єктам

²⁰ Ширма В.В. Організаційно-економічні засади інноваційного розвитку сільського господарства України //

²¹ Станіславський В. Правове регулювання діяльності аграрної біржі із забезпечення продовольчої безпеки // Юридична Україна. – 2012. – № 10. – С. 68-69.

²² Панькова Л.О. Правове регулювання діяльності аграрних бірж в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2005. – 21 с.

господарювання з укладення біржових договорів (контрактів) щодо сільськогосподарської продукції, товарних деривативів, базовим активом яких є сільськогосподарська продукція, іпотечних сертифікатів та іпотечних закладних, а також з проведення розрахунково-клірингової діяльності за ними.

Одночасно має розвиватися мережа агроторгових домів. Агроторговий дім, як форма самоорганізації та кооперації товаровиробників, орієнтується на регулярне здійснення торгівлі сільськогосподарською продукцією та продуктами її переробки, укладаючи угоди купівлі-продажу за власний рахунок або за рахунок споживачів, займається постачанням матеріально-технічних ресурсів, наданням агросервісних послуг, а також обробкою та поширенням серед своїх клієнтів інформації про кон'юнктуру локального та зовнішніх ринків. ... Агроторгові доми сприяють процесам вертикальної інтеграції на території району чи регіону, координуючи діяльність групи взаємопов'язаних підприємств агропромислового комплексу на основі довгострокової маркетингової стратегії. При цьому перевага віддається договірній вертикально інтегрованій маркетинговій системі без створення окремих організаційно-правових агропромислових формувань²³.

Державна аграрна політика має сприяти розвитку інфраструктури аграрного ринку та забезпечити вирішення наступних завдань: формування оптових ринків аграрної продукції та матеріально-технічних ресурсів; формування нормативно-правової бази для запровадження ф'ючерсної торгівлі та вдосконалення системи складських свідоцтв на ринку зерна; забезпечення розвитку мережі агроторгових домів у формі маркетингових кооперативів²⁴.

Як вірно зазначає О. Батигіна, як пріоритетний напрям щодо налагодження ситуації зі збутом сільськогосподарської продукції можна розглядати створення мережі місцевих, регіональних і міжрегіональних оптових ринків сільськогосподарської продукції. При цьому необхідно враховувати існуючий позитивний досвід створення та існування таких структур в інших країнах²⁵.

Аграрне товаровиробництво характеризується багатогалузевістю і має свою специфіку. Кожна з його галузей займається виробництвом певного виду і роду продуктів харчування та сировини рослинного і тваринного походження,

²³ Щербина С.В. Механізм формування державної політики у сфері інформаційного забезпечення аграрного сектору економіки України // Державне управління: теорія та практика. - 2012. - № 2.

²⁴ ЗУ «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» від 18.10.2005 р. № 2982.

²⁵ Батигіна О. Правове забезпечення реалізації сільськогосподарської продукції та сировини за допомогою оптового ринку сільськогосподарської продукції // Підприємництво, господарство і право. - 2005. - № 7. - С. 92.

що вимагає відповідного виробничого забезпечення та обслуговування. Своєрідність результатів діяльності аграрних підприємств зумовлює характер підприємницьких договірних відносин, пов'язаних із порядком, правовими формами та умовами їх реалізації.

Законодавство України передбачає положення щодо свободи реалізації сільськогосподарської продукції, відповідно до якого сільськогосподарські товаровиробники мають право на договірній основі реалізовувати вироблену продукцію. Відповідно до ч. 2 ст. 67 Господарського кодексу України підприємства вільні у виборі предмета договору, визначенні зобов'язань, інших умов господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству України.

На даний час в аграрному секторі економіки є поширеними договірні відносини між суб'єктами, які опосередковують їх виробничо-господарські відносини як у сфері АПК, так і з господарюючими суб'єктами інших галузей господарства. Як зазначає А.М. Статівка, договір в умовах ринку став об'єктивно необхідною формою ринкових економічних зв'язків. Іншої правової форми, яка б оптимально виражала інтереси сторін з урахуванням рівня розвитку ринкових економічних відносин, не існує.

Аграрно-правовому договору властиві такі ознаки: взаємний вільний вияв волі сторін договору, як правило, не обтяженої адміністративними актами; оптимальне забезпечення розвитку аграрного виробництва кожного товаровиробника; забезпечення реалізації інтересів сторін за договором; визначення договору як угоди двох і більше сторін, що породжує їх права та обов'язки щодо забезпечення та розвитку виробництва аграрної продукції з метою реалізації взаємних майнових та інших інтересів, виражає характер ринкових відносин з участю аграрних товаровиробників. Договір виконує функції виявлення потреб договірних суб'єктів, а разом із тим певною мірою і потреб держави; забезпечення створення основи для планування окремих виробництв на державному, регіональному чи колективному рівні; він є юридичною формою організації виробничого процесу; права й обов'язки сторін у договорі визначаються специфікою аграрного виробництва; аграрно-правовий договір є правовою формою реалізації взаємних інтересів сторін з урахуванням юридичних, природно-кліматичних, економічних можливостей; аграрно-правовий договір є юридичною формою відносин, що опосередковано забезпечують розвиток аграрного виробництва²⁶.

²⁶ Статівка А.М. Договори в системі агропромислового комплексу України в умовах ринкових відносин: Автореф. дис. ... юрид. наук. – Х., 1998. – С. 10, 12

Договірні відносини в АПК регулюються Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, а також спеціалізованими нормативно-правовими актами. Застосування спеціалізованих нормативно-правових актів зумовлене тим, що договірні відносини у сфері АПК мають певні особливості, які не достатньо відображені Цивільним та Господарським кодексами України. Особливості правового регулювання аграрно-договірних відносин зумовлюються: сферою аграрного виробництва, в якій укладається договір, особливостями галузі господарювання, видом господарської діяльності та економічною формою результату цієї діяльності; особливостями правового становища суб'єктів, між якими виникають аграрні відносини²⁷.

З метою якнайповнішого відображення даних особливостей та оптимального врегулювання договірних відносин необхідно прийняти Аграрний кодекс України. Слід погодитись із В. Корольовим, який вказує, що окрема глава АК України має містити такі норми: загальні положення про договірні відносини, де буде визначено: поняття аграрно-договірних відносин, особливості, види, підстави виникнення; загальні положення про аграрно-правовий договір, де будуть закріплені положення щодо поняття, особливостей та видів договорів в АПК; норми про порядок укладення, виконання і припинення договорів у сільськогосподарському виробництві; поняття, зміст та особливості кожного виду договору²⁸.

Основне завдання державного регулювання розвитку агробізнесу полягає в реалізації соціально-економічної політики держави у сфері виробництва, розподілу і реалізації продовольства в контексті забезпечення продовольчої безпеки країни та збереження екологічної рівноваги навколишнього середовища. Регіональне регулювання ефективного функціонування суб'єктів агробізнесу передбачає: оцінку інвестиційної привабливості регіонального АПК; розробку цільових регіональних програм розвитку агробізнесу з урахуванням природо-ресурсного потенціалу та інтересів території; місцеве фінансово-бюджетне, податкове і цінове регулювання; соціальний захист малозабезпечених верств населення²⁹.

Варто погодитись із С.В. Щербиною, що в основу здійснення державної аграрної політики слід покласти такі принципи:

²⁷ Корольов В. Поняття та особливості договорів в АПК // Підприємництво, господарство і право. – 2008. - № 4. – С. 65.

²⁸ Корольов В. Тенденції розвитку договірних відносин аграрних суб'єктів у ринкових умовах та вдосконалення їх законодавчого забезпечення // Підприємництво, господарство і право. – 2008. - № 6. – С. 26.

²⁹ Бугіль С. Я. Організаційні особливості агропромислової інтеграції/ С. Я. Бугіль // Вісник Львів. держ. аграр. ун-ту : Економіка АПК. - 2004. - № 9. - С. 497 (496-500).

- системність реформ, що забезпечується узгодженням комунікацій між всіма елементами, які стосуються аграрного сектору;
- послідовності, поетапності в здійсненні державної аграрної політики;
- неухильності, обов'язковості й комплексності прийняття рішень відповідно до плану реформування та обов'язковості їх виконання;
- рівного доступу всіх сільгоспвиробників до інформації та сучасних інформаційних технологій, що забезпечується застосуванням державних інструментів впливу;
- виділення державних коштів на інформаційно-технологічне переоснащення пріоритетних галузей аграрного сектору, зокрема, на запровадження електронного урядування, енергозберігаючих технологій та здійснення заходів із покращення екологічного стану ґрунтів;
- забезпечення прозорості та контролю за ефективним використанням бюджетних коштів на інформаційне забезпечення та спрощення порядку їх надання³⁰.

Суттєвими недоліками сучасного аграрного права, які потребують якнайшвидшого вирішення, є: декларативність норм і пільг у сфері соціального розвитку села, прогалини правового регулювання аграрного лізингу, недостатній рівень екологізації норм аграрного права, відсутність аграрно-правових норм заохочувального характеру³¹.

Основним шляхом удосконалення джерел аграрного права в Україні є підготовка та видання спеціального закону про основні джерела аграрного права. У цьому акті слід обов'язково зазначити, що зведення джерел права тільки до нормативно-правових актів не виправдане; також бажано максимально визначити ставлення держави до прецедентного, звичаєвого та договірної права. У ньому доцільно нормативно зафіксувати основу регуляторної системи держави, основну форму джерела аграрного права. Цей закон має стати початком роботи над фундаторним актом кодифікованого характеру – Аграрним кодексом України³².

³⁰ Щербина С.В. Механізми формування державної політики у сфері інформаційного забезпечення аграрного сектору економіки України //

³¹ Вашишин М.Я. Деякі проблемні аспекти аграрного права // Актуальні проблеми юридичної науки: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Дванадцять осінні юридичні читання» (м. Хмельницький, 8-9 листопада 2013 р.). – Частина перша. – Хмельницький, 2013. – С. 106.

³² Машевська Л. До питання про поняття «джерела аграрного права» // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 2. – С. 76.

1.2. Організаційно-методичне забезпечення оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств

Економічна діяльність у ринкових умовах передбачає в системі управління підприємством, зокрема сільськогосподарським, не тільки констатацію фактів господарського життя, але і висвітлення звітних показників у натуральному і вартісному вимірниках для подальшого її прогнозування. Її основним завданням є визначення результативності роботи господарства. Розглядаючи витрати як основний чинник формування рівня рентабельності, необхідно проаналізувати їхню ефективність.

Підвищення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в Україні є важливою проблемою розвитку національної економіки. Її розв'язання залежить від комплексу макроекономічних чинників. Водночас вагомі результати діяльності в значній мірі залежать від організаційно-економічних внутрішніх чинників, які потребують фахового вирішення низки проблем на підприємствах.

Аграрний сектор економіки за останні десятиріччя характеризується значними диспропорціями в аграрному виробництві – поєднанням дрібних та великих формувань, нерівномірними змінами рівнів обсягів виробництва в різних галузях АПК, постійним зростанням собівартості. Результатом цих процесів є збитковість основних галузей сільського господарства у більшості підприємств.

Підвищення економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств, на наш погляд, насамперед, залежить від обґрунтування раціональних параметрів їх функціонування та розвитку, запровадження інтенсивних технологій агропромислового виробництва, поліпшення рівня використання трудового потенціалу тощо. Все це зумовлює необхідність застосування адекватної оцінки (економічної діагностики) діяльності сільськогосподарських підприємств.

Серед основних економічних критеріїв ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства, як і будь якого господарюючого суб'єкта, є прибуток. Завдяки прибутку, одержаного від порівняння доходів з витратами, і ефективності як результату їх зіставлення, визначають фінансовий стан підприємств і зацікавленість власників у господарській діяльності та відповідно в створенні доданої вартості для подальшого розвитку. Тому застосування адекватних інструментів оцінки ефективності діяльності

сільськогосподарських підприємств стає дедалі актуальнішим.

Основним механізмом реалізації цієї мети на сьогодні є статистичне вивчення показників господарської діяльності аграрних формувань, визначення рівня витрат і доходів та моделювання їх оптимального співвідношення, тобто досягнення умов беззбиткової діяльності. Тут найважливішим питанням є правильно оцінити фактичний їх рівень, передбачити майбутні тенденції поведінки та віднайти ефективні рішення в умовах невизначеності.

У процесі оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств згідно сучасної статистичної методології вважаємо за необхідне визначати наступні показники:

- натуральні показники обсягів виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції;
- величина і структура витрат на виробництво продукції;
- повна собівартість та чистий дохід від реалізації продукції;
- рівень рентабельності (збитковості).

Слід врахувати і те, що для досягнення більшої об'єктивності розрахунків показників обчислення доцільно здійснювати за період не менше 3 років, за видами продукції, організаційно-правовими формами господарювання та регіонами.

Здійснюючи економічну оцінку основних параметрів господарювання аграрних формувань, виникає потреба розробки концептуального підходу до визначення змісту показників і методів їх побудови за інформаційними ресурсами звітності. На наш погляд, він має базуватися на синтезі комплексного вивчення показників діяльності сільськогосподарських підприємств України як важливої складової вітчизняної економічної системи. При цьому основним завданням його реалізації є розробка методології економічної діагностики на основі об'єктивних інформаційних ресурсів обліку і звітності.

Наступним етапом проведення оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств є вивчення витрат, що формуються при витрачанні різноманітних виробничих ресурсів.

Оцінка ефективності витрат – один з етапів комплексного економічного аналізу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, що має важливе значення для економіки усіх сфер агропромислового комплексу. В умовах нестабільності національної економіки, впливу інфляційних процесів, обмеженості запасів ресурсів та постійного зростання на них цін, особливо під час сезонних робіт, оцінювання ефективності витрат дає змогу визначати

здатність аграрних підприємств виживати на ринку в сучасних умовах господарювання.

Основний показник цього аналізу – собівартість продукції. Її рівень відображає фінансовий стан підприємства, темпи розширеного відтворення, раціональне використання виробничих ресурсів та ін. Актуальним питанням в управлінні є зниження собівартості й досягнення її оптимального рівня. Багато в чому величина собівартості продукції залежить від її аналізу.

Оцінка ефективності витрат через механізм проведення аналізу собівартості продукції є важливим елементом управління. Цієї думки дотримується більшість економістів. Зокрема, П. Попович вважає, що основною метою такого аналізу є “...виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, зменшення затрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку”¹.

Для її розв’язання перед ним ставиться низка завдань:

- здійснення контролю за додержанням плану зниження собівартості та оцінювання її динаміки;
- вивчення впливу чинників на величину собівартості;
- виявлення резервів зниження рівня собівартості й економії виробничих ресурсів;
- оцінювання отриманих результатів та розробка заходів і подальших дій для досягнення ефективності роботи.

При цьому об’єктами досліджень є загальна сума витрат за елементами, витрати на гривню продукції, собівартість окремих видів продукції, витрати за статтями та центрами відповідальності. Необхідність поділу аналітичної роботи на певні етапи передбачає його проведення протягом усього життєвого циклу продукції. Акцент робиться на попередній і перспективний аналіз.

Враховуючи роль, цілі та об’єкти оцінки ефективності витрат, в умовах ринкової економіки можна застосувати модель їх визначення. Її можна зобразити у вигляді схеми (рис. 1.1).

В свою чергу, В. Личева пропонує передбачити в оцінці ефективності витрат наступні етапи:

1. Вивчення використання виробничих ресурсів і виявлення впливу основних чинників на рівень ефективності витрат у базисному та прогнозному періодах.

¹ Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання : підр. / Попович П.Я. – К : Знання, 2008. – 630 с.

2. Проведення економічних розрахунків їхньої ефективності при різних варіантах пріоритетних напрямів використання.

3. Порівняння показників ефективності витрат за різних умов виробництва продукції².

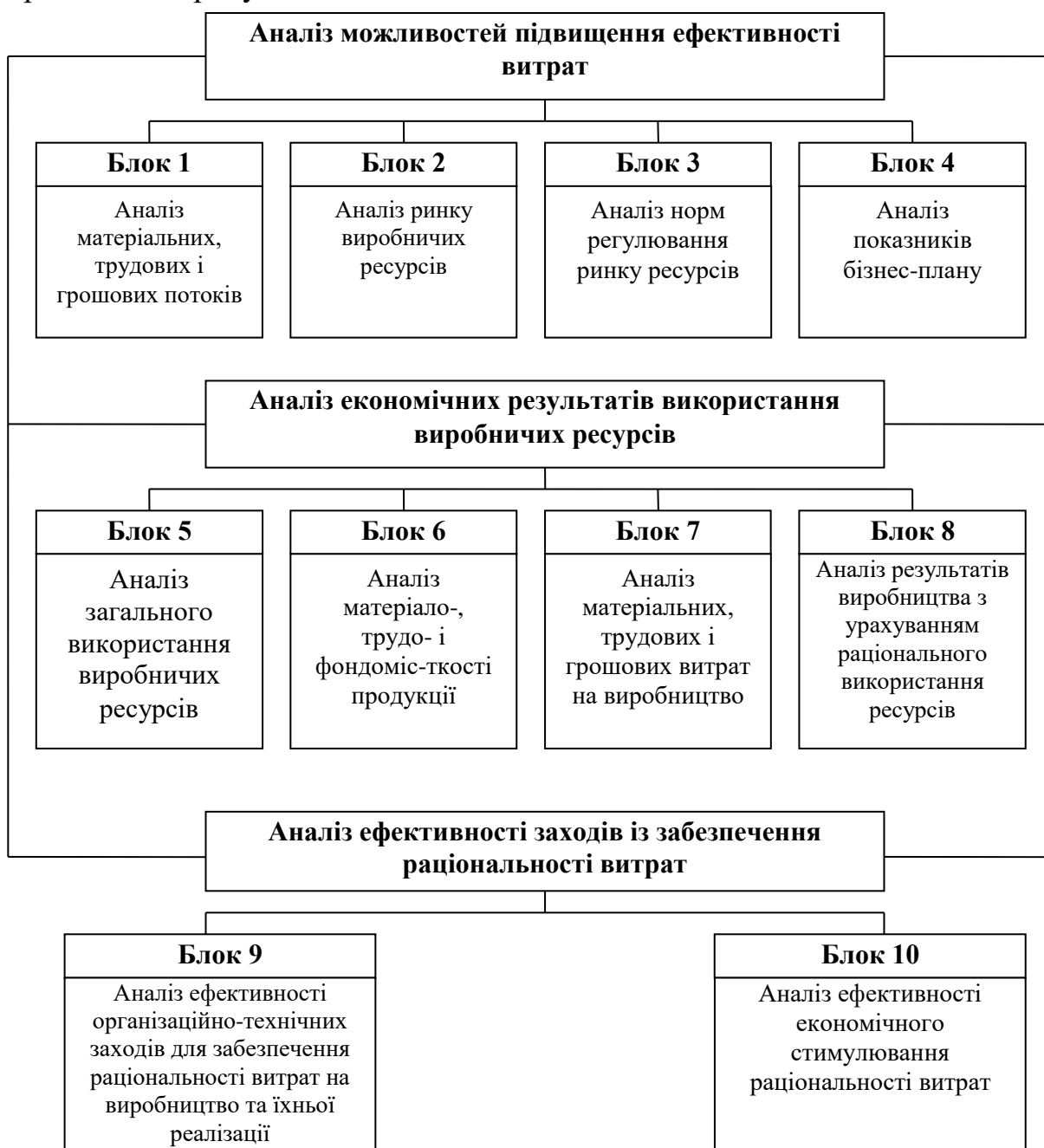


Рис. 1.1. Модель визначення ефективності витрат

У методиці оцінці ефективності витрат Г. Савицька виділяє такі етапи:

- а) аналіз динаміки собівартості продукції;
- б) аналіз виконання плану за рівнем собівартості продукції;

² Лычѐва В. В. Формирование механизма управления производственными затратами в системе агропромышленного комплекса / Лычѐва В. В. ; [под ред. Н. В. Рыскина, М. А. Ананьева]. – Саранск : Изд-во Мордовск. ун-та, 2001. – С. 48.

- в) міжгосподарський порівняльний аналіз собівартості продукції;
- г) факторний аналіз собівартості продукції загалом, за видами і статтями витрат;
- д) визначення резервів зниження собівартості продукції³.

На нашу думку, аналіз собівартості продукції необхідно розпочинати з вивчення динаміки загальної суми витрат загалом та за структурними елементами. Таким чином, забезпечується оцінювання матеріало-, трудо- і фондомісткості й енергоємності з метою підвищення продуктивності здійснюваних витрат.

Загалом аналіз ситуації в галузях АПК за останні роки показує, що у кожній із них витрати змінюються по-різному. В залежності від технологічних особливостей вирощування сільськогосподарських культур і виробництва тваринницької продукції прослідковується різна їх строкатість за елементами. На виявлені зміни впливає низка чинників. Серед них можна виділити такі: обсяг виробництва, структура видів продукції, рівень змінних витрат на одиницю продукції, величина постійних витрат.

Їхній вплив можна розрахувати за допомогою такої формули:

$$BB = \sum (P \cdot SP \cdot ZB_i) + PB, \quad (1)$$

де BB – витрати на виробництво; P – обсяг продукції; SP – структура продукції; ZB_i – змінні витрати одиниці продукції; PB – сума постійних витрат.

Для оцінки впливу вказаних чинників на величину витрат виробництва нами запропоновано методику їх факторного аналізу на прикладі сільськогосподарських підприємств (табл. 1.1).

Ще одним чинником, який має важливе значення, є вартість виробничих ресурсів. Його необхідно враховувати разом зі змінами інфляції. Так, Г. Савицька акцентує увагу на інфляційному прирості амортизації, орендної плати, відсотків за кредит, спожитих послуг та ін.⁴

Як вважає В. Личева, під час аналізу ефективності витрат “...помітну роль відіграють також: затрати трудових ресурсів на 1 га землі і 1 голову тварин; рівень забезпеченості сільськогосподарського виробництва матеріальними і трудовими ресурсами, їхня кількість і співвідношення;

³ Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учеб. / Г. В. Савицкая – [3-е изд., испр.]. – Минск : Новое знание, 2003. – 696 с. – С. 185.

⁴ Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. пос. – 3-тє вид., випр. і доп. / Г.В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668 с.

фондозабезпеченість і ступінь механізації виробничих процесів; якість землі і розташування підприємства; ринок збуту; якість, строки і ціна реалізації продукції”⁵.

Таблиця 1.1

**Методика факторного аналізу витрат
на виробництво сільськогосподарських підприємств**

Витрати	Чинники зміни витрат			
	обсяг продукції (I)	структура продукції (CII)	змінні витрати (ЗВ _i)	постійні витрати (ПВ)
$BB_0:$ $\sum (I_0 * ZB_{i0}) + PB_0.$	t_0	t_0	t_0	t_0
BB_{0Ien} : витрати t_0 - періоду з урахуванням обсягу продукції t_1 - періоду при збереженні базової структури: $\sum (I_0 * ZB_{i0}) * I_{BII} + PB_0.$	t_1	t_0	t_0	t_0
BB_{0PI} : витрати за рівнем t_0 - періоду на фактичний випуск продукції при фактичній структурі у t_1 - періоді: $\sum (I_1 * ZB_{i0}) + PB_0.$	t_1	t_1	t_0	t_0
BB_{1PBO} : витрати при базовому рівні постійних витрат: $\sum (I_1 * ZB_{i1}) + PB_0.$	t_1	t_1	t_1	t_0
$BB_1:$ $\sum (I_1 * ZB_{i1}) + PB_1$	t_1	t_1	t_1	t_1

Оскільки основна питома вага у собівартості продукції належить матеріальним витратам, а зовнішні чинники у зростанні собівартості займають найбільшу частку, необхідно враховувати в аналізі ефективності витрат і методику визначення вартості ресурсів.

У своїх дослідженнях на це звертає увагу В. Хліпальська. Вона дійшла такого висновку: “Первісною вартістю товару потрібно вважати вартість самого товару, не враховуючи всіх витрат придбання та зберігання”⁶. Цим дослідниця пояснює актуальність вартості саме у момент придбання, до якого не входять інші витрати. Таким чином, формується резерв зниження собівартості і збільшення обсягу виробництва у майбутніх звітних періодах.

Для визначення ефективності виробництва взагалі необхідно також

⁵ Лычёва В.В. Формирование механизма управления производственными затратами в системе агропромышленного комплекса / Лычёва В.В. ; [под ред. Н.В. Рыскина, М.А. Ананьева]. – Саранск : Изд-во Мордовск. ун-та, 2001. – С. 49.

⁶ Хліпальська В.В. Аналіз і оцінка ефективності формування витрат з придбання та зберігання запасів, виходячи з методу оцінки вартості їх обліковування / В.В. Хліпальська. – Львів : ВМС, 2003. – С. 12.

проаналізувати можливості просування на ринку окремих видів продукції. Найбільш характерним показником, який вказує на зв'язок між собівартістю і прибутком, є витрати на гривню валової продукції.

$$B_m = \frac{BB}{ВП}, \quad (2)$$

де B_m – витрати на гривню валової продукції; BB – витрати на виробництво; $ВП$ – валова продукція.

Його вивчення проводять у динаміці за кілька років та у порівнянні з іншими структурними підрозділами сільськогосподарських підприємств.

Практичні дані вказують, що у сільськогосподарських підприємствах регіону відбувається процес зниження ефективності витрат. Це свідчить про тенденцію до їхнього зростання. Підвищення здійснюваних витрат на гривню валової продукції пояснюється різними чинниками. Серед них слід вказати такі як співвідношення витрат за видами діяльності, спеціалізацією виробництва, зростання цін на ресурси та коливання відпускних цін на готову продукцію (C_i).

Методика розрахунку впливу чинників на зміну суми витрат на гривню валової продукції сільськогосподарських підприємств відображена у табл. 1.2.

Як показують розрахунки, найбільший вплив на зміну суми витрат на гривню валової продукції має динаміка поведінки змінних і постійних витрат. Враховуючи перевагу зовнішніх чинників у вартості ресурсів та їхню матеріаломісткість, вважаємо за необхідне проводити аналіз і за реалістичними цінами на ресурси.

Факторна модель витратомісткості витрат продукції (B_m) виглядає так:

$$B_m = \frac{BB}{ВП} = \frac{\sum(\Pi \cdot СП \cdot 3Vi) + ПВ}{\sum(\Pi \cdot СП \cdot Ci)}. \quad (3)$$

Його механізм полягає в оцінюванні можливостей альтернативних варіантів застосування видів ресурсів для виробництва певної продукції в умовах їхньої обмеженості та цінового паритету на промислову й сільськогосподарську продукцію. Модель такого аналізу передбачає наявність кількох блоків. Враховуючи вартість ресурсу, кількість якого обмежена, необхідно вибрати напрям виконання при вищій ефективності виробництва окремого виду продукції.

**Методика розрахунку впливу чинників на зміну суми витрат
на гривню валової продукції сільськогосподарських підприємств**

Витрати на гривню валової продукції, грн.	Чинник				
	обсяг виробництва (П)	структура виробництва (СП)	рівень питомих змінних витрат (ЗВ _i)	сума постійних витрат (ПВ)	відпускні ціни на продукцію (Ц _i)
$B_{m0} = BB_0 / ВП_0$	t_0	t_0	t_0	t_0	t_0
$B_{mум1} = BB_{0Iен} / ВП_{0Iен}$	t_1	t_1	t_0	t_0	t_0
$B_{mум2} = BB_{0ПП} / ВП_{0ПП}$	t_1	t_1	t_0	t_0	t_0
$B_{mум3} = BB_{1ПВ0} / ВП_{0ПВ0}$	t_1	t_1	t_1	t_0	t_0
$B_{mум4} = BB_1 / ВП_{0ПВ0}$	t_1	t_1	t_1	t_1	t_0
$B_{m1} = BB_1 / ВП_1$	t_1	t_1	t_1	t_1	t_1
$\Delta B_{мзаг} = B_{m0} - B_{m1}$	$\Delta B_{mП} = B_{m0} - B_{mум1}$	$\Delta B_{mСП} = B_{mум1} - B_{mум2}$	$\Delta B_{mЗВi} = B_{mум2} - B_{mум3}$	$\Delta B_{mПВ} = B_{mум3} - B_{mум4}$	$\Delta B_{mЦi} = B_{mум4} - B_{m1}$

Тут варто дотримуватись співвідношення приросту вартості продукції і ресурсу. В кінцевому результаті оптимальний рівень вартості продукції певного виду порівнюється із фактичним, що має бути більшим⁷.

Наступним етапом оцінки ефективності витрат аграрних підприємств є оцінювання собівартості окремих видів продукції. Його проведення здійснюють з метою глибшого і більш всебічного дослідження цієї проблеми. Поряд з цим важливим є аналіз структури витрат на виробництво продукції. Це дає змогу до певної міри знизити ризик інфляційних процесів.

Крім чинників, що мають об'єктивний характер, на зміни у рівні собівартості продукції впливає низка суб'єктивних чинників, серед яких: урожайність культур і продуктивність тварин; дотримання технологічних вимог та ступінь механізації; рівень концентрації й спеціалізації виробництва; організація праці окремих підрозділів та інші. Від ефективності роботи кожного із центру витрат (відповідальності) залежить життєздатність сільськогосподарського підприємства загалом.

Таким чином, аналіз проводиться на всіх рівнях управління. Його

⁷ Лычёва В.В. Формирование механизма управления производственными затратами в системе агропромышленного комплекса / Лычёва В.В. ; [под ред. Н.В. Рыскина, М.А. Ананьева]. – Саранск : Изд-во Мордовск. ун-та, 2001. – С. 52.

основною метою є визначення здатності впливати на виробничі процеси. Дієвість аналізу визначається плануванням й обліком витрат, відповідальністю менеджера за здійснені витрати. Отримані дані у звітах аналізуються з метою вивчення відхилень від планового рівня витрат на виробництво, встановлення причин та вжиття відповідних заходів для мінімізації негативних процесів.

Окрім цього, важливим елементом у діяльності сільськогосподарських підприємств є планування витрат. В умовах, в яких функціонують досліджувані підприємства АПК, процес планування має визначальну роль. На початковій стадії планування такі підприємства обґрунтовують виробничу програму і закладають її в основу кошторис доходів та витрат. У процесі його виконання вносяться зміни з врахуванням динаміки ринку. Тут визначальною є напруженість показників кошторису. Аналіз його виконання проводять з метою вивчення чинників впливу змін планових показників, резервів раціоналізації кошторисних витрат та їхньої ефективності в розрізі елементів чи статей.

Як показує практика, кошторис витрат аграрних підприємств часто встановлюється без обґрунтування розрахунків, а параметри показників не завжди відповідають реальним потребам. Через це, виникає обмежений доступ управлінських ресурсів до ефективної організації господарської діяльності. На нашу думку, в ситуації, що склалася у сільськогосподарських підприємствах, доцільно вести мову про аналіз ефективності управлінської системи.

У своїй праці на це вказує і С. Філіпова. Вона вводить поняття «ефективне управлінське рішення», яке означає, що ефективність певного рішення впливає з вищих оцінок критеріїв її визначення, порівняно з іншим рішенням⁸. Тут критерій має бути лише один. Для прикладу, серед них можна виділити такі: рівень витрат на виробництво одиниці продукції, матеріало- чи трудомісткість продукції, функціонування всієї системи управління або граничний показник критерію.

Характер рішення визначається величиною кількісних і якісних показників оцінювання ефективності управління:

1. Кількісні: частка ринку; збільшення обсягів виробництва та збуту; рівень витрат; ефективність використання виробничих ресурсів; продуктивність праці; рентабельність галузей господарства.

2. Якісні: досягнення вищого рівня професійності; розширення співпраці виробництва і науки; вдосконалення знань щодо кон'юнктури ринку; зниження впливу ризиків; можливість приймати альтернативні рішення, що будуть більш

⁸ Філіпова С. В. Управленческий анализ : теория и практика / Філіпова С. В.– К. : АВРИО, 2004. – С. 195.

ефективними.

Один з основних критеріїв оцінювання – досягнення певного ефекту на величину витрат, пов'язаних з виконанням управлінського рішення. Їх розраховують як співвідношення фактичних витрат до планових. Таким чином, йдеться про їхній вплив на собівартість продукції. Результатом аналізу має бути виявлення резервів зниження собівартості.

Джерелами оптимізації рівня собівартості є, по-перше, збільшення обсягу виробництва або його розширення, а по-друге, скорочення самих витрат шляхом підвищення продуктивності чи ефективності використання ресурсів. В умовах обмеженої їхньої наявності інтенсивний шлях є більш прийнятним.

Як відомо, фактичний рівень собівартості продукції розраховується в кінці року, тому вплинути на нього вже неможливо. Працюючи з плановими показниками протягом року, необхідно вивчати зміни для формування кінцевої собівартості за допомогою оперативного аналізу за кожним видом робіт, сільськогосподарською культурою та ін.

У процесі його проведення спочатку визначають різницю між фактичними і плановими витратами на виробництво одиниці продукції на кожному етапі робіт. Враховуючи природно-кліматичні та технологічні аспекти, з'ясовують причини змін за основними статтями витрат. Таким чином, забезпечується контроль за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Вважаємо, що багатогранність проблеми оцінки ефективності витрат сільськогосподарських підприємств потребує системного і комплексного вирішення. При цьому доцільно визначити роль витрат в ефективному господарюванні; розробити алгоритм економічного аналізу витрат із зазначенням завдань та об'єктів; обрати методи і прийоми аналізу; забезпечити раціональне використання виробничих ресурсів; врахувати усі чинники як зовнішніх, так і внутрішніх, що мають вплив на процес формування витрат.

Наступним етапом проведення оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств є вивчення прибутковості і відповідно рентабельності.

Основним показником, який характеризує ефективність господарювання сільськогосподарських підприємств є валовий прибуток (*ВПриб*). Валовий прибуток, який можна назвати джерелом покриття витрат і формування операційного прибутку, обчислюється за формулою:

$$ВПриб = \sum_{i=1}^n OP * ЦР - \sum_{i=1}^n OP * ВС , \quad (4)$$

де OP – обсяг реалізації (продажу) аграрної продукції в натуральному виразі; $ЦР$ – ціна реалізації одиниці продукції (робіт, послуг); $ВС$ – виробнича собівартість одиниці продукції (робіт, послуг).

Відповідно операційний прибуток є різницею між валовим прибутком ($ВПриб$) та постійними витратами ($ПВ$). За умови, коли постійні витрати прямують до нуля ($ПВ \rightarrow 0$), операційний прибуток прямує до валового прибутку ($ОПриб \rightarrow ВПриб$). Ці закономірності цінні при статистичному вивченні впливу динаміки виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, її собівартості і ціни реалізації на прибутковість діяльності.

Загалом же ефективність господарювання економічних систем зручно діагностувати за допомогою статистичних відносних показників інтенсивності: валової ($ПВ_{чд}$) і оперативної ($ПО_{чд}$) прибутковості чистого доходу:

$$ПВ_{чд} = ВПриб \div ЧД , \quad (5)$$

$$ПО_{чд} = ОПриб \div ЧД . \quad (6)$$

Валова прибутковість характеризує ефективність роботи внутрішніх підрозділів підприємств за їхніми центрами витрат і відповідальності, де відбувається формування основних виробничих витрат. Прибутковість чистого доходу за операційним прибутком свідчить про ефективність використання ресурсів в процесі виробництва, управління і збуту.

Як вказують дані проведеної діагностики збільшення прибутку в сільськогосподарських підприємствах відбувається шляхом приросту чистого доходу (виручки) від реалізації продукції при оптимізації рівня витрат та нарощування обсягів виробництва.

На сучасному етапі реформування аграрного сектору економіки України для прийняття управлінських рішень зростає потреба у розрахунках і моделюванні можливих рівнів показників результатів діяльності сільськогосподарських підприємств та застосуванні при цьому адекватних методів оцінки функціональних взаємозв'язків і взаємозалежностей між економічними явищами.

Дієвим інструментом перспективного управління ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств може виступати економічна діагностика та моделювання функціональних зв'язків факторних ознак.

З цією метою в економічній літературі пропонують застосовувати статистичні показники цінового ($O_{ЛЦ}$), натурального ($O_{ЛН}$) і комбінованого ($O_{ЛК}$) операційного лівериджу, а також моделі функціональних зв'язків впливу цін ($C_3, C_{3Б}$) і натуральних обсягів реалізації ($H_3, H_{3Б}$) на фінансовий результат господарської діяльності⁹.

Показники операційного лівериджу характеризуються відносними величинами інтенсивності, які вказують на те, скільки одиниць однієї сукупності припадає на одиницю іншої. Це дозволяє з високим рівнем точності виконати прогностні розрахунки показників, між якими існують чіткі причинно-наслідкові (функціональні) зв'язки.

В моделях розрахунків операційного лівериджу взаємозв'язки між показниками звітності сільськогосподарських підприємств реалізуються таким чином:

$$O_{ЛЦ} = ЧД \div П_О, \quad (7)$$

що показує яка сума чистого доходу ($ЧД$) створює на сільськогосподарському підприємстві 1 гривню операційного прибутку ($П_О$);

$$O_{ЛН} = ВПриб \div П_О, \quad (8)$$

що показує яка сума валового прибутку ($ВПриб$) створює на сільськогосподарському підприємстві 1 гривню операційного прибутку ($П_О$);

$$O_{ЛК} = \Delta П_О \div П_О = [(O_{ЛЦ} \times C_3) \times (1 + H_3)] + (O_{ЛН} \times H_3), \quad (9)$$

що показує темп приросту (спаду) операційного прибутку ($\Delta П_О$) від зміни цін (C_3) і обсягів реалізації (H_3) при заданому рівні $O_{ЛЦ}$ і $O_{ЛН}$.

Операційний ціновий, натуральний і комбінований ліверидж показують, у скільки разів темпи зміни прибутку перевищують темпи зміни чистого доходу, відповідно, від зміни цін, натуральних обсягів реалізації і обох факторів разом при відповідних витратах. При цьому основною метою таких моделей взаємозв'язку – виявити і кількісно виміряти вплив факторів на результат.

Отже, наведена методика оцінки покликана відповісти на запитання про можливий ступінь регулювання витрат, цін, обсягів виробництва та реалізації продукції для забезпечення прибутковості та ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств.

⁹ Ковальчук М. І. Економічний аналіз діяльності підприємств АПК : підручник / Ковальчук М.І. – К. : КНЕУ, 2005. – 390 с.

Таким чином, можна зробити наступні висновки. По-перше, для забезпечення дієздатності системи управління сільськогосподарських підприємств на всіх рівнях необхідно проводити економічну оцінку ефективності їх діяльності з метою прийняття оперативних рішень і стратегічного планування. По-друге, ефективність самого аналізу визначається комплексним та системним вивченням об'єктів дослідження, їхніх чинників і можливих наслідків змін середовища. По-третє, проведення оцінки має ґрунтуватись на якісній інформаційній базі та достовірних облікових джерелах.

1.3. Особливості сільського господарства як галузі економіки при побудові бухгалтерського обліку

Економічна реформа, формування ринку, розвиток різних форм власності у сільському господарстві України визначають складні завдання, вирішення яких вимагає ділової активності, підприємливості та комерційної ініціативи. Як наслідок, триває процес реформування сільськогосподарських підприємств і створення підприємств нового типу, пошуку нових і ефективних форм господарювання, вирішення правових і організаційних питань.

Відповідно до економічної теорії кожна економічна реформа, зокрема аграрна, супроводжується якісними змінами і спрямована передусім на перебудову виробничих відносин. Одночасно перебудова системи управління галуззю на всіх її рівнях призводить до зміни формування самого змісту тих процесів, що мають місце в економіці підприємства, вимагає сучасного трактування і розуміння.

Виходячи із зазначених передумов, ринкові перетворення в економіці цілком закономірно ставлять нові вимоги до якості обліково-аналітичної інформації, підходи до організації обліку і звітності. У даному контексті, таке реформування бухгалтерського обліку має створити бухгалтерське забезпечення цих процесів.

В реалізації цього напрямку в дослідженнях слід врахувати різноманіття організаційно правових аграрних підприємств, їх розміри за земельними площами, чисельністю працюючих та обсягами виробництва. На особливу увагу заслуговує вибір, обґрунтування та реалізація облікової політики, оскільки сезонність, багатогалузевість виробництва накладає свій відбиток на організацію обліку витрат, готової продукції, доходів та фінансових результатів.

В розвитку бухгалтерського обліку 80-90-ті роки ХХ століття характеризуються виявленням та дослідженням впливу специфіки галузі на методичку обліку відповідних показників діяльності. Ці дослідження проводили в своїх роботах Ю.Я. Литвин¹, М.З. Пізенгольц² та ряд інших вчених.

Результати дослідження вказують, що специфіка сільського господарства полягає в тому, що під впливом природних і соціальних факторів сільське

¹ 1.Бухгалтерський облік у сільському господарстві : підручник для вузів. Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин, В.М. Олійник та ін.; За ред. Ю.Я. Литвина. – 2-е вид., перер. і доп. – Тернопіль: «Чарівниця», 1995. – С. 11-15.

² Пізенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Пізенгольц М.З., Варава А.П., Ч.І. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987. – С. 8-11.

господарство як галузь матеріального виробництва характеризується рядом особливостей, зокрема:

1. Найважливішим чинником серед засобів виробництва в сільському господарстві є земля, яка просторово обмежена, а кожна окрема ділянка має різну продуктивну здатність через різницю в родючості ґрунтів. На відміну від інших засобів, які в процесі виробництва поступово зношуються, а частина їх вартості переноситься на новостворений продукт, земля є незмінним засобом виробництва. При розумному і вмілому використанні вона не зношується, а навпаки – підвищує свою родючість.

2. Специфічними засобами виробництва, характерними для сільського господарства, є біологічні активи (живі організми) – тварини й рослини, а в окремих його галузях у процесі виробництва дії економічних і біологічних факторів переплітаються.

3. Виробництво сільськогосподарської продукції просторово розпорошене, його здійснюють на великих площах із застосуванням сільськогосподарської техніки і робочої сили.

4. Процес виробництва продукції в сільському господарстві здійснюють під впливом природних умов, а його тривалість залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади). Зважаючи на це, в сільському господарстві зберігається сезонність, а сам процес інколи виходить за межі календарного року і досягає кількох років (при вирощуванні багаторічних насаджень).

5. Через біологічні особливості від однієї сільськогосподарської культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції.

6. У сільському господарстві час проведення затрат на вирощування сільськогосподарських культур не збігається з часом надходження і реалізації продукції. Терміни одержання готової продукції продиктовані дозріванням рослин і вирощування тварин. Нерівномірність надходження і реалізації продукції спричиняє дефіцит грошових коштів.

7. Сільськогосподарські підприємства своїми силами й засобами відтворюють частину потрібних їм предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо) на поповнення процесу виробництва.

Характер і сутність розвитку економіки сільського господарства визначаються багатьма чинниками, у ній відображається соціально-економічна модель країни, специфіка суспільства, його національні особливості тощо.

Тому навіть однотипні за формами управління і формами господарювання підприємства галузі мають істотні відмінності.

Сучасні світові тенденції в сільському господарстві показують, що сільськогосподарське виробництво ведеться переважно фермерськими господарствами, які, хоча і можуть бути достатньо крупними, але, як правило, не здатні монополізувати сектор. Відносно дрібні сільськогосподарські виробники не спроможні організуватись в будь-які групи для впливу на ринок, не говорячи вже про те, що окремих фермер не в стані досягти таких обсягів виробництва, які дали би йому можливість зробити визначальний вплив на ринкові ціни.

Разом з тим, не дивлячись на суттєве державне втручання, вхід і вихід на сільськогосподарські ринки в розвинутих країнах достатньо вільні. В таких країнах діє добре налагоджений ринок сільськогосподарської землі, широко розповсюджена її оренда, існує іпотечний кредит, що полегшує придбання ферми. Іншими словами, кожен бажаючий розпочати сільськогосподарське виробництво може одержати основний ресурс для нього. І, навпаки, кожний виробник, який усвідомив безприбутковість або недостатню прибутковість свого господарства, може продати його без яких-небудь юридичних чи економічних обмежень³.

Особливістю сільськогосподарського виробництва України, як й інших країн світу, є значна частка в ньому господарств населення, серед яких на особливу увагу заслуговують особисті селянські господарства, які є основними виробниками більшості видів сільськогосподарської продукції. Для цих підприємств метою функціонування є добробут сім'ї, який не вичерпується грошовим доходом. Варто відмітити, що з економічної точки зору, вихідне положення теорії фірми про те, що підприємець завжди прагне до максимуму свого прибутку, для аграрного сектора в чистому вигляді є неприйнятним.

Кінцевим продуктом сільськогосподарського виробництва є продукти харчування. Але еластичність попиту на продукти харчування, як правило низька. Звідси попит на сільськогосподарську продукцію є нееластичним і по прибутку.

На практиці можливість диверсифікації продукції сільського господарства досить обмежена. В результаті паритет цін на сільськогосподарську продукцію і засоби виробництва для сільського господарства змінюється не на користь аграрного сектора.

³ Серова Е.В. Аграрная экономика: Учебник / Серова Е.В. – М.: ГУ ВШЭ, 1999. – С. 14

Уже кілька років поспіль виробники сільськогосподарської продукції в Україні залишені державної підтримки, а про врегульований ринок можуть тільки мріяти. Зазвичай, виробництво продукції ведеться без державної програми, на свій розсуд і страх, в більшості випадків – собі на збиток. До певної міри, це призвело до втрати якісних характеристик обліку як одного з елементів економічної системи управління галузевими підприємствами.

На сьогоднішній день не існує загальноприйнятого розуміння залежності сільськогосподарського виробництва від природних умов, в якому розкрито нами зміст цієї особливості вище. З точки зору вчених, навіть в країнах з високою аграрною культурою, які застосовують високоінтенсивні технології в сільському господарстві, результати аграрного виробництва як і раніше залишаються не передбачуваними. Засухи, повені, шкідники, хвороби тварин і рослин роблять аграрний сектор сферою відносно ризикованого вкладення капіталу^{4, 5, 6}.

Щодо соціальних факторів, то перехід до ринкової економіки передбачає розвиток та конкуренцію різних форм власності і відповідно рівноправних видів господарювання. Подальше поглиблення економічних реформ, спрямованих на підвищення ефективності виробництва в галузі, неминуче викликає зміни в організаційній структурі підприємств, системі економічних відносин на цих підприємствах.

Враховуючи особливості приватизації та реорганізації сільськогосподарських підприємств, використання земельних і майнових паїв, необхідно уточнити порядок обліку власного капіталу, розподілу використання прибутку, залучення земельних, майнових паїв, розрахунків за їх використанням. Ось чому так гостро стоїть сьогодні питання підвищення відповідальності власників підприємств, що використовують майнові та земельні паї селян та контролю за їх збереженням і ефективністю використання.

З огляду на сказане вище, бухгалтерський облік як один з чинників господарського механізму може сприяти успішному функціонуванню або стримувати його, гальмувати. Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних

⁴ Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК / За ред П.Т. Саблука. Ч.3. – К.: ІАЕ УААН, 2001. – С. 286.

⁵ Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Посібник /А.А. Григоруку, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова; За ред. А.А. Григорука, М.С. Палюха. – 2-е видання, перероблене і доповнене. – Тернопіль, 2002. – С. 323-325.

⁶ Серова Е.В. Аграрная экономика: Учебник / Серова Е.В. – М.: ГУ ВШЭ, 1999. – С. 17

матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства.

Сезонність виробництва, насамперед, зумовлює і особливості бухгалтерського обліку затрат та виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах. Так, підприємства змушені вести його у розрізі госпрозрахункових підрозділів господарства, за культурами (групами культур), видами і віковими групами тварин, видами незавершеного виробництва і статтями затрат. Важливе значення має поділ виробничого процесу на відповідні частини залежно від часу виконання окремих робіт. Це потрібно не лише для визначення економічної ефективності затрат на виробництво, а й для контролю за формуванням собівартості продукції. Одержану продукцію сільськогосподарського виробництва за її видами оприбутковують за кількістю і в оцінці її протягом року за плановою собівартістю з доведенням наприкінці року до фактичної собівартості. Витрачену сільськогосподарську продукцію врожаю поточного року списують на затрати виробництва за плановою собівартістю, яку коригують наприкінці року доводячи її до фактичної, а продукцію минулого року – за її фактичною собівартістю.

Специфічними об'єктами обліку в сільськогосподарських підприємствах є молодняк тварин, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження.

Нарівні зі своєрідними особливостями, обліку в сільському господарстві властиві загальні риси, характерні для обліку в будь-якій галузі народного господарства: він будується на єдиному плані рахунків, у ньому застосовують ті ж форми і методи організації облікових робіт. Сільськогосподарські підприємства користуються типовими формами бланків документів, а також тими, які розроблені для сільського господарства.

Необхідно зазначити, що ринкові засади господарювання, зміцнення економічної самостійності, приватизаційні процеси на селі вимагають істотної зміни поглядів в формуванні системи бухгалтерського обліку, яка має бути направлена на вдосконалення управління і зовнішньої звітності.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ ВИРОБНИЦТВІ

2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств

Реформування економіки України передбачає корінні зміни в системі бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку в Україні повинна ввібрати в себе кращі традиції і правила застосування світової практики ведення та організації бухгалтерського обліку, зберігаючи при цьому його національні особливості.

Однією з основних передумов раціональної організації обліку на підприємстві є вивчення законодавчих актів, положень і інших нормативних документів. За останній період нормативно-правова база бухгалтерського обліку докорінно змінилась: на державному рівні прийнято ряд законів з реформування економічних відносин в аграрному секторі економіки; з 1 січня 2000 року введено в дію Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; новий план рахунків для всіх підприємств; положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Що стосується сільськогосподарських підприємств, прийняті нормативні документи, які відображають особливості діяльності сільськогосподарських товаровиробників, формування доходів і витрат та фінансових результатів, оцінки біологічних перетворень в основних галузях виробництва (рослинництва і тваринництва). Тому аграрні підприємства повинні організувати обліково-аналітичну роботу відповідно до нових вимог ринкової економіки.

Одночасно національна система бухгалтерського обліку трансформується у відповідність з міжнародними стандартами. Програма реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів була затверджена Кабінетом Міністрів України ще у 1998 році.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами здійснюється за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;
- формування нормативної бази (положення (стандарти));
- методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);
- кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення

кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);

– міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Відповідно до прийнятої Програми, метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового становища і результатів діяльності суб'єкта господарювання. Регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та складанням звітності, потрібної зовнішнім користувачам. А порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання.

Аграрні підприємства є суб'єктами підприємницької діяльності, їхні види визначаються за формами власності і видами господарської діяльності. Найбільш поширеними формами підприємницької діяльності на селі можна виділити: сільськогосподарський кооператив, приватне (приватно-орендне) підприємство, селянське (фермерське) господарство, господарські товариства тощо. Функціонування сільськогосподарських підприємств різних форм власності регламентується Конституцією України, Господарським кодексом України, Земельним кодексом України, Законами України: «Про власність», «Про форми власності на землю», «Про господарські товариства», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про фермерське господарство» тощо.

Верховною Радою України прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16 липня 1999 р.), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Крім цього протягом останніх років відповідними законами внесені зміни і доповнення в даний Закон, які впливають із особливостей економічної політики держави, функціонування і розвитку ринкових відносин.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» включає такі розділи:

Розділ I. Загальні положення, в яких подається визначення термінів, сфера дії Закону, мета, основні принципи та валюта бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та

рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

– обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік має забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності;

– повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

– послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

– безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю;

– нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду;

– превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх економічного змісту;

– історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України;

– періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Такими періодами можуть бути: місяць (або інші проміжки часу), квартал, півріччя, рік.

Розділ II. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в якому зазначається, що державне регулювання здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Розділ III. Організація та ведення бухгалтерського обліку, в якому висвітлені питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, основні вимоги до порядку ведення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, правові основи проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ IV. Фінансова звітність, де передбачені загальні вимоги до фінансової звітності, розглянуто основи організації консолідованої та зведеної фінансової звітності, визначений звітний період, порядок подання та оприлюднення фінансової звітності, контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Розділ V. Прикінцеві положення. В цьому розділі вказується, що Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року, та необхідність внесення змін в інші законодавчі та нормативно-правові акти, які впливають з цього закону.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності. Він є основним законодавчим актом і для сільськогосподарських підприємств.

Що стосується обліку витрат, в Законі надається пріоритет фактичній (історичній) собівартості за якою оцінюється продукція виробництва. Також забезпечується принцип відповідності витрат і доходів, що означає визнання витрат певного періоду з одночасним визнанням доходів цього ж періоду. Кожне підприємство, керуючись положеннями Закону, створює облікову політику на підприємстві.

Таким чином, Законом передбачена поступова зміна традиції державного управління бухгалтерським обліком на його державне регулювання.

З 1 січня 2011 року вступив в силу Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, в тому

числі для сільськогосподарських підприємств: плата за землю; фіксований сільськогосподарський податок; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток та інші. Вказується база оподаткування, розміри і порядок сплати цих податків і зборів. Слід пам'ятати, що окремі податки включають у затрати підприємства прямим шляхом або через розподіл згідно визначеної бази розподілу цих витрат (плата за землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок на прибуток), інші (податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб) – справляються з доходів. Податковий кодекс України, відповідно до корінних змін, які відбуваються в економічному і політичному житті країни, змінюється, вносяться доповнення і уточнення до його діючих положень.

Нормативна база організації обліку представлена національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які визначають методологічні засади формування інформації про активи, власний капітал і зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. На сьогоднішній день в Україні функціонують положення (стандарти), у які внесені суттєві зміни, а також введені в дію нові стандарти щодо організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Національне П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» – визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання.

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» – визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

П(С)БО 7 «Основні засоби» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій

звітності.

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 9 «Запаси» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 14 «Оренда» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 15 «Дохід» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 16 «Витрати» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» – визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» – визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злитті підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств.

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

П(С)БО 22 «Вплив інфляції» – визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» – визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» – визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» – установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма №2-мс) та порядок заповнення його статей.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» – визначає методологічні

засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» – визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 31 «Фінансові витрати» – визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності.

ПБО «Податкові різниці» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

Введене в дію Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», що розроблене на основі міжнародних стандартів фінансової звітності. Дане положення заміняє Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс», 3 «Звіт про фінансові результати», 4 «Звіт про рух грошових коштів», 5 «Звіт про власний капітал», які були затверджені наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р і втратили чинність з 1.01.2013 року. Нововведене положення враховує особливості формування показників фінансової звітності, в тому числі і витрат та доходів, активів, власного капіталу та зобов'язань.

Що стосується нормативної бази особливостей організації обліку на аграрних підприємствах, вони також відображені в окремих стандартах. Так,

П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи» та інші положення регламентують організацію обліку витрат, оцінку і порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції. Зокрема, сільськогосподарську продукцію можна оцінювати: за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Таку оцінку можна застосовувати і при первісному визнанні біологічних активів в рослинництві і тваринництві (рослин – посіви зернових культур за групами або в розрізі окремих культур; тварин – групи і види тварин).

З 1 січня 2000 року введено в дію новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені Міністерством фінансів України¹. У діючому плані рахунків передбачені синтетичні рахунки і субрахунки. Субрахунки до синтетичних рахунків використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків.

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) – позабалансових рахунків: 1. Необоротні активи. 2. Запаси. 3. Кошти, розрахунки та інші активи. 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. 5. Довгострокові зобов'язання. 6. Поточні зобов'язання. 7. Доходи і результати діяльності. 8. Витрати за елементами. 9. Витрати діяльності. 0. Позабалансові рахунки.

Ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» вирішують самі підприємства. Так, малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 9 або за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 9 і 8 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням, – рахунків класів 8 і 9 паралельно. Враховуючи такі особливості сільськогосподарське підприємство обирає

¹ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені наказом Міністерства фінансів України № 48 від 08.02.2014 р.).

оптимальний варіант обліку витрат діяльності.

По синтетичних рахунках, які не мають субрахунків, можуть вводитись нові субрахунки для здійснення обліку специфічних операцій, але при цьому вони не повинні порушувати загальноприйнятої нумерації (кодування) Плану рахунків. Наприклад в сільському господарстві можуть виділяти для обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво» такі субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», 233 «Допоміжні виробництва», 234 «Підсобні промислові виробництва» тощо. Підприємство також самостійно визначає додаткову систему аналітичного обліку, яка враховує особливості його діяльності і технології виробництва.

На підприємстві відповідно до Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України, розробляється робочий план рахунків, який забезпечував би ведення обліку та складання звітності відповідно до законодавчих актів і нормативних документів з бухгалтерського обліку.

Малі підприємства застосовують Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений Міністерством фінансів України у квітні 2001 року (з врахуванням змін і доповнень). Цей план рахунків можуть використовувати сільськогосподарські кооперативи, фермерські господарства, товариства та інші аграрні формування.

Слід зазначити, що Міністерством фінансів України наказом № 1591 від 09.12.2011 р. затверджено і рекомендовано План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який передбачає тільки синтетичні рахунки за 9 класами балансових і одним – позабалансових рахунків. Тому субрахунки за цим планом рахунків підприємство вводить самостійно виходячи з потреб діяльності.

Виходячи з цього, підприємство, в тому числі і сільськогосподарське, має можливість вибрати, який план рахунків йому застосовувати – план рахунків бухгалтерського обліку з передбаченими субрахунками, чи без них.

Для більш детального розшифрування інформації щодо організації обліку витрат і виходу продукції, введені в дію Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315) і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2). Вони передбачають порядок формування витрат

на виробництво за об'єктами обліку, методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Міністерство аграрної політики України наказом № 132 від 18.05.2001 р. затвердило Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (з наступними змінами і доповненнями), що впливають зі змін, внесених в національні положення (стандарти)². Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування, обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності. Дається детальна методика формування витрат на виробництво і калькулювання окремих видів продукції основних і інших галузей (за об'єктами обліку, окремими культурами чи групами культур, видами і групами тварин тощо), оцінки основної і побічної продукції. Методичними рекомендаціями також передбачена послідовність розрахунку собівартості продукції і закриття рахунків на сільськогосподарському підприємстві.

Особливості організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств знайшли своє відображення в розроблених і затверджених Міністерством аграрної політики України спеціалізованих формах первинних документів: Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701)³; Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах (наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929)⁴; Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах (наказ Міністерства аграрної політики і продовольства України від 21.02.2008 р. №

² Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (з врахуванням змін і доповнень).

³ Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701.

⁴ Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929.

73)⁵. Спеціалізовані форми первинних документів застосовуються в окремих галузях аграрних підприємств з врахуванням їх виробничої специфіки. Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення методологічних принципів ведення обліку основних засобів, виробничих запасів і біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах та відповідно до вимог законодавчих актів і нормативних документів.

Одночасно Міністерством аграрної політики і продовольства України наказом № 390 від 4.06.2009 р. затверджено спеціалізовані форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації щодо їх застосування⁶. В них враховані особливості ведення обліку в сільському господарстві згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативних документів. Зокрема, для обліку витрат передбачені Звіти про витрати та вихід продукції основного виробництва, нові журнали-ордери та відомості до них.

Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Кожне підприємство, враховуючи положення законодавчих актів і нормативних документів, розробляє Наказ про облікову політику в якому відображають основні принципи, методи і процедури організації обліку. Підприємство самостійно визначає облікову політику, а її вибір залежить від особливостей організації управління, правових норм діяльності, зафіксованих в установчих документах, особливостей комерційної діяльності, поточних і довготермінових цілей. При виборі облікової політики слід враховувати наступні вимоги: стабільність облікової політики протягом тривалого періоду (від одного звітнього року до наступного); регламентацію принципів облікової політики діючою нормативною базою; повідомлення зовнішніх користувачів

⁵ Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.

⁶ Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.

інформації про зміни в обліковій політиці. Зміна облікової політики можлива у разі реорганізації підприємства (злиття, поділу, приєднання), зміни власників, зміни у законодавстві або в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку в Україні, впровадження нових методів бухгалтерського обліку. Облікова політика має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності.

Наприклад, що стосується обліку витрат і визначення собівартості продукції в сільському господарстві, вказується: порядок відображення прямих і непрямих витрат на виробництво продукції, методи обліку витрат, застосування первинних документів і бухгалтерських реєстрів, організація синтетичного і аналітичного обліку, порядок розподілу загальновиробничих витрат, методика калькулювання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та їх оцінки і відображення інформації у звітності. До наказу можуть вноситись зміни, виходячи із прийняття нових законодавчих актів і нормативних документів щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Слід зазначити, що подальше удосконалення господарського механізму, реформування економічних відносин в аграрному секторі України сприяють внесенню змін в законодавчі акти і нормативні документи стосовно організації бухгалтерського обліку. Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

2.2. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах

За останні роки відбулися корінні зміни в організації бухгалтерського обліку, у тому числі в сільськогосподарських підприємствах. Прийнято низку законодавчих актів і нормативних документів, що регулюють організацію обліку на цих підприємствах.

У свою чергу, функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати особливості біологічних перетворень в сільському господарстві. Особливості стосуються обліку витрат і доходів, оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів та інших важливих питань.

Щоб правильно і раціонально організувати облік на підприємстві необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів-фінансистів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

Протягом останніх років в Україні прийняті нові нормативні документи (положення і методичні рекомендації), внесено уточнення до діючих та звернуто увагу на необхідність розробки і впровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Цьому є підтвердження розробленої Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схваленої Колегією Міністерства аграрної політики України 3 лютого 2009 року¹.

Питання реформування бухгалтерського обліку та становлення нової системи обліку, адаптованої до міжнародних стандартів, постійно перебувають в центрі наукових дискусій. Зокрема цьому присвячені праці Голова С.Ф., Дем'яненка М.Я., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сука Л.К та інших. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності. Вказується на невирішеність окремих питань обліку, необхідність

¹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України // Облік і фінанси в АПК. – 2009. – № 1. – С. 7-16.

удосконалення бухгалтерського обліку специфічних об'єктів аграрного сектору.

В аграрному секторі специфічними об'єктами обліку є земля, біологічні активи і біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція тощо. Нові методологічні підходи до організації обліку передбачають: уточнення об'єктів обліку; застосування принципів оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції; удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації; формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів; удосконалення статистичної та бухгалтерської звітності.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 та конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Міністерством фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» об'єктом обліку виступає біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди². Слід зазначити, що тварини або рослини, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вважаються запасами чи основними засобами, в залежності від строку їх використання (експлуатації). Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю; у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив³.

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (з врахуванням змін і доповнень на 01.01.2012 р.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1407271128908892>.

³ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступу: - <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.

продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Виходячи з цього, на підприємстві необхідно в якості об'єктів обліку в результаті біологічних перетворень виділяти: біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи. Крім цього, за строками експлуатації біологічні активи слід поділяти на довгострокові і поточні, а за галузями – біологічні активи рослинництва і тваринництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, картопля тощо). Зазвичай, сільськогосподарські підприємства здійснюють калькулювання собівартості кожного виду сільськогосподарської продукції, тому остання деталізація є найбільш зручною і для ведення аналітичного обліку і для подальшого калькулювання.

Незавершене виробництво в рослинництві є об'єктом обліку по рахунку 23 «Виробництво». Якщо, враховуючи нововведення в обліку, стає можливим визначити справедливую вартість рослин на певному полі (площі), вони починають обліковуватись як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки тощо).

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» на якому ведуть облік і узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Виходячи з різноманітного складу поточних біологічних активів

рослинництва та з метою забезпечення належного аналітичного обліку доцільно відкривати такі аналітичні рахунки із включенням до робочого Плану рахунків за відповідним субрахунком 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»: 2111 «Посіви зернових та зернобобових» (21111 «Посіви пшениці озимої», 21112 «Посіви ячменю ярого» і т.д. по культурах або їх групах); 2112 «Посіви технічних культур» (21121 «Посіви цукрових буряків», 21122 «Посіви соняшнику на зерно» і т.д. по культурах або їх групах).

При формуванні аналітичних рахунків на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» необхідно пам'ятати, що на цьому субрахунку будуть обліковувати тільки ті поточні біологічні активи рослинництва, по яких можливо визначити справедливу вартість. Якщо ж нема можливості визначити справедливу вартість таких біологічних активів, то їх обліковують за первісною (фактичною) вартістю на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Рослинництво» (за відповідними аналітичними рахунками) і розглядають як незавершене виробництво.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп. В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі.

Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Бухгалтерський облік враховує ці особливості. До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослих тварини на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Для обліку цих тварин призначені субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» і 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» синтетичного рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено оцінювати такі групи тварин за справедливою вартістю і обліковувати на субрахунку 212 «Поточні біологічні

активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», а якщо це неможливо – за первісною вартістю і обліковувати на субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише по тих групах тварин, яких зважують.

Об'єктами обліку довгострокових біологічних активів рослинництва є багаторічні насадження (сади, виноградники, хмільники, полезахисні смуги тощо), тваринництва – дорослі тварини основного продуктивного стада і дорослі робочі тварини. Для обліку використовують рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» до якого відкривають субрахунки по довгострокових біологічних активах рослинництва, тваринництва, незрілих довгострокових біологічних активах, що оцінюються за справедливою чи первісною вартістю. Такі особливості мають бути враховані при формуванні облікової політики на підприємстві.

Нововведення стосуються і оцінки активів сільськогосподарських підприємств. Найбільш суттєвими відмінностями, що виникли при запровадженні П(С)БО 30 «Біологічні активи», слід вважати застосування справедливої вартості при оцінці активів, яке суперечить чинним законодавчим актам⁴. Зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 4) зазначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – принцип історичної (фактичної) собівартості⁵. Тому необхідно було привести у відповідність основні положення законодавчих актів і нормативних документів, що стосуються організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та усунути розбіжності.

Враховуючи внесені зміни у П(С)БО 30 «Біологічні активи» наказами Мінфіну України № 372 від 18.03.2011 р. та № 1591 від 09.12.2011 р., зараз біологічні активи, додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію можна оцінювати при їх первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою

⁴ Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 4. – С. 39.

⁵ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ (з врахуванням останніх змін, внесених Законом України № 663-VII від 24.10.2013 р.

собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»⁶. Якщо, все ж таки, застосовувати оцінку за справедливою вартістю, слід пам'ятати, що вона ґрунтується на цінах активного ринку. Таке нововведення створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни. З цього приводу справедливо зазначає Моссаковський В., і пропонує при визначенні справедливої вартості враховувати різні типи продукції: продукцію, яка реалізується на ринку відразу (овочі, молоко); продукцію, яка потребує доробки (зернові); продукцію, яка буде реалізована в подальшому, через кілька місяців чи навіть років (приріст живої маси тварин); продукцію, яка не має зовнішнього збуту⁷.

Крім цього, необхідно також розрахувати очікувані витрати на місці продажу. Але пунктом 5.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено, що до витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться⁸.

Не слід також забувати про те, що, якщо біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення⁹. При цьому знову проблемним питанням є визначення справедливої вартості землі і капітальних витрат на її поліпшення.

У зв'язку з цим на підприємстві значно збільшиться обсяг облікової роботи, тому доцільно створити спеціальну групу (комісію) щодо розрахунку справедливої вартості, яка б мала можливість проаналізувати цінові пропозиції покупців і замовників, ціни підприємств регіонів або розробити свою методику

⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – №15-16 – 2010. – С.43-46.

⁷ Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 41.

⁸ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступу: – <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.

⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (з врахуванням змін і доповнень на 01.01.2012 р.). [Електронний ресурс].Режим доступу: – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1407271128908892>.

оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. З цього приводу В.М. Жук зазначає, що найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції¹⁰. На рівні Міністерства аграрної політики України доцільно розробити критерії розрахунку справедливої вартості окремих видів активів і забезпечити бухгалтерів-аналітиків сільськогосподарських підприємств спеціальними методичними рекомендаціями.

Особливості організації обліку в сільському господарстві стосуються і довгострокових біологічних активів. Так, П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено застосовувати, поряд із справедливою, і первісну вартість. Це стосується довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) і тваринництва (продуктивні і робочі тварини), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо. Але при цьому слід пам'ятати, що по таких активах необхідно нараховувати амортизацію.

За Податковим кодексом (стаття 145) для довгострокових біологічних активів передбачені такі методи нарахування амортизації: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий¹¹. Тобто до довгострокових біологічних активів можуть використовуватись такі ж методи, як для основних засобів, крім методу прискореного зменшення залишкової вартості. Одночасно встановлено мінімально допустимий строк корисного використання довгострокових біологічних активів – 7 років. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації і зазначає про це в Наказі про облікову політику.

На нашу думку найбільш прийнятними для довгострокових біологічних активів могли б бути два методи: прямолінійний і виробничий. За прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта. Відповідно місячна сума амортизації становитиме 1/12 річної суми. За виробничим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка

¹⁰ Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М. і ін.]; за ред. В.М. Жука. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – С. 51.

¹¹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені Законом України №736-VII від 28.01.2014 р.).

амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта. Але Методичними рекомендаціями¹² не передбачено такої методики розрахунку амортизаційних відрахувань за виробничим методом, адже тут необхідно мати на увазі як терміни використання (експлуатації), так і обсяги виробництва по окремих групах довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва. Прямолинійний метод найбільш простий і рівномірно протягом терміну використання об'єкта враховує розмір амортизаційних відрахувань, а виробничий – враховує продуктивність багаторічних насаджень і дорослих тварин, що входять до довгострокових біологічних активів. Застосовувати прямолинійний чи виробничий метод вибирає саме підприємство.

Окремі автори пропонують взагалі відмовитись від нарахування амортизації по довгострокових біологічних активах тваринництва. Так Моссаковський В. зазначає, що нарахування амортизації на тварин основного стада при їх оцінці за первісною вартістю призводить до систематичного зниження залишкової вартості тварин, тоді як вартість тварин, оцінених за справедливою вартістю, систематично зростатиме внаслідок збільшення їх маси та підвищення цін на тварин через інфляцію та інші причини¹³, що також заслуговує на увагу.

Не слід забувати, що передбаченими нормативними документами за первісною вартістю можуть оцінюватись і поточні біологічні активи тваринництва (тварини на вирощуванні та відгодівлі), якщо їх справедливу вартість визначити неможливо. Знову ж таки, при неможливості визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунок 23 «Виробництво».

Тому для забезпечення одержання об'єктивної інформації необхідно організувати і відобразити в Наказі про облікову політику чітке розмежування біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які будуть оцінюватись за справедливою вартістю чи за первісною вартістю (виробничою собівартістю). Крім цього, по довгострокових біологічних активах, які оцінюються за первісною вартістю, передбачити метод

¹² Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступу: - <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.

¹³ Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 4. – С. 45.

нарахування амортизації.

Не слід забувати, що може настати період, коли справедливу вартість біологічного активу, який до цього оцінювався за первісною вартістю, можна визначити. В такому разі необхідно припинити нарахування амортизації по такому об'єкту і внести зміни в Наказ про облікову політику.

Корінні зміни стосуються організації обліку витрат і доходів від сільськогосподарської діяльності, які також створюють низку неузгодженостей.

Потребує уточнення методика обліку витрат. До нововведень протягом року формувались прямі витрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва, а в кінці року розподілялись за об'єктами обліку витрати по обслуговуванню і управлінню (загальновиробничі), роботи і послуги допоміжних виробництв тощо. В той же час оприбуткування продукції протягом року, згідно нових нормативних документів, здійснюється не за плановою собівартістю, як це було раніше, а за справедливою вартістю чи виробничою собівартістю. Виходячи з цього, і для одержання об'єктивної інформації про витрати і вартість продукції, на підприємстві необхідно організувати облік прямих і непрямих витрат так, щоб формувати фактичні витрати не в кінці року, а в більш коротші строки (щомісячно чи щоквартально). А якщо врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично (особливо це стосується галузі рослинництва), то є очевидним значна складність облікового процесу, яка позначиться на роботі працівників бухгалтерії.

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством. Такою базою розподілу, згідно П(С)БО 16 «Витрати», можуть бути: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо. Розподілу підлягають тільки змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати¹⁴.

В сільському господарстві прийнято розподіляти всі загальновиробничі витрати, без поділу їх на змінні і постійні (розподілені і нерозподілені), пропорційно до суми прямих витрат за виключенням насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві) на витрати виробництва. Слід зауважити, що, застосовуючи різну базу розподілу загальновиробничих витрат, на виробничу собівартість будуть включені різні суми. На нашу думку, найбільш доцільним

¹⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318// Бухгалтерія в сільському господарстві. - №15-16 – 2010. – С.43-46.

варіантом є розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до всіх прямих витрат, тому що виокремлення окремих витрат (таких як насіння і корми) не забезпечить об'єктивності показнику фактичної виробничої собівартості.

З введенням в дію з 1 січня 2007 року Положення (стандарту) 30 «Біологічні активи» також докорінно змінився порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів у сільському господарстві. Якщо до 2007 р. фінансовий результат від основної діяльності визначався на стадії реалізації продукції, то з 2007 р. такий результат складається з:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати» до якого відкривають субрахунки з фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової і іншої діяльності. Фінансові результати сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Щоб формувати фінансові результати за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів.

Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається на відповідному рахунку шляхом порівняння доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності. На цьому етапі сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Тепер при первісному визнанні (при оприбуткуванні) продукції, оціненої за справедливою вартістю, необхідно обліковувати різницю між справедливою

вартістю сільськогосподарської продукції та витратами на виробництво. При цьому можливі такі три випадки: 1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості (що рідко може співпадати); 2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості; 3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

При першому і другому випадках не виникає ніяких проблем з відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списуються на вихід продукції; у другому випадку – продукція оприбутковується за справедливою вартістю (на дебет рахунків 27, 21) та на різницю – на дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 – за фактичною собівартістю.

Проблема виникає при третьому випадку, коли на суму визнаного доходу необхідно збільшувати витрати по дебету рахунку 23 «Виробництво»: дебет рахунку 23, кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Але такий порядок є нереальний, адже ми не можемо змінювати фактичні витрати на виробництво (дебет рахунку 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли не-будь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції.

Щоб вийти з такої ситуації і вирішити проблему відображення доходу від первісного визнання продукції, доцільно оприбуткувати продукцію на дебет рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з кредиту рахунків: 23 – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на різницю, на яку справедлива вартість перевищує фактичну собівартість продукції. Таке відображення різниці між справедливою і фактичною собівартістю продукції та біологічних активів було б цілком логічним і підтверджує думку вчених¹⁵.

Особливості відображення в обліку оприбуткування сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні показані на прикладі (табл. 2.1).

¹⁵ Сук П.Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції / П.Л.Сук // Облік і фінанси в АПК. – № 2 – 2009. – С.60-68.

**Відображення в обліку доходів від первісного визнання
сільськогосподарської продукції**

1. Справедлива вартість дорівнює фактичній собівартості	2. Справедлива вартість менша за фактичну собівартість	3. Справедлива вартість більша за фактичну собівартість	
		варіант, визначений Методичними рекомендаціями	пропонований варіант
Справедлива вартість – 40000 грн., фактична – 40000 грн.	Справедлива вартість – 37000 грн., фактична – 40000 грн.	Справедлива вартість – 43000 грн., фактична – 40000 грн.	Справедлива вартість – 43000 грн., фактична – 40000 грн.
Оприбуткування продукції: Дебет рах. 27 – 40000 Кредит рах. 23 – 40000	Оприбуткування продукції: Дебет рах. 27 – 37000 Дебет субрах. 940 – 3000 Кредит рах. 23 – 40000	Оприбуткування продукції: 1) Дебет рах. 27 – 43000 Кредит рах. 23 – 43000 2) Дебет рах. 23 – 3000 Кредит субрах. 710 – 3000	Оприбуткування продукції: Дебет рах. 27 – 43000 Кредит рах. 23 – 40000 Кредит субрах. 710 – 3000

Якщо по кредиту рахунку 23 «Виробництво» відображати (списувати) фактичні витрати на виробництво продукції, то перевищення справедливої вартості над її фактичною собівартістю необхідно віднести на субрахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Не слід також забувати той факт, що в сільському господарстві є витрати, які не можна в момент оприбуткування продукції віднести на витрати. Це стосується нерозподілених витрат допоміжних виробництв, загальновиробничих витрат рослинництва і тваринництва та інших, які розподіляють в кінці звітного періоду. Тому фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання можливо достовірно визначити лише в кінці року, в кращому випадку – в кінці кварталу.

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів без зміни дебету рахунку 23 «Виробництво» забезпечить одержання інформації про суму фактичних витрат на виробництво, з однієї сторони, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з другої сторони.

Отже, у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати уже під час отримання продукції, а не після її реалізації з наступним

уточненням на кожен дату балансу та на дату реалізації. В цьому випадку необхідно організувати облік доходів і витрат окремо від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Якщо на підприємстві визнається дохід (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів протягом року, то в кінці звітної року необхідно проводити коригування доходів чи витрат такими методами: 1) додатковим записом; 2) методом «червоне сторно». Додатковим записом збільшують операційні доходи в кореспонденції з дебетом рахунку виробництва, якщо фактичні доходи, визначені в кінці року, перевищують суму доходів, віднесених протягом року, а методом «червоне сторно» – якщо доходи, віднесені протягом року, перевищують фактичні доходи, визначені в кінці року. Додатковим записом збільшують операційні витрати в кореспонденції з кредитом рахунку виробництва, якщо фактичні витрати, визначені в кінці року, перевищують суму витрат, понесених протягом року, а методом «червоне сторно» – якщо витрати, віднесені протягом року, перевищують фактичні витрати, визначені в кінці року. Така методика коригування, на нашу думку, приводить до плутанини у визначенні реальних доходів і витрат у господарській діяльності підприємства та визначенні фінансових результатів. Тому без розробки на рівні Мінагрополітики України дієвих методичних рекомендацій з обліку доходів і витрат сільськогосподарських підприємств тут не обійтись.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси». Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації». Тому на дебеті рахунку 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в П(С)БО 16 «Витрати», а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні). Крім цього, сюди включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику, то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції. Це ж стосується і наднормативних

виробничих витрат, які також включаються в собівартість реалізованої продукції. Але підприємство повинно спочатку організувати облік таких наднормативних витрат: розрахувати нормативні виробничі витрати за їх видами; налагодити облік відображення витрат понад встановлені норми в первинних документах і бухгалтерських регістрах; встановити порядок списання наднормативних витрат на конкретні види реалізованої продукції. Це зумовлює необхідність введення в облікову практику елементів нормативного методу обліку витрат, що також є досить трудомістким і відповідальним процесом.

Що стосується відображення в обліку доходів від реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, то вони визначаються відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів обчислюється порівнянням одержаного доходу від реалізації цих активів із їх собівартістю на дату реалізації у загальноприйнятому порядку.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу. Справедлива вартість біологічних активів змінюється в процесі біологічних перетворень (росту, збільшення маси) в бік збільшення, а також у бік зменшення (уцінка, зменшення продуктивності, зменшення маси тощо). Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів¹⁶ на дату балансу необхідно провести коригування: на перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок); на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунку 21

¹⁶ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступа: – <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.

«Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи».

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачений перелік додаткових статей фінансової звітності, в тому числі для сільськогосподарської діяльності, а саме: дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю; дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції; витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю; витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції¹⁷. Тому з метою забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» на субрахунках 710 і 940 необхідно окремо формувати доходи і витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю. Це саме стосується і субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». З цією метою доцільно на відповідних рахунках доходів, витрат і фінансових результатів відкривати окремі аналітичні рахунки, а всередині них – і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів (чи їх груп).

Правильно визначений фінансовий результат від первісного визнання, реалізації та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалася на підприємстві, і приймати виважені оперативні рішення для управління процесами біологічних перетворень в сільському господарстві.

Господарські операції з обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, біологічних перетворень в сільському господарстві, оцінки від первісного визнання, зміни вартості та на дату балансу фіксуються у первинних документах, бухгалтерських регістрах та звітності. Міністерством аграрної політики України затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів¹⁸ і Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах¹⁹, а також Методичні рекомендації щодо

¹⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73.

¹⁸ Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.

¹⁹ Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної

застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств²⁰. Дані рекомендації не в повній мірі відображають всі специфічні особливості обліку, що випливають із нововведень в організацію бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а тому вони потребують подальшого вивчення з метою їх удосконалення та застосування на аграрних підприємствах у майбутньому.

Важливе значення в організації облікової роботи на підприємстві має забезпечення новим кадровим потенціалом, який би розумів закономірності ринкових відносин, швидко орієнтувався у господарській обстановці, своєчасно давав обґрунтовані рекомендації щодо прийняття оптимальних управлінських рішень. Адже із введенням нових нормативних документів, додається складної роботи з розрахунків справедливої вартості біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, формування витрат і доходів та визначення фінансових результатів. Виходячи з цього, в Концепції розвитку бухгалтерського обліку²¹ особлива увага звертається на формування умов розвитку професії бухгалтера-фінансиста. Для цього важливе значення має співробітництво з Міжнародною федерацією бухгалтерів та Радою міжнародних стандартів фінансової звітності, сприяння діяльності професійного громадського об'єднання бухгалтерів і фінансистів агропромислового виробництва та його вступу до міжнародної федерації бухгалтерів, проведення міжнародних науково-практичних конференцій з питань обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, П(С)БО та галузевих стандартів, розроблення програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Важливим у цій роботі є формування реєстру бухгалтерів-фінансистів агропромислового виробництва, котрі отримали сертифікат бухгалтера міжнародного зразка. На новий рівень має бути поставлена підготовка економічних кадрів, в тому числі нової професії бухгалтера-фінансиста для підприємств агропромислового виробництва.

Враховуючи вище сказане, можна зробити такі висновки щодо

політики України від 21.12.2007 р. № 929.

²⁰ Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.

²¹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України // Облік і фінанси в АПК. – 2009. – № 1. – С. 7-16.

особливостей і нових підходів до удосконалення організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах:

– по-перше, актуальним є питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку як всіма суб'єктами господарювання, так і створення галузевих стандартів, які б враховували особливості діяльності підприємств аграрного сектору.

– по-друге, з метою удосконалення бухгалтерського обліку Міністерством аграрної політики схвалено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, впровадження якої дасть можливість підняти облік на якісно новий рівень, буде відображати особливості організації обліку на сільськогосподарських підприємствах, забезпечить формування облікової інформації для управління виробництвом із застосуванням новітніх технологій.

– по-третє, удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємствах агропромислового виробництва повинно відбуватись за такими напрямками: удосконалення нормативно-правової бази, створення методології галузевого обліку; впровадження спеціалізованих форм первинного обліку, удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності; удосконалення методики обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг агропромислових підприємств; застосування новітніх інформаційних технологій в системі організації обліку та звітності.

2.3. Вектор розвитку активно-адаптивної системи обліку в агропромисловому комплексі

В умовах глобалізації економіки посилюється роль системи бухгалтерського обліку в обґрунтуванні управлінських рішень, що приймаються інвесторами, кредиторами та управлінським персоналом. Необхідність розкриття заходів, спрямованих на реконструкцію системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення її активного впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище, щоденно зростає.

Ускладнення зовнішніх і внутрішніх зв'язків, світова фінансова криза, необхідність реалізації інноваційного шляху розвитку змушують аграрні організації адаптувати систему управління до сучасних умов господарювання. У зв'язку з цим потрібен розвиток інформаційного забезпечення процесу обґрунтування управлінських рішень. Проблема отримання якісно нової облікової інформації про діяльність підприємств стала найбільш значущою в умовах функціонування різних організаційних правових форм підприємств. Одним з найважливіших завдань обліку в сільському господарстві є формування постійної та достовірної інформації про фінансовий стан економічних суб'єктів, необхідної для використання власниками, потенційними інвесторами, кредиторами, страховими компаніями, державними органами, а також системою менеджменту. При цьому значно зростає роль обліково-аналітичного забезпечення управління економічними процесами в умовах ризику і невизначеності, здійснення активного впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище.

Традиційно роль обліку в системі управління зводиться до забезпечення зворотного зв'язку між об'єктом управління і керуючою системою, пасивного постачання інформації, необхідної для контролю за виконанням прийнятих рішень. Концепція активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку базується на альтернативному підході¹. Характеристика ролі обліку в системі управління сучасною економікою неоднозначна, вона не може характеризуватися виходячи тільки з інформаційної або контрольної компоненти. Бухгалтерський облік, з одного боку, є частиною інформаційного забезпечення таких функцій управління, як планування, організація, контроль і економічний аналіз. З іншого боку, він є самостійною функцією управління.

¹ Шигаев А.И. Раскрытие информации в отчетности об устойчивом развитии согласно международным стандартам // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 12. – С. 20-32.

Облік має всі властивості функції управління, які можна звести до наступного. Функція обліку – є особливий вид управлінської діяльності, результат спеціалізації управлінської праці. Вона служить основою здійснення управління в цілому, цілеспрямована, при цьому кінцеві цілі цієї функції збігаються із загальною метою управління.

Відмінна риса сучасного управління – його адаптивність. Стосовно до управління сільськогосподарськими підприємствами це означає максимальне врахування внутрішніх та зовнішніх чинників (впровадження інноваційних технологій, досягнення та можливості конкурентів, ціноутворення в умовах глобалізації економіки, зміни в податковій системі, чинники політичного, соціального, екологічного і культурного розвитку). Адаптація системи управління неможлива без модернізації обліково-аналітичного забезпечення.

Активність гнучкості системи бухгалтерського обліку полягає в більшій активізації впливу власне на об'єкт управління та зовнішнє середовище, а щодо адаптивності – в зміні елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища, які повинні мати попереджувальну функцію. Що стосується організаційного аспекту, це передбачає обов'язкову наявність мети, завдання, інформаційного забезпечення, зовнішніх обмежень та внутрішніх параметрів тощо.

Найважливішими аспектами проблеми є створення адекватної моделі розвитку облікової системи, а саме:

- розширення спектру функцій, виконуваних цією системою (інформаційна, контрольна, прогностична, аналітична, зворотного та прямого зв'язку);

- активізація її впливу на об'єкт управління і зовнішнє середовище.

Адаптивність облікової системи визначається здатністю придбання нової якості у зв'язку зі змінами в системі управління (у структурі керованої і керуючої підсистем, зв'язках між ними, методах і моделях управління тощо) і зовнішньому середовищі (податковій системі, внутрішньої і зовнішньої конкуренції, системі страхування, державної допомоги). Адаптивність характеризується можливістю задовольняти нові інформаційні запити, пов'язані з виникненням нових умов господарювання (кризові явища, обмеження державних дотацій і т.д.).

Аналіз розвитку облікової системи організацій агропромислового комплексу (АПК) в постреформенний період дозволив зробити висновок про еволюційно – запізнілий характер його розвитку. Облікова система повільно

пристосовується до мінливих умов господарювання шляхом модернізації лише окремих елементів. Основоположними властивостями адаптивної системи є гнучкість та адекватність реакції на вплив внутрішніх і зовнішніх факторів.

Активність облікової системи повинна виявлятися в прямому впливі на об'єкт управління і зовнішнє середовище через взаємодію з комплексом управлінських функцій (планування, прогнозування, економічного аналізу, організації та контролю). При розробці облікової політики, що впливає на величину фінансових результатів, а також оцінку активів і зобов'язань, інтерпретацію звітних даних, активний вплив на зовнішнє середовище (поведінка інвесторів, кредиторів, постачальників та інших контрагентів) надає бухгалтерія. На поведінку конкурентів впливає обґрунтування рішень про ціноутворення, відстрочках платежів, знижки, здійснюваних у системі управлінського обліку.

Інтегровані властивості активно-адаптивної облікової системи проявляються в можливості розвитку її якісних ознак, необхідних не тільки для характеристики нових типів фактів господарського життя, а й за наявності певної ймовірності виникнення потреб формування якісно нових інформаційних потоків у зв'язку з модернізацією системи управління в цілому. При цьому активно-адаптивна система обліку повинна мати властивості багатовимірності і багатоаспектності та ознаками різноманітності. У табл. 2.2 представлена порівняльна характеристика традиційної та активно-адаптивної систем обліку.

У адаптивної системи обліку протікають процеси диференціації та інтеграції окремих підсистем (фінансові, управлінські, податковий облік, внутрішня і зовнішня звітність) носять об'єктивний характер. Для поліпшення якості облікової інформації про діяльність підприємств АПК доцільним є більш активна диференціація фінансового та управлінського обліку. За роки реформ, незважаючи на численні зміни в нормативному регулюванні, бухгалтерський облік у сільському господарстві продовжує функціонувати як моносистема, націлена на відображення активів, капіталу і зобов'язань з вбудованою підсистемою обліку процесів постачання, виробництва і продажів. При цьому облік активів передбачає не стільки характеристику процесу їх трансформації в економічні вигоди, а більшою мірою контроль за збереженням і їх структурою. За цей період продовжувала удосконалюватися підсистема виробничого обліку і калькулювання собівартості. Однак сучасні системи управлінського обліку рідко застосовуються у великих інтегрованих агропромислових формуваннях.

**Результати порівняння традиційної та активно-адаптивної систем
бухгалтерського обліку**

Параметр порівняння	Традиційна система бухгалтерського обліку	Активно-адаптивна система бухгалтерського обліку
Ціль функціонування	Забезпечення інформаційних запитів державних органів (фіскальні органи управління, статистики і т.д)	Грамотне забезпечення інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Активний вплив на об'єкт управління і зовнішнє середовище.
Характер і тип розвитку	Пасивно-еволюційний. Еволюційне введення нових елементів які не покращують розвиток системи	Активно-адаптивний. Лабільність – зміна окремих елементів підсистеми в конкретній організації при збереженні стійкості системи в цілому.
Реакція на зміну мети організації, стратегічних цілей, факторів внутрішнього та зовнішнього середовища.	Запізніла.	Випереджувальна.
Момент змін і реакцій.	Значно пізніше з'явилися нові інформаційні потреби.	До появи інформаційних потреб.
Зв'язок з іншими функціями управління	Слабкий, нестабільний.	Тісний зв'язок з функціями організації, планування, контролю.
Характер впливу на об'єкт управління	Пасивний.	Активний вплив на об'єкт управління.
Ступінь розвитку функцій	Основна функція – контрольна. Слабо-розвинута – інформаційна.	Комплексний розвиток інформаційної, контрольної, аналітичної, прогнозної та інших функцій.
Напрямок інформаційних потоків, які формуються в системі бухгалтерського обліку.	Перевага вертикального потоку інформації (від організації до державного органу)	Горизонтальні зовнішні потоки (від організації до інвесторів, контрагентам та ін.).
Структура системи.	Монолітна, що складається з простого ряду елементів.	Структурована шляхом виділення окремих підсистем.
Відображення даних необхідних для прийняття рішень в умовах ризику та невизначеності.	Майже не враховуються ризик та невизначеність.	Ризики враховуються як у фінансовій так і в управлінській бухгалтерії.
Взаємозв'язок з зовнішнім середовищем	Еволюційні зміни у зв'язку із змінами зовнішнього середовища	Передбачення змін у зовнішньому середовищі і відповідна адаптація до нього.

Останнім часом питання сталого розвитку стають все більш важливими для підприємств АПВ. У цьому зв'язку основними напрямками розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку на підприємствах АПВ є наступні:

- активізація ролі в системі управління шляхом посилення взаємозв'язку з іншими функціями управління (на методологічному, методичному і технологічному рівнях);

- адаптація до нових форм господарювання (створення консолідованої системи обліку для агрохолдингів, розробка спеціалізованої системи для сільськогосподарських споживчих, кредитних та інших кооперативів, спрощеної системи для селянських фермерських господарств (СФГ) тощо);

- оптимізація процесів диференціації та інтеграції в системі обліку (поглиблений поділ на фінансовий та управлінський облік, посилення взаємодії фінансового обліку з податковим, управлінського з оперативно-технічним обліком і т.д.);

- формування системи управлінського обліку та контролінгу (розробка методичних рекомендацій, які передбачають впровадження сучасних систем управлінського обліку на базі інформаційних технологій);

- адаптація до умов ризику та невизначеності (формування різних типів резервів, у тому числі для покриття збитків від наслідків кризи і природних катаклізмів, облік умовних зобов'язань);

- відображення інформації про земельні ресурси як особливих видів активів та земельних відносин;

- обліково-аналітичне забезпечення управління процесами біотрансформації (характеристика величини, якості та ефективного використання біологічних активів на різних стадіях їх життєвого циклу);

- формування інформаційного забезпечення сталого розвитку.

Функціонування активно-адаптивної системи передбачає модернізацію організаційних і методичних елементів традиційної облікової системи.

На сучасному етапі розвитку облікової системи особливу увагу необхідно приділяти якості інформаційно-аналітичного забезпечення, інвестиційної та інноваційної діяльності, а також сталого розвитку підприємства. Будь-які інвестиційні фінансові рішення приймаються з урахуванням економічних, соціальних та екологічних наслідків для організації та суспільства в цілому.

Стійкий бізнес передбачає здатність функціонування підприємства в довгостроковій перспективі. В економічному сенсі довгострокова стійкість

передбачає створення умов для реалізації ключової економічної мети бізнесу – створення вартості. Традиційна система обліку в повному обсязі не надає облікової аналітичної інформації для управління вартісно-орієнтованими процесами. У цьому зв'язку одним з векторів адаптації облікової системи є відображення збільшення вартості бізнесу². Розвиток ринків капіталу зумовило необхідність створення системи вартісного орієнтованого управління аграрними підприємствами, а отже, і нових підходів до балансового узагальнення. У цих цілях складається актуарний бухгалтерський баланс³. В основі цього балансу лежить оцінка активів та зобов'язань за дисконтованою вартістю. Актуарний облік націлений на формування інформації, необхідної власникам і потенційним інвесторам, банкірам та іншим кредиторам для оцінки створюваної економічної вартості і майбутніх грошових потоків при прийнятті рішення про інвестування та кредитування. Складання актуарної звітності балансу дозволить визначити майбутню вартість підприємства як майнового комплексу.

На думку О.А. Лаговської⁴ актуарна концепція бухгалтерського обліку орієнтована на формування інформації щодо динаміки внутрішньогенерованої вартості підприємства як об'єкта інвестування, при цьому дана концепція не є модифікованим застосуванням статичної концепції щодо оцінювання окремих об'єктів облікового відображення. Тобто дана концепція орієнтована на представлення обліковою системою інформації щодо зміни ринкової вартості підприємства в часі, враховуючи інтереси як теперішніх, так і потенційних інвесторів при розкритті інформації в бухгалтерській звітності. При цьому актуарний облік оцінює фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання у взаємозв'язку з рухом грошових коштів (визначається економічний прибуток), що показує зростання капіталу підприємства.

Аналіз існуючої системи обліку та звітності показав, що відомості про сталий розвиток в даний час практично не формуються. З'являється необхідність розробки моделі підготовки звітності про сталий розвиток⁵. Дослідження зарубіжного досвіду та вітчизняної літератури дозволили зробити

² Шигаев А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2011. – № 5. – С. 20-30.

³ Куликова Л.И. Дисконтированная стоимость активов и обязательств как основа составления актуарного баланса / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы международной научной конференции. – Краснодар : Кубанский государственный университет; Просвещение-Юг, 2010. – С. 130 – 132.

⁴ Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 676 с.

⁵ Ришар Ж. Типы бухгалтерского учета окружающей среды / Ришар Ж., Широбоков В.Г., Алтухова Ю.В.// Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 4. – С. 15 – 25.

висновок про необхідність відображення в похідних балансах, а також звітах про прибутки і збитки інформації про наявність природного і людського капіталу, витрати на заходи природоохоронного та соціального характеру. Особливе місце повинні займати відомості про напрямки прибутку для відтворення складових сталого розвитку підприємств АПК. Характеристика сталого розвитку повинна включати не тільки економічні чи чисто фінансові аспекти, а й соціальні та екологічні фактори. Частка або частина прибутку, що спрямовується на погашення зобов'язань перед природою, може використовуватися для відновлення родючості ґрунтів, організації ландшафтного землеробства і т.п. Частка, що відноситься до людського капіталу, може направлятися для вирішення завдань соціального характеру.

Одним з напрямків адаптації облікової системи в сільському господарстві є вдосконалення обліку бюджетного фінансування (дотацій, субсидій тощо). Виділення державної підтримки припускає диференціацію трьох «кошиків»: «жовтий», «блакитний» і «зелений». «Жовтий кошик» передбачає заходи, за якими країна приймає на себе зобов'язання щодо скорочення підтримки в майбутньому (прямі платежі за тонну продукції рослинництва або тваринництва, дотації на придбання гербіцидів, насіння, нафтопродуктів; списання боргів тощо). «Блакитний кошик» – це заходи, які відносяться до перехідних. Вони спрямовані на обмеження виробництва. Їх застосовують в даний час тільки в західних країнах. Заходи «зеленої скриньки» не мають жодних обмежень. Це підтримання цін товаровиробників, наукові дослідження, інформаційно-консультаційне обслуговування, страхування, сприяння структурній перебудові і т.д. У цьому зв'язку виникає необхідність модернізувати систему обліково-аналітичного забезпечення управління ресурсами, які виділяються державою:

- передбачити угруповання відомостей в розрізі конкретних напрямків фінансування;
- розкрити в системі звітності дані про дотації і субсидії;
- розробити методику аналізу і контролю за ефективністю державної допомоги.

2.4. Сутність витрат як об'єкт бухгалтерського обліку

Сучасний розвиток економіки України характеризується глобальними економічними перетвореннями в сфері виробництва на основі ринкових відносин, що вимагає перегляду та удосконалення системи бухгалтерського обліку і аудиту, а одним із важливих елементів яких є облік та аудит витрат, що вимагає вирішення низки нерозв'язних облікових питань. Такими питаннями є теоретичні та методологічні аспекти обліку та аудиту витрат.

Вітчизняна економічна наука розкриває економічну сутність витрат виробництва спираючись на праці провідних науковців України. В.Ф.Палій розглядає «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально – речовій формі і у вартісному виразі»¹. В.В.Сопко вказує на те, що «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах: як процес створення нового продукту; як процес виробничого споживання. Кожен аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність»². А.Т. Милійковський у роботі «Теорія економічного розвитку» пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим суб'єктам господарювання для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей. М.Р. Фабрикин у науковій праці «Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве (методологический аспект)» формулює сутність собівартості продукції як «виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких в більшості випадків необхідне йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ». Г.Мус і Р.Ханшман визначають поняття витрат виробництва «як споживання вартості в звітному періоді, що безпосередньо пов'язане з процесом виробництва»³.

Основним завданням підприємства є одержання прибутку при мінімальних витратах з підвищенням якості обслуговування споживачів. Для досягнення цієї мети є максимізація товарообігу та оптимізація витрат.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації

¹ Палій В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Палій В.Ф. Учебник. – М. :«Инфра-М», 2013. – 514 с.

² Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу / Сопко В.В., Завгородній В.П. Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

³ Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерский учет: основы- задания – решения [Текст] : учеб. пособие /; пер. с нем. С. Лобачева / Мус Г., Ханшманн Р. – К., 1999. – 367 с.

про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1591)⁴.

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі «на вході» в систему доцільно відображати ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт.

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, «на вході» доцільно відображати елементи витрат виробництва як виробниче споживання і «на виході» собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва.

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності.

Ми доповнимо міркування, додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини. У такому випадку витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Так, понесені витрати у традиційному для нашої практики розумінні – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів.

Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер:

- 1) процес виробничого споживання ресурсів;
- 2) процес створення нового продукту.

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в обліковій термінології.

Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. Сьогодні на даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не є обов'язковим для суб'єктів підприємницької діяльності. Якщо він визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат із точки зору побудови обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (управлінський аспект) потреб.

В практиці міжнародного обліку застосовується два варіанти зв'язку між внутрішньогосподарською (управлінською) і фінансовою бухгалтерією. Один варіант реалізується за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії. Наявність прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорить про інтегровану (моністичну) систему обліку. Якщо система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку автономна (замкнута), то використовуються парні контрольні рахунки однієї і тієї ж назви, відомі як рахунки-екрани. Це другий варіант. Сучасна система обліку в Україні побудована за останнім варіантом.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені⁵.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Однак слабкість цього судження полягає в тому, що характеризуючи облік виробничих витрат, автори пояснюють його суть лише з точки зору методологічних прийомів, що є недостатньо повним і обґрунтованим.

Більшість авторів все ж абсолютно правильно розглядають облік виробничих витрат як групування витрат в аналітичному розрізі та вважають його інформаційною базою для здійснення контролю і управління. При цьому можна зробити висновок, що зміст виробничого обліку практично не виходить за межі бухгалтерського обліку.

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем працівника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного співставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно зв'язувати з даними майбутніх витрат, які залежать в більшості від впливу зовнішнього середовища. Крім того адміністрація з метою управління витратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

В цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Вимоги управління визначають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для

⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться такі, що обумовлені технологією виробництва, знаходяться в залежності від об'єму випуску продукції і становлять суттєву частину виробленої продукції. Облік витрат виробництва є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку.

Загальноприйняте визначення сутності обліку витрат – «облік витрат є сукупність усвідомлених дій, направлених на відображення протягом певного часового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, які формують собівартість готової продукції. Таке відображення забезпечує одержання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів».

Однак такий підхід в умовах початку розвитку управлінського обліку і розвинутої теорії виробничого обліку обмежений по напрямках використання.

Саме облік як інформаційний потік, обернений процесу управління, буде не тільки відображати діяльність, але й надавати інформацію для моделювання економіки підприємства в майбутньому⁶.

Якщо розглядати облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним задачам управління собівартістю.

До основних задач обліку витрат на виробництво слід відносити:

- 1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- 2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- 3) обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;
- 4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;

⁶ Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність: Підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпов, О.Є. Найденко. – К. : Знання, 2011. – 710 с.

5) систематизацію інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – сукупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси тощо.

Сільськогосподарські підприємства ведуть групування і облік витрат згідно з П(С)БО 16. Витрати операційної діяльності розраховують окремо в рослинництві, тваринництві, допоміжних промислових виробництвах на відповідних субрахунках рахунку 23.

Собівартість у сільському господарстві розраховується один раз на рік, у допоміжних виробництвах – один раз на місяць.

Елементи витрат у сільському господарстві такі самі, як і в інших галузях.

Витрати групують за центрами відповідальності та об'єктами обліку.

Центри відповідальності – внутрішньогосподарські підрозділи (ферми, бригади, цехи).

Комплексні витрати розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до обсягів робіт (витрати на утримання лісозахисних смуг, утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки, витрати на запилення, на обробку посівів отрутохімкатами тощо).

Витрати підрозділу розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до планових або нормативних витрат.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель та інші витрати під урожай майбутніх років обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Орієнтовний перелік статей витрат :

- витрати на оплату праці;
- насіння та посадковий матеріал – в цю статтю не включаються витрати на підготовку насіння до посіву, його транспортування, вони відносяться на виробництво певної культури за відповідними статтями витрат;
- паливо і мастильні матеріали;
- добрива (вартість добрив без витрат на їх підготовку, транспортування тощо);
- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина та матеріали (без зворотних відходів): у млині — вартість зерна, у цехах з переробки овочів та фруктів — вартість овочів, фруктів;
- роботи та послуги (вартість послуг власних допоміжних виробництв і послуг, наданих сторонніми підприємствами, зокрема, вартість послуг

транспорту, електро-, водо-, газо-, теплопостачання, плата за воду для зрошення тощо);

- витрати на ремонт необоротних активів;

- інші витрати на утримання необоротних активів (обліковуються на окремому субрахунку рахунку 91;

- інші витрати (вартість спецодягу та спецвзуття, підстилки для тварин, витрати на будівництво літніх таборів, загонів, навісів для тварин, страхування майна, тварин, врожаю, окремих категорій працівників);

- непродуктивні витрати (витрати від падежу (тварин), худоби (за винятком втрат від стихійного лиха, сум, віднесених на винних осіб, та вартості одержаної сировини), брак у виробництві тощо);

- загальновиробничі витрати.

Специфіка загальновиробничих витрат полягає в тому, що:

- вони не поділяються на постійні та змінні;

- вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат, без витрат основних матеріалів (корми, насіння, сировина);

- на окремому субрахунку рахунку 91 обліковуються витрати, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться за об'єктами обліку у Виробничому звіті з рослинництва.

Усі наступні витрати обліковують як витрати на збут. Витрати на обробку площ, де повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні витрати.

Головне значення сутності обліку витрат виробництва є контроль виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення. В результаті дослідження значення окремих елементів управлінського обліку в управлінні витратами можна зробити наступні висновки:

- в управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його;

- критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції;

- основним принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління;

- центр ваги в калькуляційній роботі має зміститися із трудомістких

розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогностні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва;

– виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі втрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищення його ефективності.

Дані бухгалтерського обліку мають свідчити що було витрачено, де, для чого, як відбувався процес виробництва. Необхідно правильно визначити предмет та об'єкти обліку витрат виробництва. Система класифікації витрат дає можливість вирішити поставлені питання⁷.

Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначати як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво. Для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість необхідно встановлювати межі не звітного періоду, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Визначення складу витрат виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» можливе через категорію «виробничої собівартості»⁸.

На наш погляд, визначення сутності обліку витрат на виробництво повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво.

Таким чином, визначення змісту обліку витрат створить передумови моделювання його організації на підприємствах. Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов'язані з процесом виробництва.

⁷ Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі [Текст] : навч. посіб. / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.Б. Ільїна, В.Н. Авоськов. – К. : Кондор, 2011. – 268 с.

⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

2.5. Адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку щодо розвитку аграрної економіки

В умовах створення та впровадження ефективних методів управління, що регулюються ринковими відносинами, облікова інформація на підприємстві стає основною передумовою результативного господарювання та засобом управління процесами відтворення. Управлінський облік, в свою чергу, поглиблює, деталізує і доповнює дані бухгалтерського обліку в частині витрат і доходів діяльності підприємства, тому в утворенні системи інформаційного господарювання суб'єктів він відіграє важливу роль.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю роботи підприємства, для впевненого використання звітності по ресурсах¹.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства у процесі його управління².

Як зазначає М.З. Пізенгольц: «В умовах ринкової економіки ведення управлінського обліку представляє собою об'єктивну необхідність,... є однією з передумов, що дозволяють керівництву приймати правильні управлінські рішення»³. Сьогодні для прийняття адекватних управлінських рішень керівництву необхідна своєчасна, точна та деталізована інформація про витрати, склад собівартості, рентабельність та прогнозні показники з метою управління ними. Таку інформацію можна отримати лише за належної організації управлінського обліку.

Процес виникнення управлінського обліку пов'язаний з зміною економіко-правових відносин. Так, М.Г. Чумаченко пов'язує становлення управлінського обліку зі зростанням розмірів монополій, значним ростом нематеріальних активів, посиленням фактора застарілої матеріальної бази, витрат на дослідження, освоєння нових виробництв, витрат і зусиль на

¹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [упоряд. С. Ф. Голов]; перекл. з англ. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – С. 72.

² Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. // Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні за національними стандартами. – Київ «Молодь», 2000.

³ Пізенгольц М. З. О содержании управленческого учета / М. З. Пізенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 60.

реалізацію товарів, інфляцію⁴.

Що стосується самої категорії «управлінський облік», то аналіз поглядів та інтерпретацій у зарубіжній та українській літературі цього визначення підтверджує, що однозначності у його трактуванні не досягнуто й досі (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Визначення категорії «управлінський облік» різними авторами

№ з/п	Автор	Визначення та джерело
1.	Р. Ентоні, Дж. Ріс	Управлінський облік – це процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, яка використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації ⁵ .
2.	Р. Гарісон	Управлінський облік – це підсистема обліку, пов’язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання у плануванні, контрольних діях і прийнятті рішень ⁶ .
3.	Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об’єктами ⁷ .
4.	К. Друрі	Управлінський облік – це підготовка інформації, необхідної для діяльності управлінського характеру, такої як прийняття рішень, планування, контроль і регулювання ⁸ .
5.	А. Яругова	Управлінський бухгалтерський облік інформаційно організовує внутрішні організаційні зв’язки між особами, які працюють на самому підприємстві ⁹ .
6.	М. Ф. Огійчук	Управлінський облік – це застосування економічної інформації для прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління та з різною метою ¹⁰ .
7.	Б. Нідлз	Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього використання керівництва ¹¹ .
8.	Ф.Ф. Бутинець	Управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для

⁴ Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М. : Финансы, 1971. – С.10.

⁵ Ентони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Ентони, Дж. Рис – М.: Финансы и статистика, 1998. – С. 269.

⁶ Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспектива / Р. Гаррисон // Контроллинг. – 1992. – № 3. – С. 70-92.

⁷ Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

⁸ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. / К. Друри; Пер. с англ. [под ред. С. А. Табалиной.] – М.: Аудит – 1997. – 560 с.

⁹ Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран [Пер. с польск. (Предисловие Я. В. Соколова)] / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 237 с.

¹⁰ Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник.] / М. Ф. Огійчук – К.: Вища освіта, 2003. – 798 с.

¹¹ Нидлз Б. Основные принципы управленческого учёта / Б. Нидлз, Е. Андерсен, Дж. Колдуелл // Бухгалтерський учет. – 1991. – № 6. – С. 40-44.

		аналізу планування, оцінки та контролю всередині підприємства ¹² .
9.	П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко	Управлінський облік – методологічно відокремлена частина бухгалтерського обліку, яка передбачає формування інформації про витрати і вихід продукції за центрами прибутку, об'єктами обліку з метою контролю за процесами діяльності, наслідками роботи структурних підрозділів та ефективністю виробництва окремих видів продукції ¹³ .
10.	В.Б. Івашкевич, С.М. Зайцева	Управлінський облік за своїм змістом і призначенням орієнтований на майбутнє. Це облік для плану, для прогнозу, для прийняття рішення. Одночасно це облік обставин, які, можливо, зміняться на протязі періоду, що планується ¹⁴ .
11.	В.Ф. Палій	Управлінський облік – це нова комплексна галузь знань. Вона об'єднує кілька прикладних економічних наук: планування, організацію і управління виробництвом, нормування, бухгалтерський та оперативний облік, управлінський аналіз і ряд інших. У цьому ми вбачаємо його велику перевагу, оскільки на стиках наук, при використанні різних методів здійснюються прориви до нових знань та технологій ¹⁵ .
12.	Т.П. Карпова	Управлінський облік – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, контролю та аналізу, що систематизує інформацію для управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства ¹⁶ .
13.	М.Р. Лучко	Управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації, про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь які, і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничої комерційної діяльності фірми (компанії) ¹⁷ .
14.	І.Б. Садовська	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та підготовки інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю в середині підприємства ¹⁸ .

Є.А. Мізіковський у 1995 році не ототожнюючи управлінський облік з виробничим пише: «Стратегічний напрям розвитку вітчизняного виробничого обліку на найближчу перспективу бачиться в теоретичній розробці і

¹² Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко // За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.

¹³ Саблук П. Т. Словник-довідник фінансиста АПК / П. Т. Саблук, М. Я. Дем'яненко; За ред. П. Т. Саблука – К.: 1997. – 234 с.

¹⁴ Івашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В.Б.Ивашкевич, С.Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. – 1996. – №12. – С. 34–35.

¹⁵ Палій В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета/ В.Ф. Палій, В.В. Палій // Бухгалтерский учет. – 2000. – №17. – С. 58–62.

¹⁶ Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.

¹⁷ Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. Зарубіжний довід. / М.Р. Лучко – К. : Облікінформ, 1997. – 147 с.

¹⁸ Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688с.

наступному поетапному практичному впровадженні концептуальних основ управлінського обліку»¹⁹.

Оригінальним є трактування управлінського обліку Н.В. Валебнікова та І.П. Василевич²⁰ як особливої галузі бухгалтерського обліку. Основним завданням цього обліку є акумуляція затрат за виробничими ділянками.

Узагальнюючи визначення управлінського обліку як виробничого визначимо дві основні позиції авторів: виробничий облік тотожний управлінському, при цьому управлінський облік є більш деталізованим; виробничий облік – одна із складових управлінського обліку.

Підтвердженням цьому є позиція О.С. Бородкіна: «Хіба без наявності облікової інформації про випуск продукції, її реалізацію та отримані фінансові результати можна серйозно говорити про управління? Звичайно, ні.»²¹ та С.А. Стукова, який відмічає, що «... весь бухгалтерський облік є однією з найважливіших функцій управління і є відповідно управлінським, однак в англійській літературі управлінським стали називати той розділ бухгалтерського обліку, який пов'язаний з відображенням і контролем витрат виробництва»²².

Отже, управлінський облік не може існувати лише в межах виробничого обліку. Він має поширюватись на всю діяльність підприємства.

Сьогодні широкого розповсюдження набула думка про те, що управлінський облік є аналітичним, в той час як бухгалтерський – синтетичним. «...Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський здійснюється значною мірою умовно. В системі бухгалтерського синтетичного обліку обороти управлінського і фінансового обліку окремо не виділяються, відмінність в значній мірі відбувається на рівні аналітичного обліку»²³.

Деякі вчені, зокрема: Р. Гаррісон²⁴, Б. Нідлз²⁵ не торкаючись змісту і широти діапазону розподілу обліку, роблять акцент на користувачах інформації, відмічаючи при цьому, що управлінський облік необхідний для

¹⁹ Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е.А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С. 10–15.

²⁰ Валебникова Н.В. Современные тенденции управленческого учета / Н.В. Валебникова, И.П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.

²¹ Бородкин О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.

²² Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 64.

²³ Румак Е.Х. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. Дис. д.е.н. / Е.Х. Румак, 1994. – 358 с.

²⁴ Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспектива / Р. Гаррисон // Контроллинг. – 1992. – № 3. – С. 70–92.

²⁵ Нидлз Б. Основные принципы управленческого учёта / Б. Нидлз, Е. Андерсен, Дж. Колдуелл // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40–44.

внутрішніх користувачів, в той час як бухгалтерський – для зовнішніх

Як зазначає Д.Д. Батуєва²⁶ «звітні показники фінансового обліку – публічна звітність орієнтована на інвесторів, кредиторів, державні контролюючі відомства, потенційні і реальні власники. Звітні показники управлінського обліку – особливі внутрішні звіти, орієнтовані на координацію внутрішніх грошових потоків і прийняття менеджером управлінських рішень». Говорячи про міжнародний облік Ф.Ф. Бутинець²⁷ зазначає: «...не слід плутати такі два абсолютно різні поняття, як облік та звітність».

Проте в загальному можна виділити такі три основні напрямки даного визначення як: функція управління, процес забезпечення управління інформацією та підсистема обліку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Різновиди подання терміну «управлінський облік»

№ п\п	Групи	Автор та джерело
1	Функція управління	М. З. Пізенгольц, М. Ф. Огійчук.
2	Процес забезпечення управління інформацією	Р. Ентоні та Дж. Ріс, Ч. Хонгрен та Дж. Фостер, К. Друрі.
3	Підсистема обліку	Р. Гарісона, П. Т. Саблук і М. Я. Дем'яненко.

Управлінський облік як процедурно самостійна частина бухгалтерського обліку виник закономірно на певному етапі розвитку економічної системи. Серед основних умов виникнення управлінського обліку можна виділити відокремлення із загальної бухгалтерської служби підприємства управлінської бухгалтерії для оперативного і своєчасного формування потрібної інформації у прийнятті правильних управлінських рішень.

Сучасними науковцями розвиток системи управлінського обліку поділяється на чотири етапи: 1) внутрішньогосподарський (управлінський) облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складанням фінансової звітності; 2) пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних витрат, що отримала назву директ-костинг (Direct Costing) та обліку за центрами відповідальності; 3) розпочався в середині 70-х років і сприяв посиленню ролі стратегічного управління в умовах глобальних

²⁶ Батуєва Д.Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функции системы бухгалтерского учета. Дис. канд. экон. наук. / Д.Д. Батуева. – М., 1998. – 188 с.

²⁷ Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малога, Н.І. Петренко // За редакцією Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

змін у технології та системах управління; 4) має назву нормативного, який у порівнянні із «стандарт-кост» має свої особливості²⁸.

Роль інформації є беззаперечною для ефективного управління підприємством, як процесу координації і регулювання його діяльності для досягнення поставленої мети. Управління неможливе без інформації. На важливості даного питання наголошують й ряд авторів, відзначаючи, що головні умови ефективного управління: а) наявність інформації; б) вміння її аналізувати.

В основу визначення якості управлінської інформації на етапі її опрацювання керівникам потрібно взяти обсяг інформації, що відповідає всім якісним властивостям інформації та використовується ними під час прийняття управлінських рішень.

Оцінку якості управлінської інформації можна представити у вигляді формули :

$$Яі = \frac{K_{pz} - K_{pv}}{K_n - K_{nc}} \times 100 \% , \quad (1.1)$$

де $Яі$ – якість управлінської інформації;

K_{pz} – кількість розглянутих керівником рішень;

K_{pv} – кількість випадків відхилення рішень;

K_n – необхідна кількість інформації для прийняття управлінських рішень;

K_{nc} – кількість випадків несвоєчасно поданої інформації та такої, що втратила сенс свого розгляду²⁹.

Даний коефіцієнт показує відхилення від абсолютно ідеального підприємства, в якому кожна затребувана керівником інформація є впровадженою та в майбутньому може принести підприємству певну вигоду. Періодичність використання даного методу може бути різною — при потребі або кожний місяць, квартал чи рік³⁰.

Особливе місце в системі управління належить внутрішньогосподарському (управлінському обліку), організація якого залежить від галузевих особливостей підприємств, їхньої структурної та організаційної побудови, а також технологій, які використовуються у

²⁸ Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навчальний посібник.] – П. В. Іванюта, З. М. Левченко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.

²⁹ Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

³⁰ Хомовий С.М. Організація і методика управлінського обліку біологічних активів тваринництва. Диск. канд. экон. наук. / С.М. Хомовий. – К. – 2012. – 210 с.

виробництві³¹.

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 має 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. Загально визнано, 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,

³¹ Лукава І.М. Місце внутрігосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством / І.М. Лукава// Агроінком. – 2008. – № 3-4. – С. 94 – 98.

орієнтованої на користувача, ніж яка-небудь універсальна методика. Система управлінського обліку може не стикатися з бухгалтерією й не оперувати фінансовими показниками (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Місце управлінського обліку в інформаційній системі підприємства

Рішення про конфігурацію системи управлінського обліку має приймати керівник підприємства, 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.

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, відчують 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 у край 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 аграрні підприємства, а орієнтується на звітність Державної служби статистики України, занадто відірвану від реальних показників діяльності підприємств через відсутність чіткої уніфікації окремих статистичних процедур спостережень³².

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 ефективно 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 іншого³³.

³² Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

³³ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

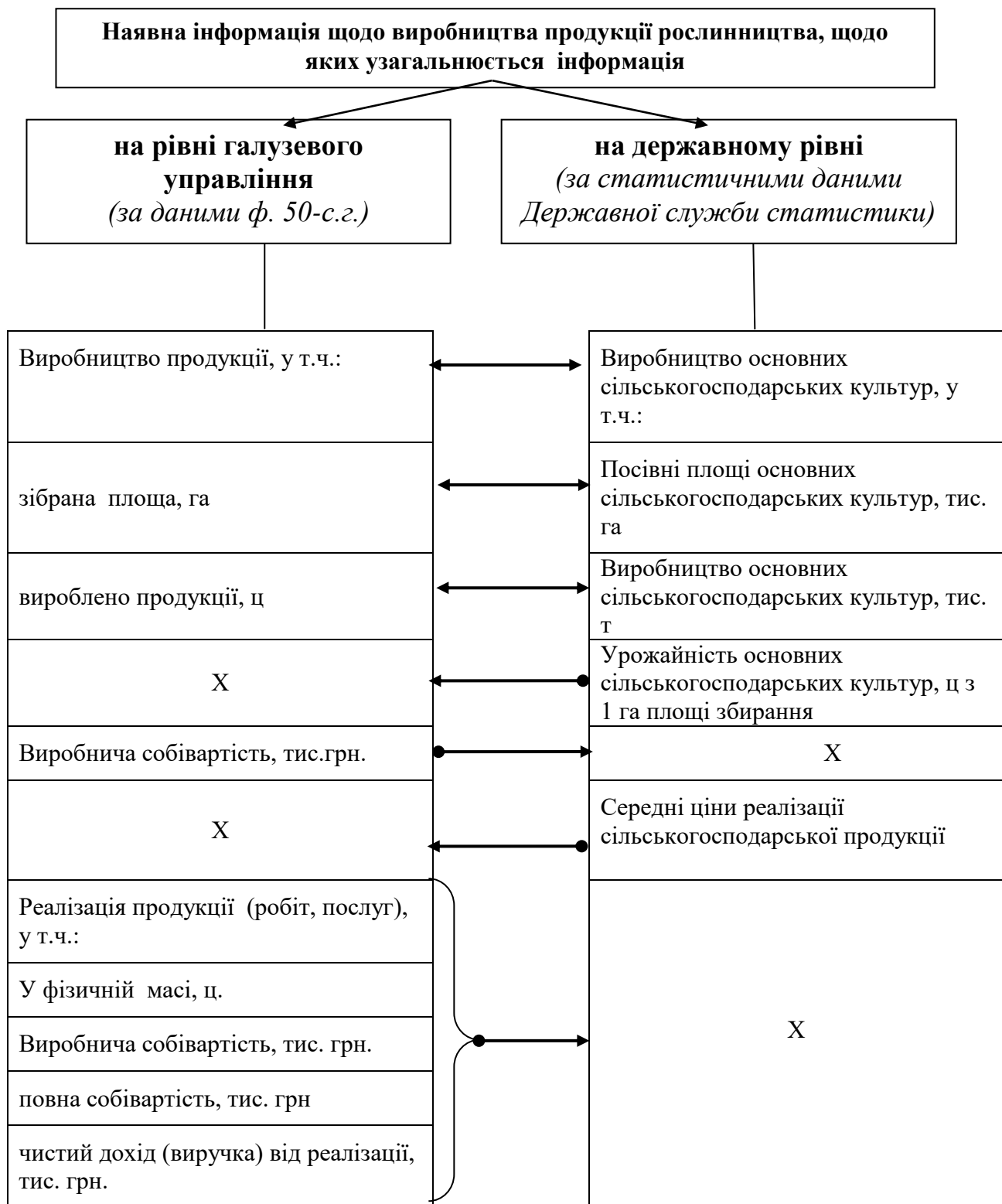


Рис. 2.2. Відповідність інформації про об'єкти управлінського обліку в галузевому та державному управлінні

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 сільськогосподарських підприємств» надається інформація у розрізі виробництва та реалізації продукції з відповідними уточненнями (рис. 2.2).

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. 2.3).

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, що виробляється сільськогосподарськими підприємствами. 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.

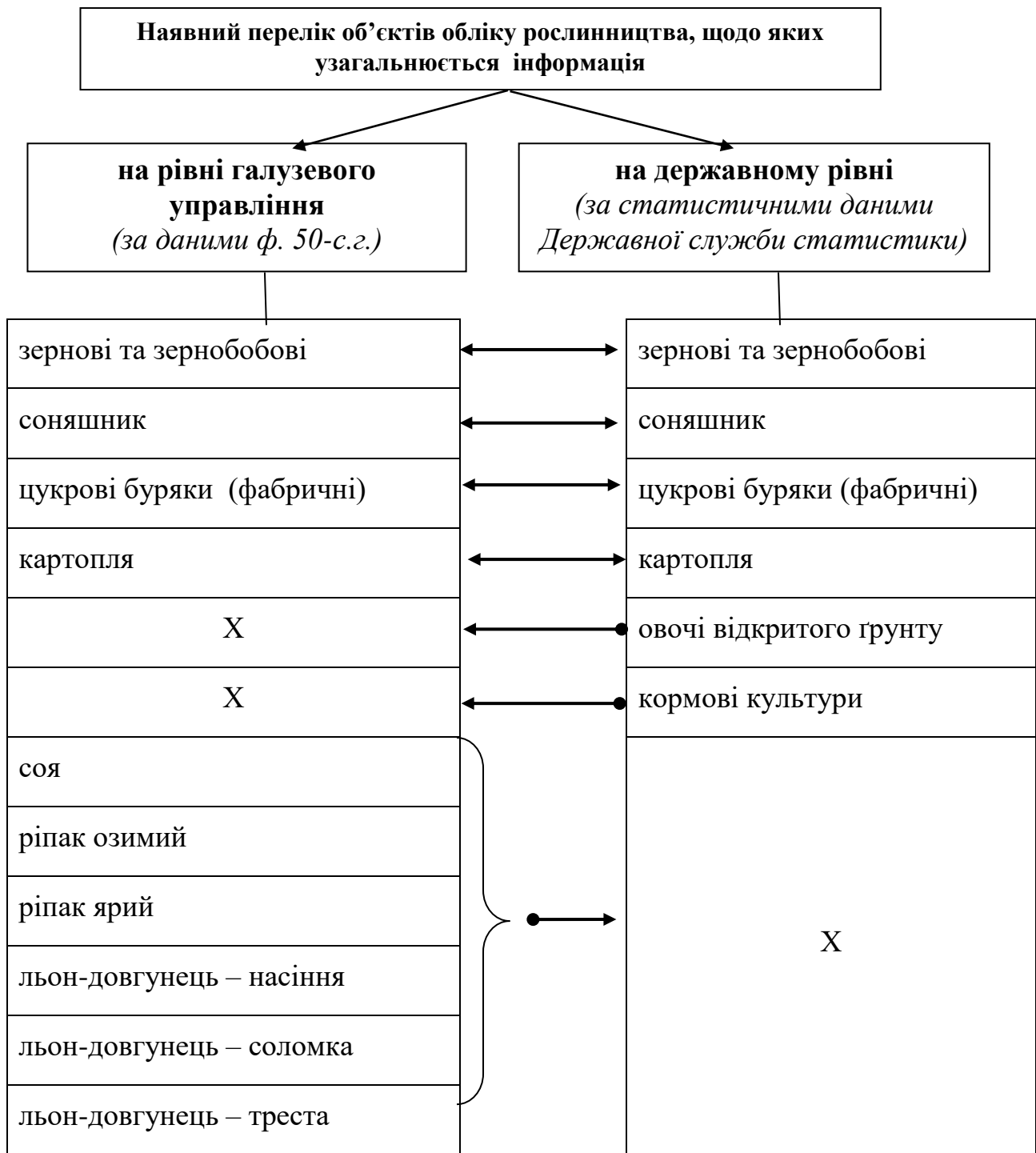


Рис. 2.3. Відповідність інформації про об'єкти управлінського обліку в галузевому та державному управлінні

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 чиї 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 насамперед на державному рівні шляхом розробки і внесення змін до чинного законодавства, в частині його належного регламентування і надання цьому облікові 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 другорядним³⁴. Разом з тим саме через систему управлінського обліку можна створити інформаційне забезпечення національної та галузевої систем управління з метою забезпечення конкурентоспроможного виробництва продукції рослинництва.

На рис. 2.4. 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.

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. 2.5).

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.

³⁴ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

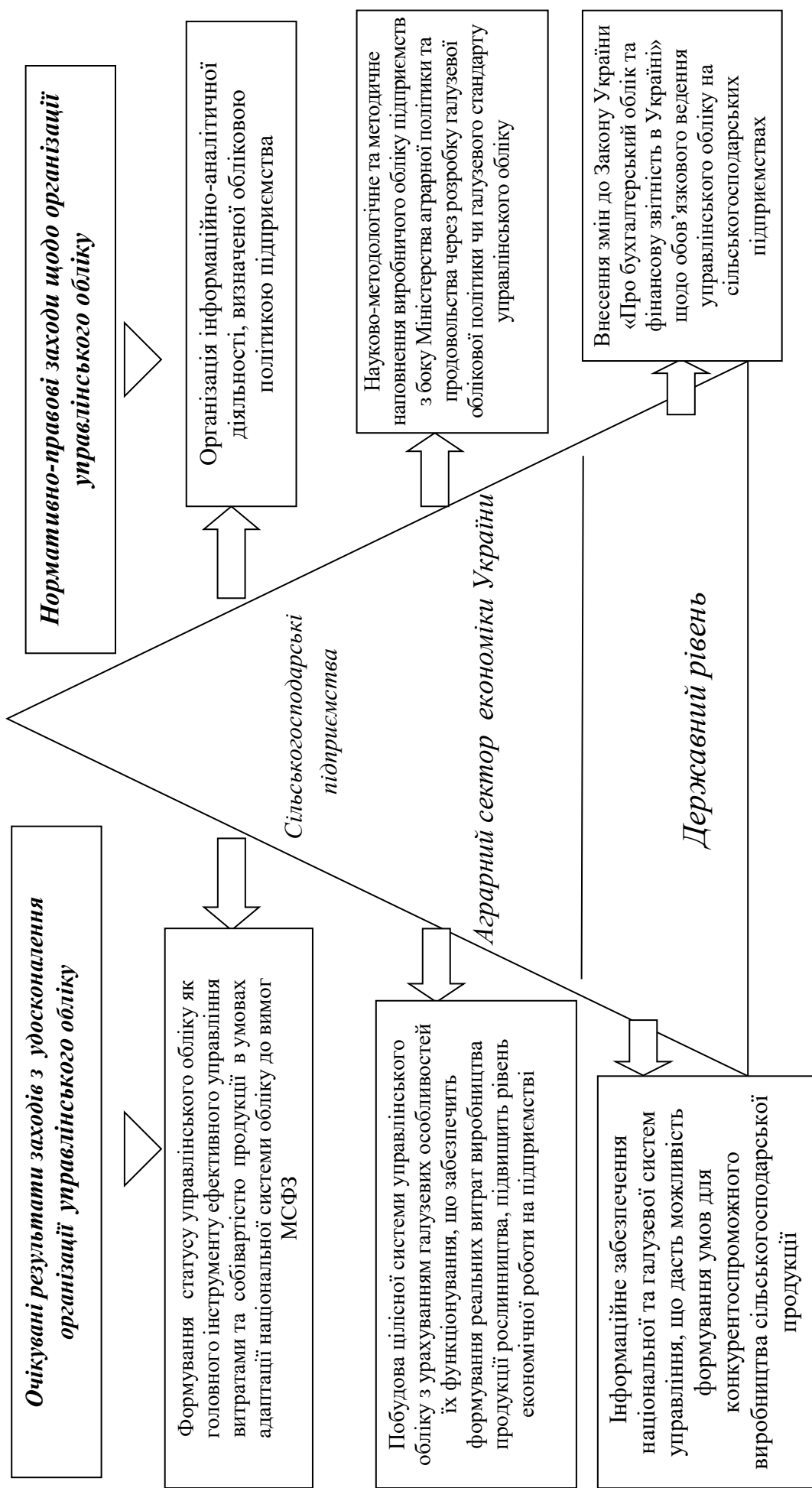


Рис. 2.4. Інституційний підхід до адаптування теоретико-методологічних засад управлінського обліку до аграрної специфіки* Запропоновано автором

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.

Таблиця 2.5

**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 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 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 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 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>

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 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 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 береться¹.

В.М. Жук виділяє чотири наявні наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку (рис. 2.5).

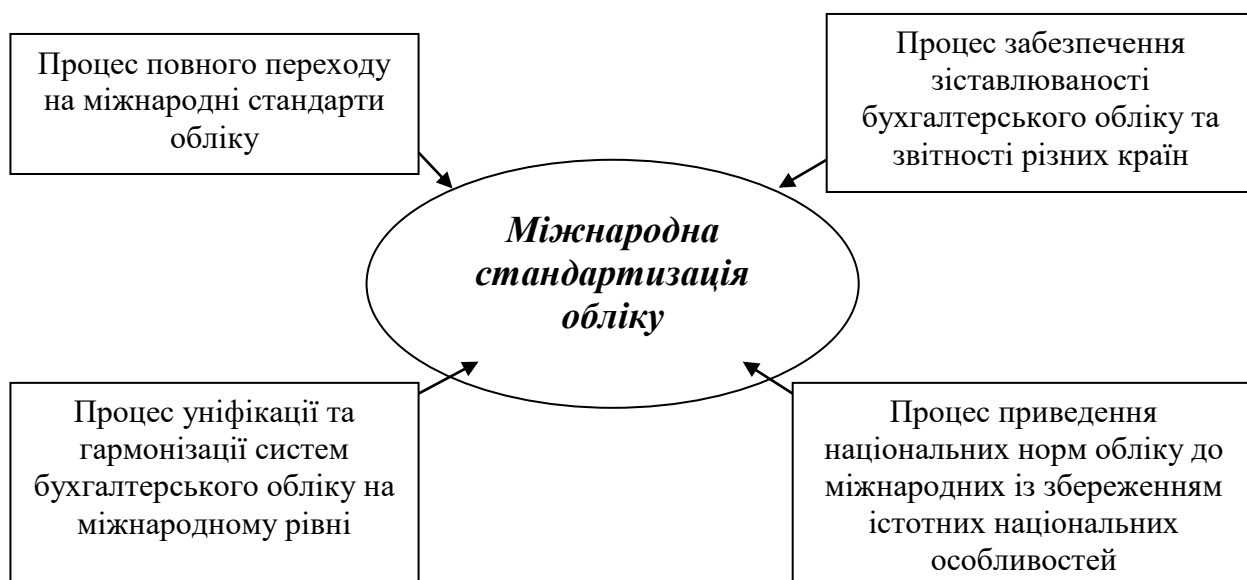


Рис. 2.5. Наукові позиції щодо стандартизації обліку в Україні²

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,

¹ Кірейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством : монография / Г.Г. Кірейцев. – К. : УСХА, 1992. – 240 с.

² Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

як бухгалтерського, так і управлінського.

Адаптування теоретико-методологічних напрацювань з управлінського обліку до аграрної специфіки шляхом галузевої стандартизації ми вбачаємо у формуванні в межах національного інституту галузевої стандартизації (рис. 2.6).

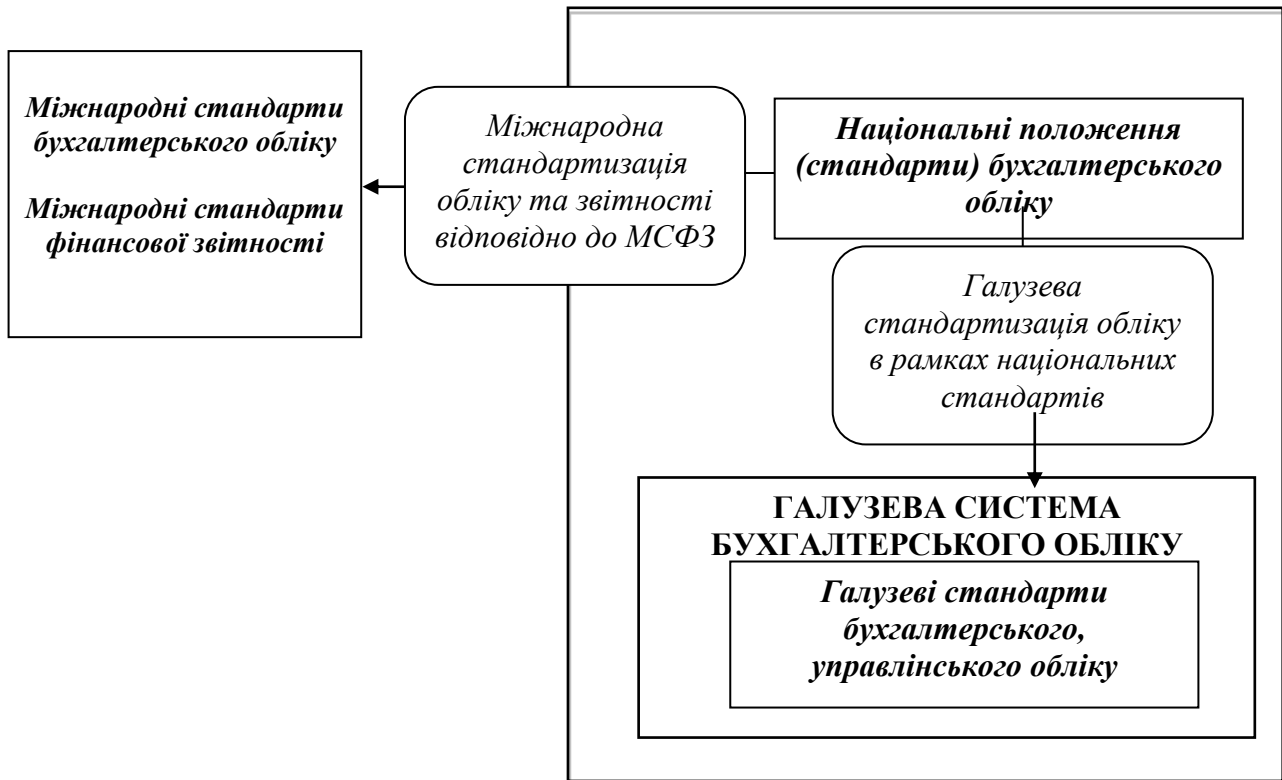


Рис. 2.6. Запропонований підхід до формування інституту галузевої стандартизації

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 підгалузями, зокрема в рослинництві.

На першому етапі реалізації зазначених аспектів, 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. 2.6).

**Запропоновані доповнення до Методичних рекомендацій з планування,
обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
сільськогосподарських підприємств**

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 рослинництві ¹
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 має 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 має бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві (табл. 2.7).

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 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 2.7

**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 загалом) 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 загальновиробничих 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.

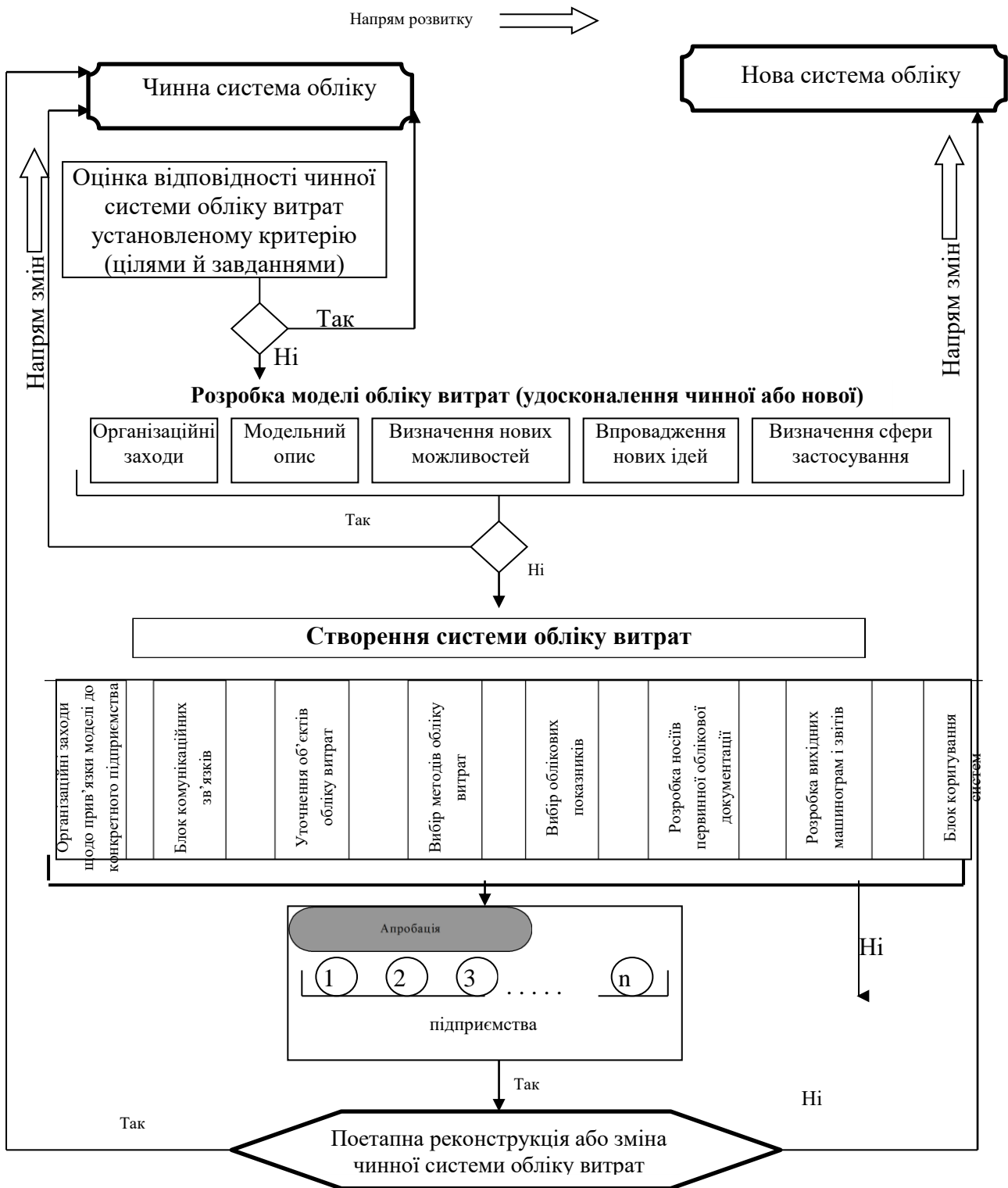


Рис. 2.7. Модель переходу на новітню адаптовану систему обліку витрат у рослинництві

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.

У вітчизняній обліковій практиці набули 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. 2.7).

За цією схемою періодично або за необхідністю 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, що сприятиме розвитку економіки як конкретної галузі, так і підприємства загалом.

2.6. Побудова 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 сільськогосподарських товаровиробників. Першочергова роль в даному процесі відводиться обліково-аналітичній складовій, як засобу зниження собівартості, управління витратами та результатами діяльності.

Разом з тим на сьогодні слід констатувати відсутність рекомендацій для сільськогосподарських підприємств, які б визначали порядок ведення управлінського обліку. П(С)БО 30 «Біологічні активи» відводить другорядну роль категорії «собівартість», тим самим послаблюючи позиції обліку у загальній інформаційній системі як підприємства так і держави в цілому. Відсутні будь-які розробки, що стосуються аналітичного забезпечення, які б давали можливість отримати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво продукції рослинництва.

Вирішення проблем вимагає розробки єдиного концептуального бачення та комплексного підходу. Запропоновані концептуальні підходи до удосконалення і розвитку управлінського обліку і аналізу в рослинництві включають заходи нормативно-правового, методологічного, методичного та організаційного характеру, які стосуються управлінського обліку та аналітичного забезпечення в рослинництві (рис. 2.8).

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

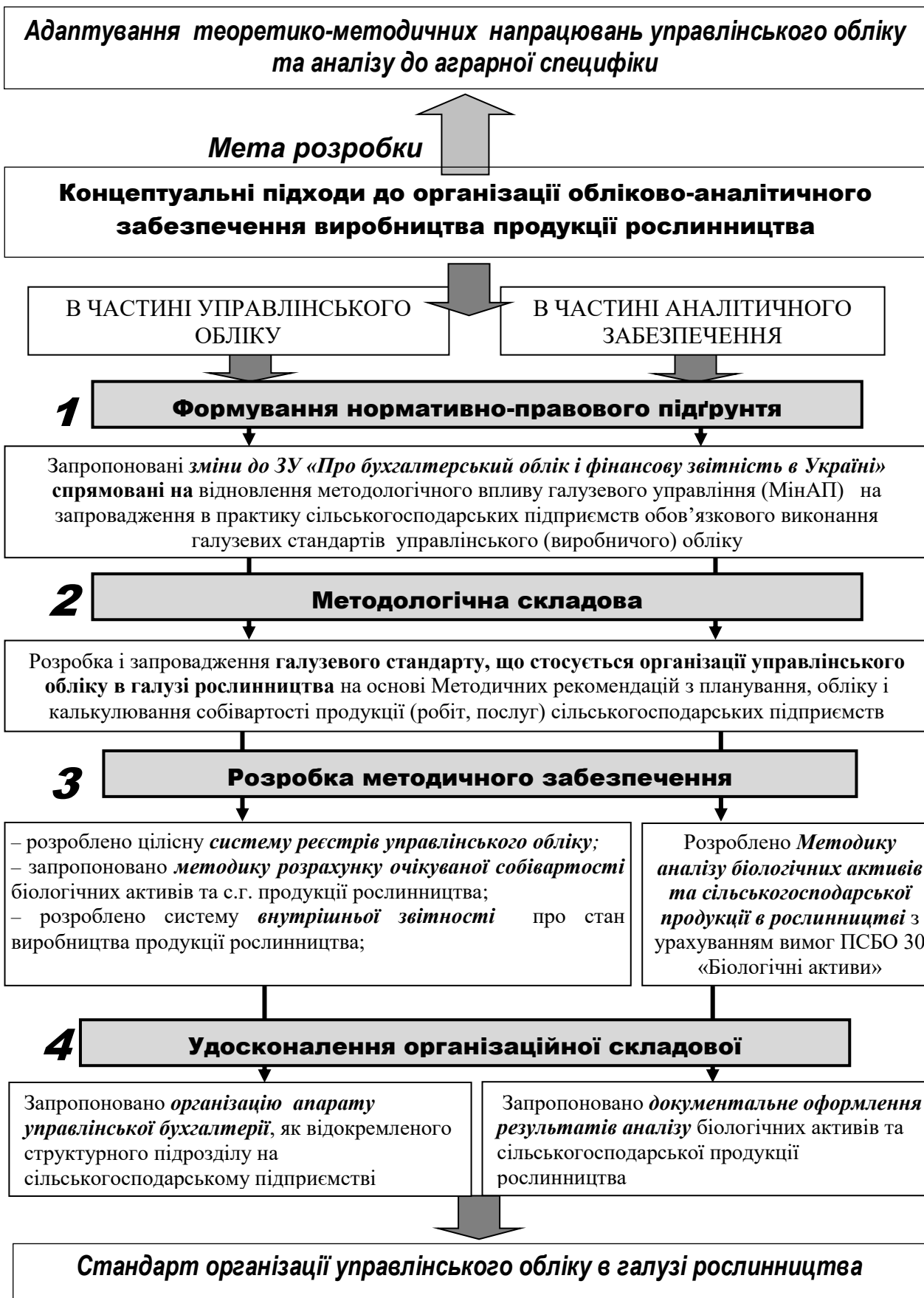


Рис. 2.8. Концептуальні підходи до організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва

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

Щодо організації управлінського обліку пропоновані заходи включають:

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

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

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

4) 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:

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

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

3) 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 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»¹, спрямованих на відновлення методологічного впливу галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики і продовольства на запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового виконання

¹ 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>.

галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку. 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, через впровадження в їх 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 представлено розробленою системою реєстрів управлінського обліку, методикою розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва (табл. 2.8).

В 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 галузі рослинництва. Запропонована структура та механізм запровадження даного стандарту представлено на рис. 2.9.

Метою розробки і впровадження даного галузевого стандарту, на нашу думку, є 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 з метою 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 управлінської бухгалтерії, організацію інвентаризаційної роботи а також контроль за дотриманням стандарту та порядком ведення управлінського обліку.

Методика 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»	Управлінська бухгалтерія
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»	Управлінська бухгалтерія
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 продукції в рослинництві	Управлінська бухгалтерія
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 в розрізі статей калькуляції (щомісячно наростаючим 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 нормативних	Зведена відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції рослинництва	Управлінська бухгалтерія
8.	Визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при первісному визнанні (у разі її оцінки за справедливою вартістю згідно 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	Управлінська бухгалтерія
10.	Порівняння рівня очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості)	(за видами сільськогосподарської продукції)	Управлінська бухгалтерія
11.	Обґрунтування та прийняття рішення щодо подальшого застосування обраної бази оцінки		Управлінська бухгалтерія

Назва підприємства _____

**Бюджет розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та
Сільськогосподарської продукції в рослинництві
(за видами біологічних активів та продукції)**

№ п/п	Види робіт Статті витрат	Обробіток ґрунту			Посів з внесенням добрив			Догляд за посівами			І т.д.	Бюджет витрат
		3	6	7	...	10	11	...	15		
1.	Пшеничні сівозмінні 1											
1.1	Бюджет накладних витрат											
1.2	Використання бюджету з початку (наростаючі підсумки - строка 2)											$\Sigma(3-20)$
2	Витрати на вирощування пшениці сівозмінні в зачистках. В т.ч.											
2.1	Витрати на оплату											
2.2	Нарахування на оплату											
2.3	Насіння											
2.4	Мінеральні добрива											
2.5	Органічні добрива											
2.6	Засоби захисту											
2.7	Роботи і послуги											
2.8	Утримання основних засобів											
2.8.1	Амортизаційні відрахування											
2.8.2	Паливно-мастильні матеріали											
2.8.3	Запасні частини											

Бюджет склав: _____

Посада

П.І.П.

Підпис

Назва підприємства

**Зведена відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості
біологічних активів та продукції рослинництва
(за видами біологічних активів та продукції)**

Розділ 1. Суми відхилень за статтями калькуляції

№ п/п	Статті витрат	Очікувані витрати	Фактичні витрати понесені в процесі біологічних перетворень	Відхилення	
				грн.	%
I.	Витрати на вирощування пшениці сівозміни в зачистках.				
1.	Прямі матеріальні витрати:				
1.1.	насіння				
1.2.	мінеральні добрива				
1.3.	органічні добрива				
1.4.	засоби захисту				
2.	Прямі витрати на оплату праці				
3.	Інші прямі витрати				
3.1.	відрахування на соціальні заходи				
3.2.	плата за оренду земельних і майнових паїв				
4.	Змінні загальновиробничі витрати				
5.	Постійні розподілені загальновиробничі витрати				
5.1.	роботи і послуги				
5.2.	утримання основних засобів				
5.3.	амортизаційні відрахування				
5.4.	паливно-мастильні матеріали				
5.5.	запасні частини				
	ВСЬОГО				

Розділ 2. Аналіз причин відхилень фактичних витрат у процесі біологічних перетворень від очікуваних

№	Виявлені причини відхилень	Сума, грн.	У % до загальної суми відхилень
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Відхилення по прямим матеріальним витратам		
1.1.	по ціні насіння		
1.2.	по ціні мінеральних добрив		
1.3.	по ціні органічних добрив		
1.4.	по ціні засобів захисту		
	<i>Всього відхилень по ціні використаних матеріалів</i>		
1.5.	по кількості використаного насіння		
1.6.	по кількості використаних мінеральних добрив		
1.7.	по кількості використаних органічних добрив		
1.8.	по кількості використаних засобів захисту		

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4
	<i>Всього відхилень по кількості використаних матеріалів</i>		
2. Відхилення по прямим витратам на оплату праці			
2.1.	по ставці оплати праці		
2.2.	по продуктивності праці		
	<i>Всього відхилень по прямим витратам на оплату праці</i>		
3. Відхилення по іншим прямим витратам			
3.1.	по ставці відрахувань на соціальні заходи		
3.2.	по розміру фонду оплати праці		
3.3.	по ставці оренди земельних і майнових паїв		
	<i>Всього відхилень по іншим прямим витратам</i>		
4. Відхилення по змінним загальновиробничим витратам			
4.1.	за рахунок відхилення фактичних трудозатрат від очікуваних		
4.2.	за рахунок відхилення фактичної ефективності від очікуваної		
	<i>Всього відхилень по змінним загальновиробничим витратам</i>		
5. Постійні розподілені загальновиробничі витрати			
5.1.	за рахунок відхилення фактичних обсягів постійних загальновиробничих витрат		
5.2.	за рахунок зміни обсягів виробництва		
	<i>Всього відхилень по постійних розподілених загальновиробничих витратах</i>		

Таблиця 2.11

**Розрахунок очікуваного рівня прибутку при різних базах
оцінки продукції рослинництва
(за видами сільськогосподарської продукції)**

	Бази оцінки продукції при оприбуткуванні		Відхилення
	Очікувана виробнича собівартість продукції рослинництва, грн.	Справедлива вартість продукції, грн.	
Об'єм реалізації продукції рослинництва, т			
Ціна реалізації, грн./т			
Дохід (виручка) від реалізації, грн.			
Собівартість реалізованої продукції, грн.			
Валовий прибуток, грн.			



Рис. 2.9. Рекомендована структура галузевого стандарту управлінського обліку та організаційно-методичний механізм його впровадження в галузі рослинництва (з урахуванням ПСБО 30 «Біологічні активи»)

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, має бути побудована у взаємодії управлінського, фінансового та оперативного обліку. Крім того, має враховувати специфіку окремих стадій процесу біологічних перетворень в рослинництві.

Важливим питання 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. Для усунення цього недоліку і з метою створення в майбутньому ефективної системи управлінського обліку, необхідно скористатися досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених щодо цих питань. У зарубіжній практиці система управлінського обліку функціонує як окремий підрозділ бухгалтерії, який реалізує свої цілі на базі єдиних інформаційних центрів. В цих підрозділах функції збору, вимірювання, групування, інтерпретації облікової інформації та підготовки управлінських рішень виконуються з допомогою об'єднаних зусиль органів планування, обліку, аналізу і контролю. Управлінська інформація опрацьовується спеціально створеними комісіями і спрямовується різним споживачам для прийняття рішень. У нашій 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 в 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, потреба в такому поділі є не для всіх виробничих підприємств. Вона виникає за умов значного зростання обсягів діяльності підприємства, ускладнення його організаційної структури, рівня та особливостей управління, удосконалення способів обробки інформації, наявності різноманітних і одночасно зацікавлених споживачів облікової інформації, а також необхідності забезпечення конфіденційності інформації.

По-друге, бухгалтерія має бути наділена правами повної свободи дій в

межах загальнодержавних і міжнародних принципів побудови обліку, незалежною в стосунках з іншими службами підприємства, мати в своєму розпорядженні розвинутий методичний апарат, який базувався 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, як правило, відсутня. Облік здійснює особа, що призначена керівником підприємства або бухгалтер-аудитор, який працює деякий час за трудовою угодою. У даному випадку не виникає потреби поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Вся облікова інформація досить легко простежується і повністю використовується для внутрішніх потреб управління підприємством. За цих умов має місце швидкий вибір фінансової інформації з усієї сукупності управлінської інформації і подання бухгалтерської, статистичної і податкової звітності, ніж виділення управлінської інформації з даних фінансового обліку. Зростання обсягів діяльності, подальше ускладнення структури управління обумовлюють створення окремого підрозділу підприємства – бухгалтерії. Це характерним для розвинутих підприємств малого і середнього бізнесу. Проте і на цих підприємствах ще не виникає необхідності виділення фінансового і 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.

Лише при значному ускладненні організації і технології виробництва, структури управління підприємством, поглиблення процесів розмежування власності, нестабільності умов господарювання, загостренням конкуренції, зростанням кооперації і поділу бухгалтерської праці, що є характерним для середніх і великих підприємств, які працюють в умовах розвинутих ринкових відносин, стає необхідним виділення фінансового і управлінського обліку в окремі галузі теоретичних знань і облікової практики. Слід відзначити, що це є необхідною, проте ще недостатньою умовою. У повному обсязі поділ обліку на фінансовий і управлінський стане можливим при вирішенні проблем, зазначених у другому аспекті необхідних передумов. Все це у повній мірі стосується і сільськогосподарських підприємств України. Зростання обсягів інформації на цих підприємствах приводить до того, що в єдиній системі бухгалтерського обліку і переважно при ручній технології облікового процесу досить важко формувати дані, які є необхідними для внутрішніх потреб управління, інвесторів, державних органів, інших споживачів. За цих умов,

спостерігається значне перевантаження бухгалтерського апарату. Він стає неспроможним забезпечувати різні рівні управління у різноманітній інформації, прогнозних розрахунках, готувати варіанти управлінських рішень і безпосередньо приймати участь в управлінні. Вирішення цих проблем можливе лише на новій науковій основі, прогресивній технічній базі обробки економічної інформації, застосуванні передових методів обліку і калькулювання, впровадженні математичних методів, а також при досягненні оптимального співвідношення принципів побудови обліку (централізації, децентралізації, їх комбінацій).

В 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, введення 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, або на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. При організації роботи за функціональною ознакою власнику 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 управлінської бухгалтерії входить не лише облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, але й оперативний аналіз та контроль за витратами, аналіз відхилень від норм і факторів, що їх спричинили. У даному випадку аналізу надається першочергове значення, тому що ефективність його є найбільшою саме у місцях споживання виробничих ресурсів.

Розподіл облікового процесу між фінансовою і управлінською бухгалтерією доцільно здійснювати в такому порядку.

Фінансова бухгалтерія веде облік операцій з клієнтами і

постачальниками, розрахунків з оплати праці, грошових, розрахункових і кредитних операцій, розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, капіталу, фінансових результатів, здійснює зведений облік і записи в Головну книгу, складає бухгалтерський баланс і фінансову звітність, податкову і статистичну звітність, розробляє методологію обліку, уточнює план рахунків підприємства, визначає форму бухгалтерського обліку і порядок документального оформлення операцій та документообігу, перевіряє виконання всіх кошторисів виробничих витрат тощо.

У відповідності з цими завданнями, розподіл праці у бухгалтерії здійснюється за видами операцій, тобто певний тип господарських операцій доручається окремій групі облікових працівників, які в бухгалтерії об'єднуються в облікові групи (підвідділи) за предметною або функціональною ознаками, а саме: відділ розрахунків з клієнтами, відділ розрахунків з постачальниками, відділ розрахунків з оплати праці, відділ соціальних питань і обліку такого роду операцій, відділ оподаткування, відділ кошторисів, відділ статистики і загальний відділ, що покликаний координувати роботу спеціальних відділів і підготувати зведені документи та звітність.

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 і контролю; розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з оперативного регулювання діяльності.

Як показують проведені нами дослідження структура бухгалтерії передбачає формування окремих груп (підвідділів) за предметною, лінійною і функціональною ознакою. Зокрема, у складі управлінської бухгалтерії за предметною ознакою доцільно виділити наступні групи облікових працівників: сектор обліку та управління витратами, сектор обліку та управління доходами і результатами діяльності, сектор економічного аналізу та прогнозування, сектор бюджетування (рис. 2.10).

У структурі управлінської бухгалтерії передбачається наявність керівника групи управлінського обліку, в підпорядкуванні якого знаходяться бухгалтери підгруп обліку матеріальних ресурсів, трудових ресурсів і непрямих витрат. У функції спеціалістів підгруп входить не лише здійснення обліку витрат, але й контроль процесу нормування, відхилень від норм, споживання ресурсів та аналіз виробничих витрат. Керівник групи управлінського обліку забезпечує своєчасне виконання всіх завдань даного виду облікових робіт і спрямовує управлінську інформацію з підготовленими варіантами до центрів

прийняття рішень і регулювання управлінського процесу.

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

Необхідність включення до галузевого стандарту питань організації інвентаризаційної роботи пов'язана з потребою організації системи оперативного контролю процесу визначення собівартості рослинницької продукції. Зокрема пропонується механізм перманентної інвентаризації в процесі вирощування продукції рослинництва, який передбачає:

1) відображення протягом звітної періоду на рахунках всіх придбаних (вироблених) товарно-матеріальних цінностей із одночасним внесенням їх суми в деталізовані відомості перманентної інвентаризації;

2) відображення протягом звітної періоду кожного факту вибуття товарно-матеріальних цінностей із одночасним фіксуванням вартості запасів, що вибули на рахунках обліку та у відомості перманентної інвентаризації;

3) паралельне занесення до відомості інформації щодо віднесення вартості списаних товарно-матеріальних цінностей до собівартості виробництва продукції рослинництва;

4) фіксацію фактів повернення товарів в місця їх зберігання із зазначенням причин повернення;

5) зіставлення залишків товарно-матеріальних цінностей, що відображені у відомостях перманентної інвентаризації з даними Головної книги по відповідним рахункам;

6) аналіз процесу включення матеріальних витрат до собівартості продукції рослинництва шляхом зіставлення даних перманентних відомостей з реєстрами обліку витрат;

7) контроль достовірності інформації про доходи від реалізації відображеної у Звіті про фінансові результати шляхом її порівняння з підсумками по реалізації товарно-матеріальних цінностей, що відображені у відомостях перманентної інвентаризації.

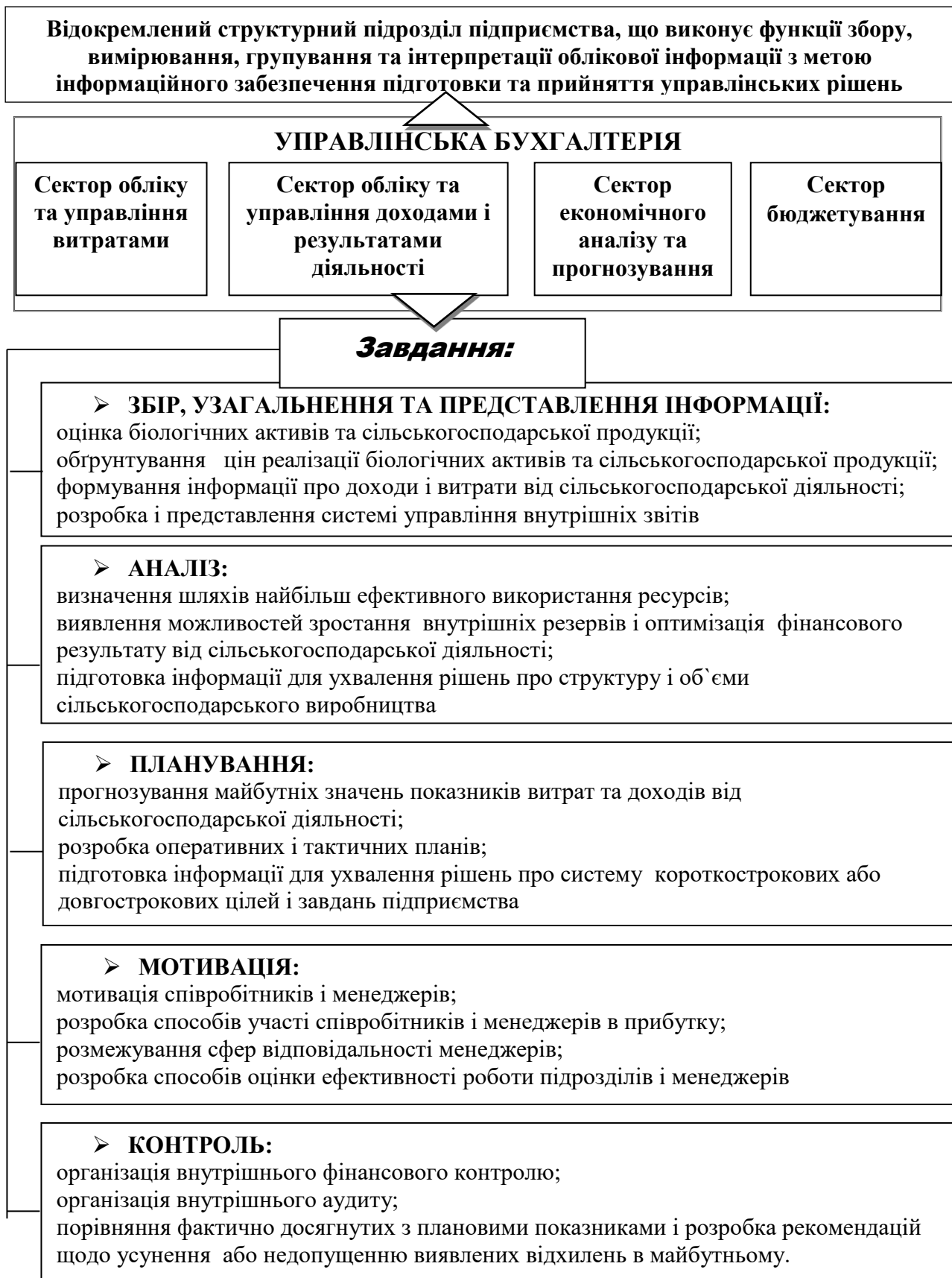


Рис. 2.10. Призначення, завдання та структура управлінської бухгалтерії на сільськогосподарському підприємстві

Методична частина пропонованого галузевого стандарту включає методика розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. 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 в пропорції до бюджетування. Таким чином, забезпечиться 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 в 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, що такі форми мають розроблятися безпосередньо під конкретні інформаційні запити, разом з тим у стандарті доцільно визначити примірний перелік інформації управлінського обліку, що має узагальнюватись та систематизуватись в системі управлінського обліку.

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

Механізм запровадження концептуальних засад обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва полягає у реалізації головних позицій галузевого стандарту в облікову політику сільськогосподарських підприємств. Загальна послідовність впровадження може бути наступна:

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 «Управлінська бухгалтерія» та посадових інструкцій його працівників.

4. Затвердження Положення про організацію управлінського обліку, Положення про структурний підрозділ підприємства «Управлінська бухгалтерія» 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 по відновленню 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.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Етапи аналітичного забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень на підприємстві

Управління підприємством в умовах кризового середовища стає все більш складним процесом. Високий рівень конкуренції обумовлює необхідність впровадження нових, більш досконалих, підходів в управлінні. Успішне ведення бізнесу є не можливим без створення дієвого аналітичного забезпечення управління підприємством, яке є інструментом, що дозволяє підвищити якість і оперативність прийнятих управлінських рішень, максимізувати очікуваний результат і ефективно контролювати ризики господарської діяльності. Аналітичне забезпечення передбачає оцінку, діагностику та аналіз, які покликані забезпечувати процес збору, систематизації, групування та узагальнення інформації, на підставі якого приймаються оптимальні управлінські рішення. При цьому важливим є системна взаємодія всіх його складових елементів, виключення одного з них знижує потенціал і ефективність інформаційної системи. Тільки в сукупності вони формують систему внутрішньої інформації, що забезпечує ефективне управління підприємством. Слід зазначити, що кожне підприємство має свої особливості функціонування, тому усі аналітичні дії повинні бути побудовані у відповідності зі специфічними особливостями діяльності господарюючого суб'єкта, що визначають індивідуальний характер інформаційних потоків в системі управлінського аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства.

Основою ефективного управління є врахування різноманіття різнорідних чинників, що пов'язані конкуренцією на ринку продукції, внутрішньогосподарськими процесами, котрі обумовлені специфікою організаційних, економічних і технологічних особливостей підприємства. В таких умовах важливим є володіння інформацією про стан і зміни у виробничо-господарській діяльності, для цього доцільно використовувати сукупність безперервного спостереження, що базується на спеціалізованому інструментарії прийняття управлінських рішень. Об'єднання засобів спостереження за станом зовнішніх і внутрішніх чинників функціонування і розвитку підприємства та

інструментів їх кількісної оцінки можна назвати як «аналітичне забезпечення» в управлінні підприємством.

На наш погляд, аналітичне забезпечення – це система збору даних, що передбачає групування інформації в потрібному розрізі для потреб управління, складання бухгалтерської і аналітичної звітності. При цьому аналітичні процедури дають змогу деталізувати відомості про об'єкт в грошовому і натуральному вимірнику. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства є цілеспрямованою організованою діяльністю осіб, відповідальних за збір, обробку та аналіз внутрішньої і зовнішньої інформації, що є необхідною для управління підприємством. Отже, аналітичне забезпечення є безперервним процесом підтримки управлінських рішень за допомогою певних організаційно-технологічних процедур, інформаційних систем та рівня кваліфікації фахівців обліково-аналітичного апарату.

Аналітичне забезпечення процесу управління підприємством включає в себе:

- 1) нормативну інформацію;
- 2) облікову інформацію;
- 3) аналітичну інформацію;
- 4) виробничо-господарську інформацію.

Процес аналітичного забезпечення підприємств складається з таких етапів:

- організаційно-планові заходи;
- збір та обробка інформації, отримання цифрової і контекстної інформації;
- підготовка і первинне опрацювання аналітичних матеріалів;
- поширення інформації;
- отримання зворотного зв'язку;
- складання прогнозу.

Суть концепції аналітичного забезпечення управління підприємствами складається із застосовуваних способів акумулювання інформації, методичної побудови показників та їх аналітичної інтерпретації в системі управління. Рішення розглядається з урахуванням його пріоритетності та сукупності факторів, що впливають на успішність його реалізації. Отже, в умовах постійного нарощування значних інформаційних потоків жоден сучасний господарюючий суб'єкт не може успішно працювати на ринку без належного інформаційно-аналітичного забезпечення.

Система бухгалтерського обліку та економічного аналізу об'єднує облікові та аналітичні операції в один процес. При цьому вдосконалюються як загальна методологія, так і нормативні положення обліку та аналізу для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі. Безперервність цього процесу і використання його результатів в господарюючого суб'єкта є необхідним для прийняття управлінських рішень керівництвом.

Очевидно, що аналітичне забезпечення управління підприємствами має бути абсолютно особливим, вирішувати традиційні та специфічні завдання, враховувати інформаційні запити керівництва підприємств. Використання будь-яких напрацювань в області аналітичного забезпечення управлінської діяльності вимагає серйозної адаптації для підприємств, з урахуванням їх виробничої-технологічної та організаційно-економічної специфіки в сучасних умовах господарювання. Аналітичне забезпечення як система повинна надавати інформацію, що володіє ознаками якості, інакше її корисність буде нижчою, ніж витрачені ресурси. Особливо це є актуальним для великих підприємств, де існують налагоджені канали руху інформації про значення натуральних і економічних показників у виробничих і постачальницько-збутових процесах, що використовуються керівниками для цілей управління.

Метою аналітичного забезпечення управління підприємствами є створення інформаційної бази, прийняття та оцінки обґрунтованості управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, про які доцільно проінформувати керівництво підприємства або зарубіжних партнерів (за їх участі в статутному капіталі та управлінні).

До загальних завдань аналітичного забезпечення діяльності підприємств можна віднести традиційні для сучасного аналізу завдання з вивчення:

- використання ресурсів, ефективності фінансово-господарської діяльності та ділової активності в минулому, сьогодні і майбутньому;
- фінансового стану – ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості;
- організаційно-технологічного рівня виробництва, управління і виявлення резервів щодо його підвищення.

Інформація в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення має задовольняти конкретним потребам управління залежно від рівня і характеру прийнятого рішення. У зв'язку з тим, що інформація міститься в різних джерелах, то для можливості її використання в інформаційній системі, на наш

погляд, вона повинна відповідати таким вимогам та принципам:

- аналітичність, тобто інформація повинна відповідати потребам. Вона має характеризувати ті види діяльності із деталізацією, яка є необхідною для вирішення поточних завдань з метою зниження витрат і оптимізації собівартості продукції;

- об'єктивність – інформація повинна об'єктивно відображати відомості на поточний момент і про подальші перспективи змін встановлених норм і нормативів;

- своєчасність, тобто інформація повинна надходити до керівництва якнайшвидше (в момент появи в облікових регістрах);

- єдність інформації, що надходить з різних джерел;

- релевантність - інформація повинна бути точною для прийняття рішень.

Необхідність вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення можна пояснити наступними причинами:

- зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє бізнес-середовище, в якому розвивається або передбачає здійснювати розвиток підприємство;

- зростанням швидкості прийняття управлінських рішень і реагуванням на зміни зовнішнього бізнес-середовища;

- необхідністю раціонального взаємозв'язку між оперативною та стратегічною діяльністю підприємства, оскільки облік і контроль щодо досягнення стратегічних цілей і завдань здійснює свій вираз в конкретній системі показників;

- облік і контроль, які виявляють необхідність у зміні стратегії розвитку підприємства;

- поява новітніх методів обліку і контролю витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства.

Варто зазначити, що сьогодні всі аналітичні дослідження, котрі проводяться в аспекті ефективного прийняття управлінських рішень доцільно поділяти на такі:

- моніторингові, котрі призначені для тривалого аналітичного стеження за розвитком певної ситуації з метою забезпечення можливості апріорного синтезу управлінських рішень, що мають випереджувальний характер;

- ініційовані, котрі проведені різними аналітичними службами по ще раніш не запланованих дорученнях керівництва або в результаті виявлення при проведенні моніторингових досліджень нових проблемних ситуацій;

– кумулятивні, що характеризуються високими вимогами до оперативності їх проведення (включаючи розгортання і завершення), застосуванням спеціалізованих методів обробки експертної інформації.

Таким чином, аналітичне забезпечення управління підприємствами може розкриватися в таких формах:

1) стратегічне аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачі інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище функціонування підприємства для вибору стратегії і напрямків розвитку;

2) бухгалтерське аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачі інформації про закономірності кругообігу активів підприємства в розрізі основних бізнес-процесів і господарських операцій, які відображаються в системі бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;

3) логістичне аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачу інформації про системи закупівлі, зберігання, обробки, постачання і транспортування матеріальних потоків підприємства;

4) інжинірингове аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачі інформації про відповідність різних видів бізнес-процесів на підприємстві його цілям для побудови бізнес-моделі;

5) організаційне аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачу інформації про стан і управлінські якості організаційної структури підприємства, процеси прийняття рішень, кадрову ситуацію і організаційну культуру;

6) маркетингове аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачі інформації про стан маркетингової діяльності підприємства з урахуванням впливу зовнішнього середовища, ринку і елементів комплексу маркетингу: товарної політики, цінової політики, дистрибуції та маркетингових комунікацій;

7) інформаційне аналітичне забезпечення управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачу інформації про циклічні тенденції розвитку стану системи управління підприємством під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього середовища.

Вважаємо, що організація ефективної системи аналітичного забезпечення

дозволить створити більш ефективну і стійку систему управління за допомогою таких процедур:

- упорядкування документів;
- скорочення часу ручної обробки інформації та її пошуку;
- зменшенням терміну прийняття управлінських рішень;
- захист даних від несанкціонованого доступу.

Сталий розвиток підприємства зумовлений здатністю керівництва приймати оптимальні рішення, а для цього йому необхідна ефективна інформаційна основа. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємства передбачає реалізацію таких його функцій, як облік, аналіз і аудит. Вони тісно взаємопов'язані і утворюють обліково-аналітичну систему, що забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень. Так, окремі дослідники характеризують досліджувану категорію як повністю або частково децентралізованою системою, в рамках якої здійснюються функції збору, обробки та оцінки всіх видів інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень¹.

На наш погляд, представлена позиція не розкриває повною мірою сутність і зміст обліково-аналітичної системи, оскільки основний акцент припадає на інформаційну складову процесів обліку та аналізу. Разом з тим, таке тлумачення дає змогу поставити знак рівності між поняттям обліково-аналітичної системи і обліково-аналітичним забезпеченням, адже їх призначенням є підтримка процесу прийняття управлінських рішень необхідною інформацією.

На думку Л.В. Усатової, основними цілями обліково-аналітичної системи є:

- надання інформаційної підтримки у прийнятті рішень;
- проведення аналізу та оцінки ефективності діяльності підприємства в цілому і в розрізі його підрозділів;
- контроль і планування економічної ефективності діяльності підприємства;
- вибір напрямів розвитку економічного суб'єкта².

Суть обліково-аналітичної системи, на думку Л.В. Попової, Б.Г. Маслова та І.А. Маслової, полягає в об'єднанні облікових і аналітичних операцій в один

¹ Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. // Финансовый менеджмент. 2003. – №5. – С. 36.

² Усатова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы на предприятии // Управленческий учет. – 2008. – № 9. – С. 19.

процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів при виробленні рекомендацій для прийняття управлінських рішень. При цьому загальна методологія та нормативні положення обліку та аналізу удосконалюються для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі³.

Ефективність обліково-аналітичної системи залежить, насамперед, від урахування специфіки діяльності підприємства. І оскільки в основі обліково-аналітичної системи лежить системний підхід, що дозволяє розглядати підприємство як складний об'єкт, що складається з низки підсистем, то і обліково-аналітична система на підприємстві повинна складатися з ряду підсистем. У загальному вигляді в обліково-аналітичній системі виділені наступні підсистеми: інформаційного забезпечення, облікова, аналітична і підсистема аудиту. Всі елементи підсистем мають різні цілі, завдання, об'єкти, методи, призначені для різних користувачів інформації. Однак важливою рисою, котра їх об'єднує, є те, що їхня інформація використовується для прийняття рішень на підприємстві.

Дослідження принципів формування обліково-аналітичних систем, викладених у працях різних авторів, дозволили виділити наступні:

- виявлення інформаційних потреб і способів найбільш ефективного їх задоволення;
- об'єктивності відображення процесів виробництва, обігу, розподілу та споживання, використання природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;
- єдність інформації, що надходить з різних джерел (фінансового, управлінського, податкового та статистичного обліку), а також планових даних;
- усунення дублювання в первинній інформації;
- оперативності інформації, яка забезпечується застосуванням новітніх засобів обчислювальної техніки.

Об'єктивність відображення процесів виробництва, обігу, розподілу та споживання, використання природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів – основна вимога, якому повинна задовольняти діюча нині обліково-аналітична система. На нашу думку, обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємства – це єдність систем обліку, аналізу та аудиту, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними

³ Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А.// Финансовый менеджмент. 2003. – №5. – С. 36.

процесами при реалізації напрямків сталого розвитку та варіантів їх фінансування. Таким чином, формування обліково-аналітичної системи є об'єктивною необхідністю і потребою кожного підприємства, котре зацікавлене в проведенні аналізу та оцінки ситуації, формуванні системи необхідних рішень, що дають змогу досягти прогнозовану величину ефективної діяльності.

Слід визначити теоретичну основу поняття аналітичного забезпечення. Зазначимо, що в сучасній економічній літературі науковці досить часто ототожнюють це поняття з аналізом. Вважаємо, що аналітичне забезпечення є більш широким поняттям, ніж аналіз. Аналітичне забезпечення є складовою інформаційного забезпечення управління підприємством, якою займається економічний аналіз. Тобто, економічний аналіз є інструментом створення системи аналітичного забезпечення. Місце аналітичного забезпечення в системі управління підприємством зображено на рис. 3.1.

Аналітичне забезпечення є окремою системою, заснованою на інформації, котра отримана шляхом проведення економічного аналізу даних для визначення результатів управління і побудови прогнозних значень господарської діяльності.

Варто погодитися з думками О.О. Гуменюк⁴, Г.І. Кіндрацької⁵, Є.В. Мниха⁶, М.К. Пархомця⁷, А.Д. Шеремета⁸ та інших авторів, які вважають, що аналітична система забезпечує кількісну та якісну оцінку змін, які відбуваються в керованому об'єкті. Вона дозволяє вчасно побачити тенденції розвитку як небажаних, так і прогресивних явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які дають змогу загальмувати розвиток негативних тенденцій і створити сприятливі умови для прогресивного сталого розвитку. За допомогою аналізу виявляють невикористані внутрішні резерви, що сприяє ефективному розвитку підприємства.

Аналітична система – це основа для вироблення оптимальних управлінських рішень для управління ефективним сталим розвитком підприємства. Аналітична інформація забезпечує реалізацію основних функцій

⁴ Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О.О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 [18]. – С.113-115.

⁵ Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: Підручник / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. – Львів: “Магнолія 2006”, 2008. – 440 с.

⁶ Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є.В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с.

⁷ Пархомець М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення доходності сільськогосподарських підприємств регіону: теорія, методика, практика : монографія / М.К. Пархомець, В.В. Гудак. – Тернопіль: ВПЦ Економічна думка, 2014. – 256 с.

⁸ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 3-е изд., доп. / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 352 с.

управління, в тому числі планування і контролю.

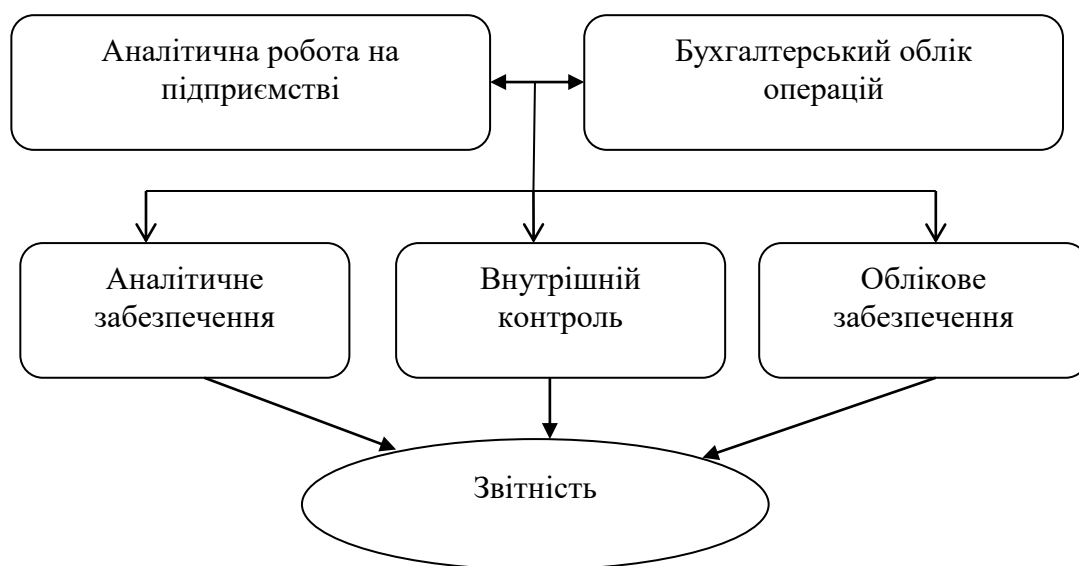


Рис. 3.1. Місце аналітичного забезпечення в загальній системі управління підприємством

Отже, взаємозв'язок аналітичного та інформаційного забезпечення є беззастережним, тому однією з основних проблем формування аналітичного забезпечення є недостатня достовірність та оперативність надходження інформації.

Багатоаспектність і важливість організації аналітичного забезпечення зумовлює виділення її послідовності на етапах обґрунтування та реалізації управлінських рішень з відповідними напрямками економічного аналізу на підприємстві (рис. 3.2).

Послідовне дотримання кожного етапу може гарантувати реалізацію поставлених цілей в області управління підприємством. Основним елементом пропонованої аналітичної системи є економічний аналіз, який передбачає комплексну методикку обробки обліково-аналітичної інформації, котра є необхідною для прийняття та обґрунтування управлінських рішень та їх оптимізації. Економічний аналіз у системі управління виконує сполучну функцію між отриманням інформації та прийняттям управлінських рішень. Ринкова економіка породжує потребу в диференціації аналізу на внутрішній управлінський і фінансовий аналіз.

Внутрішній управлінський аналіз – це частина управлінського обліку, тобто інформаційно-аналітичного забезпечення власників підприємства, керівників усіх рівнів. Зовнішній фінансовий аналіз – елемент фінансового обліку, що обслуговує зовнішніх користувачів інформації про підприємство, що

виступають самостійними суб'єктами економічного аналізу за даними фінансової звітності.

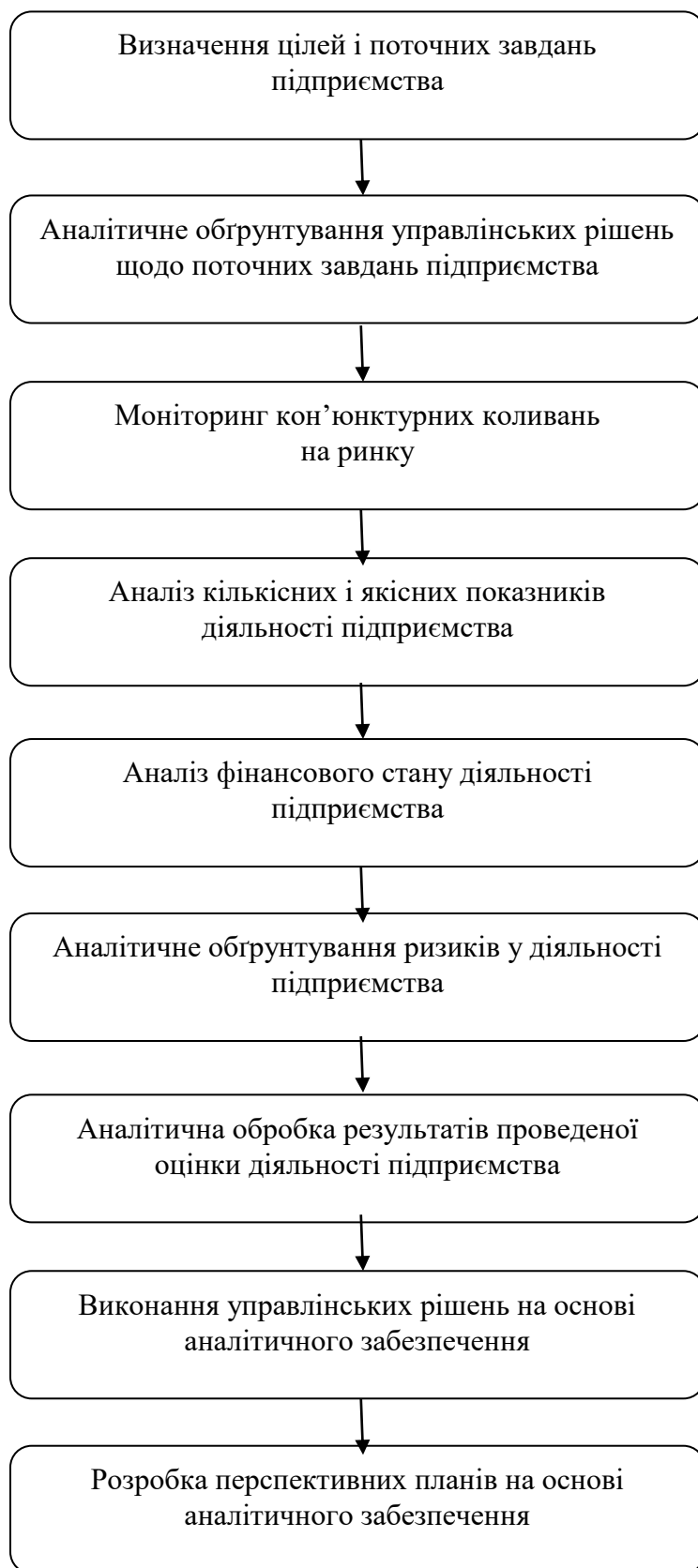


Рис. 3.2. Етапи аналітичного забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень

Фінансовий аналіз – це дослідження та оцінка внутрішнього стану підприємства за даними фінансової звітності з метою вироблення рекомендацій та побудови прогнозів з мінливих фінансових умов діяльності підприємства. Фінансовий аналіз базується на даних бухгалтерського обліку та імовірнісних оцінках майбутніх чинників господарського життя.

Управлінський аналіз охоплює всі види облікової інформації, яка накопичується та обробляється для внутрішнього користування керівництвом. Управлінський аналіз – це оперативне дослідження та оцінка ефективності виробничо-господарської діяльності шляхом зіставлення витрат і результатів по різних об'єктах обліку в різних тимчасових інтервалах з метою підготовки інформації для прийняття управлінських рішень. Управлінський аналіз спрямований на виявлення внутрішніх ресурсів і можливостей підприємства, на оцінку поточного стану бізнесу, виявлення стратегічних проблем, використовуючи при цьому як дані зведеної фінансової звітності, так і оперативну (внутрішню) інформацію підприємства.

Крім вищезазначених видів аналізу в аналітичній підсистемі виділяють податковий аналіз, який дозволяє оцінити і виявити резерви зниження оподатковуваних баз, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в галузі податкового менеджменту.

Аналітична функція представлена в управлінському обліку поряд з обліковою, плановою та контрольною. Її реалізація покладена на управлінський аналіз, який є одним з видів економічного аналізу і класифікується за низкою ознак. Однією з них є управлінська ознака. Згідно з цією ознакою, етап планування відповідає перспективному аналізу, етап оперативного управління – оперативному аналізу, заключний етап управління – поточному аналізу.

Отже, доцільно виділити три основні моменти організації економічного аналізу:

- організація аналітичного процесу – визначення складу і послідовності виконання аналітичної роботи та її регламентація на підприємстві;

- організація праці фахівців, що виконують аналітичну роботу – система заходів, які забезпечують раціональне використання управлінського персоналу, котрий виконує аналітичні функції;

- організація управління аналітичною роботою – комплекс заходів, спрямованих на створення, впровадження та удосконалення системи управління аналітичної роботи на підприємстві.

Організація економічного аналізу включає наступні основні етапи:

– виділення суб'єктів і об'єктів аналізу, вибір організаційних форм його проведення в залежності від організаційної структури управління на підприємстві та розподіл обов'язків між окремими працівниками;

- складання програми або плану проведення аналізу;
- інформаційне та методичне забезпечення аналізу;
- аналітична обробка даних;
- оформлення результатів аналізу;
- узагальнення результатів аналізу, надання висновків і пропозицій.

Аналіз виробничо-фінансової діяльності об'єднує ретроаналіз, діагностику, оцінку та перспективний аналіз.

При проведенні аналізу виробничо-фінансової діяльності слід дотримуватися таких основних принципів:

- достовірне відображення реального стану;
- наукова обґрунтованість;
- відображення певної мети;
- взаємозв'язок з іншими видами аналізу;
- системність, комплексність, варіантність;
- узгодженість окремих елементів;
- відображення галузевої і територіальної специфіки.

Аналіз виробничо-фінансової діяльності підприємства є важливим не тільки для самого підприємства, але також і для інвесторів. Метою аналізу є всебічне вивчення стійкості економічного розвитку підприємства. Цей аналіз заснований на системному підході, комплексному врахуванні різноманітних факторів, якісному підборі достовірної інформації і є важливою функцією управління. Займаючи проміжне положення між обробкою інформації та прийняттям рішень, аналіз здійснює вплив на якість прийнятих управлінських рішень, сприяє виявленню зв'язків між окремими об'єктами управління, правильному обґрунтуванню мети і відбору ефективного варіанту рішення. В процесі прийняття управлінського рішення зменшується невизначеність вихідної ситуації і ризик, що пов'язаний з вибором правильного рішення.

Аналіз виробничо-фінансової діяльності підприємства спирається на інформаційні дані обліку, що сприяє раціональному плануванню діяльності підприємства. Від стану та якості облікової інформації залежить в підсумку якість управлінських рішень, оскільки саме обліково-аналітичні системи формують інформаційну базу для проведення оцінки виробничо-фінансової діяльності підприємства. Отже, інформаційна база аналізу виробничо-

фінансової діяльності підприємства повинна передбачати системний характер з виділенням певних підсистем, що допомагають центральній системі накопичувати необхідну і достатню інформацію для вироблення стратегії розвитку підприємства.

Після розробки стратегічних цілей діяльності підприємства, слід приступити до формування основних блоків для кожної стадії процесу аналізу виконання запланованих дій підприємства, зокрема:

- інформаційний блок;
- аналітичний блок;
- організаційний блок;
- координаційний блок;
- контрольний блок.

Наведений алгоритм – це послідовність цілеспрямованих і регламентованих етапів, об'єднаних в систему з метою отримання конкретного результату – масиву інформації для цілей розробки менеджерами управлінських рішень, спрямованих в кінцевому підсумку на максимізацію прибутку, зростання платоспроможності та ліквідності, стабілізацію фінансово-господарської діяльності підприємства.

Аналітична функція реалізується у формуванні великих масивів інформації про стан і рух виробничо-фінансових активів підприємства. Саме аналітична підсистема являє собою основу для вироблення оптимальних економічних рішень для управління. Вона дає змогу вчасно побачити тенденції розвитку як негативних, так і прогресивних явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які дозволяють загальмувати розвиток негативних тенденцій і створити сприятливі умови для прогресивного розвитку.

Аналітичне забезпечення використовує комплексні методики аналізу та оцінки сталого розвитку підприємства, що характеризують стан його функціонування, які деталізують результати управління виробничими процесами, що дають змогу переорієнтувати його ресурси для досягнення високих показників сталого розвитку та розробити оптимальну стратегію розвитку підприємства з урахуванням можливих тенденцій.

Аналітичне забезпечення управлінської діяльності підприємства передбачає:

- вивчення економічних законів, закономірностей і тенденцій;
- підвищення науково-економічної обґрунтованості стратегічних і

тактичних планів і нормативів;

- вивчення виконання планів і дотримання нормативів;
- пошук резервів підвищення ефективності виробництва;
- визначення економічної ефективності використання ресурсів;
- прогнозування результатів;
- дослідження комерційного ризику;
- порівняльний аналіз маркетингових заходів;
- підготовка аналітичних матеріалів.

Система аналітичного забезпечення, діючи безперервно, підвищує якість і розширює сферу практичного застосування інформації, позитивно впливаючи на якість звітності у процесі її підготовки і складання, тобто на ефективність управлінської інформації для сторонніх користувачів. У цьому головне призначення і головна суть аналітичної системи, реалізацію якої доцільно покласти на аналітика і бухгалтера, що займається первинною обліковою та аналітичною інформацією. Поняття «аналітичне забезпечення» застосовується для визначення якісного стану облікових і аналітичних процесів, які є необхідними, для задоволення інформаційних потреб керівників і достатніми для прийняття управлінських рішень.

Обліково-аналітична система забезпечення виробничо-фінансової діяльності підприємства повинна відповідати вимогам формування необхідних облікових та аналітичних даних, використовувати інформацію зовнішньої та внутрішньої звітності, що забезпечить виконання її аналітичної та контрольної функцій. Обліково-аналітична система управління – це система, що включає облікову, аналітичну та контрольні підсистеми, яка базується на обліковій і позаобліковій інформації, що дає змогу забезпечити необхідною інформацією поточне, оперативне і стратегічне управління підприємством. Базовою основою є облікова підсистема, оскільки саме в ній формується і обробляється інформація, яка використовується для аналізу. Аналітичне забезпечення управлінської діяльності підприємства виконує особливу роль при обробці облікової інформації з метою оцінки її повноти, достовірності, своєчасності з метою подальшого аналізу для виявлення вузьких місць, а також прихованих резервів. Органічну єдність і взаємозв'язок всіх складових підсистем обліково-аналітичної системи підприємства дозволяють, з одного боку, приймати необхідні тактичні рішення в оперативному режимі, а з іншого – розробляти і коректувати стратегії розвитку підприємства на довгострокову перспективу.

Отже, найважливішими завданнями сучасної практики обліку, аналізу та

управління є вироблення і виконання рішень, спрямованих на досягнення фінансово-економічної стійкості та ефективності функціонування підприємства. З цією метою актуальною стає проблема формування системи, якій притаманні аналітичні функції. Аналітична інформація використовується для прийняття управлінських і фінансових рішень як всередині підприємства, так і за його межами. Система аналітичного забезпечення, діючи безперервно, підвищує якість і розширює сферу практичного застосування інформації, позитивно впливаючи на якість звітності у процесі її підготовки і складання, тобто на ефективність управлінської інформації для сторонніх користувачів. У цьому головне призначення і головна суть аналітичної системи, реалізацію якої доцільно покласти на аналітика і бухгалтера, що займається первинною обліковою та аналітичною інформацією. Поняття «аналітичне забезпечення» застосовується для визначення якісного стану облікових і аналітичних процесів, які є необхідними, для задоволення інформаційних потреб керівників і достатніми для прийняття управлінських рішень.

3.2. Удосконалення інформаційного забезпечення аналізу діяльності підприємства

Ринкові умови господарювання висувають підвищені вимоги до своєчасності, достовірності і повноти інформації. У сучасних умовах висока волатильність економічної системи детермінує необхідність теоретичного обґрунтування методичних та інструментальних основ аналізу господарської діяльності. Аналіз є інформаційним базисом прийняття оптимальних управлінських рішень в умовах сьогодення. Головним завданням інформаційних технологій в аналізі є своєчасне надання достовірної, необхідної і достатньої інформації фахівцям, експертам і керівникам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Від точності одержуваних у процесі аналізу результатів залежить правильність та адекватність прийняття управлінських рішень, тому застосування інформаційних технологій підвищує ефективність аналітичної роботи. Роль інформаційного ресурсу в управлінні підприємством полягає не тільки в інформаційній підтримці аналізу, але і в нових можливостях управління. Слід відзначити недостатню кількість розробок щодо інформаційного забезпечення аналізу підприємств. Тому однією з найважливіших управлінських завдань на підприємстві постає створення раціонально організованого потоку інформації. Особливо актуальною ця проблема є на рівні управління підприємствами.

Аналіз є сполучною ланкою між інформаційними потоками підприємства та управлінськими рішеннями. Однак не всі потоки є інформаційною базою, так як вони можуть бути неоднорідними за формою і змістом. Для того щоб потоки інформації були пов'язані, вони повинні бути попередньо оброблені. Щоб інформаційний потік став інформаційною базою аналізу, його слід перетворити і опрацювати. Підготовка інформації, котра є необхідною для реалізації аналізу, включає в себе кілька етапів: збір первинних даних, їх обробку та подання. Тільки після цього дані перетворюються в інформацію, придатну для прийняття управлінських рішень.

Інформація – це відомості про стан системи та навколишнього середовища, які сприймаються людиною або спеціальним пристроєм. Інформація, яка необхідна для оптимального функціонування управлінської системи, називається управлінською. Інформаційна потреба керівників – це форма ставлення до певної інформації, яка кваліфікується як необхідна для вирішення поставленого завдання. Основними об'єктивними факторами, що

впливають на формування інформаційних потреб керівників, є вид управлінської діяльності, особливості виконуваних функцій, пов'язаних з різним рівнем управлінської діяльності в господарській системі.

До основних джерел інформації аналізу на підприємстві належать дані оперативного, фінансового, управлінського та статистичного обліку.

Всі елементи бухгалтерського обліку пов'язані між собою і є єдиним цілим, тобто систему економічних показників, що характеризують умови та результати роботи підприємства за звітний період. Звітність є заключним елементом системи бухгалтерського обліку і аналізу. Відомості, що містяться в бухгалтерській звітності, мають комплексний характер, тому що відображають різні аспекти господарських операцій і явищ.

Інформація розрізняється також за характером і формою розміщення в ній відомостей. За цією ознакою всю вхідну інформацію можна розділити на три типи: облікова, позаоблікова та нормативно-технічна.

Облікова інформація надається за стандартними формами, котрі регламентовані (бухгалтерська фінансова, податкова та статистична звітність) і розроблені безпосередньо на підприємстві (внутрішня управлінська звітність). До облікової інформації слід віднести:

- дані бухгалтерського обліку і звітності, дані податкового обліку та звітності; дані статистичного обліку та звітності;

- дані управлінського обліку та звітності (графіки і табличні матеріали про виробництво і реалізацію продукції; плани і бюджети, звіти про їх виконання; виробничі норми і нормативи).

До позаоблікових джерел слід віднести:

- матеріали різних перевірок – аудиторських та фінансових служб;
- пояснювальні та доповідні записки;
- ділове листування з партнерами, кредиторами;
- матеріали засобів масової інформації, аналітичні огляди;
- матеріали, отримані в результаті особистих контактів;
- фінансову інформацію, що міститься в прайс-листах, прейскурантах, довідниках.

Для створення цілісної системи інформаційного забезпечення необхідно визначити її зміст, об'єкт, джерела, сформувані потоки інформації і вивести їх на відповідні рівні, визначивши в якій формі, де зберігається і використовується інформація.

Найважливіший аспект формування інформаційного забезпечення

управління підприємством – створення єдиної інформаційної мережі, що забезпечує збір і обробку статистичної інформації, реальний інформаційний обмін по вертикалі і горизонталі. Інформаційне забезпечення є базою, на якій будується управлінська діяльність, під якою слід розглядати певну визначену сукупність інформаційного масиву. Ці відомості, котрі є зібраними, систематизованими і перетвореними в придатну для використання форму відіграють в управлінні виняткову роль. Від повноти інформаційної бази та достовірності інформаційного забезпечення залежать адекватна оцінка подій, що відбуваються і обґрунтованість планованих управлінських рішень. Щоб сформулювати висновки за результатами проведеного аналізу, обґрунтовувати на їх основі управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності підприємницької та фінансово-господарської діяльності підприємств, для фахівців вкрай важливо розробити адекватні заходи. Ці заходи повинні бути спрямовані на те, щоб:

- здійснювати збір, систематизацію та обробку інформації з теми дослідження;
- проводити пошук, аналіз і оцінку джерел інформації для проведення економічних розрахунків;
- використовувати сучасні прийоми і способи для вирішення економічних завдань;
- використовувати сучасні наукові методологічні та методичні розробки економістів при проведенні аналітичних заходів;
- розробляти напрямки з мобілізації невикористаних резервів, впровадження інноваційних технологій.

Для того щоб інформаційне забезпечення відповідало вимогам користувачів необхідна наявність і взаємодія цілого ряду елементів:

- належна нормативно-правової база з формування обліково-аналітичної інформації;
- прозорість, доступність, оперативність, регулярність, повнота та достовірність інформації на всіх рівнях;
- взаємозв'язок інформації різних видів обліку (бухгалтерського, управлінського, податкового, стратегічного, виробничо-оперативного);
- досягнутий рівень гармонізації та узгодженості облікових правил формування даних згідно міжнародних стандартів;
- здатність обліково-аналітичної інформації адаптуватися до потреб управління і досягнень в області теорії, практики та методології обліку на

міжнародному рівні;

– залучення підприємствами незалежних аудиторів, котрі відіграють важливу роль, оскільки вони надають управлінню певні гарантії.

Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності загалом охоплює такі рівні:

Перший рівень інформаційного забезпечення аналітичної діяльності. На цьому рівні відбувається фрагментарний опис стану об'єкта дослідження. Відображена тільки часткова вихідна інформація, яка може слугувати основою для власне аналітичної роботи. При цьому реалізується лише функція аналітичної діяльності, котра полягає у зборі інформації про досліджуваний об'єкт або процес. На цьому рівні є відсутніми чіткі уявлення про інформаційне забезпечення аналізу, а вся аналітична діяльність здійснюється на рівні констатації фактів. У цьому випадку описовий рівень інформаційного забезпечення аналітичної діяльності характеризується наданням статистичної інформації.

Другий рівень інформаційного забезпечення аналітичної діяльності. Він передбачає використання інформації, котра забезпечена першим описовим рівнем, при цьому передбачається не тільки порівняння результатів, але і їх узагальнення, екстраполяція. Цей рівень є емпіричним за своєю суттю. На емпіричному рівні інформаційного забезпечення аналітичної діяльності встановлюються зовнішні зв'язки між окремими фактами, що характеризують виробничо-фінансові аспекти досліджуваного явища. Відбувається певне упорядкування фактів, виділення з них найбільш істотних, групування і узагальнення, завдяки чому здійснюється обґрунтування висновків про господарські процеси, його властивості і відносини.

Третій рівень інформаційного забезпечення аналітичної діяльності. Цей рівень інформаційного забезпечення характеризується відображенням у якісних і кількісних показниках діяльності господарської системи і здійснюється на підставі системного підходу, завдяки якому визначаються всі види і виробничі ресурси, котрі є необхідними для забезпечення аналізу. Все це дає змогу здійснити співвідношення між початковими цілями та отриманими результатами. Представлені якісні та кількісні показники дозволяють проаналізувати результативність виробничо-фінансового та управлінського процесів, визначити зміни, виникнення і розвиток тенденцій і закономірностей. Це дає можливість своєчасно розкривати причини негативних явищ, а також здійснити прогноз на перспективу.

Під інформаційно-аналітичним забезпеченням управління слід розуміти визначення такого обсягу інформації з її подальшим аналізом, який є необхідним для здійснення управління на певному ієрархічному рівні в конкретний період часу для досягнення цілей і завдань, що стоять перед керованою системою. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління – це зв'язок системи зовнішньої і внутрішньої інформації з системами управління підприємством і управлінським процесом в цілому. Вся інформація ретельно відбирається, обробляється та аналізується, що згодом призводить до отримання конкретних показників та рекомендацій для кожного рівня управління підприємством з перерахуванням конкретних дій управлінця в тій чи іншій ситуації. До інформаційно-аналітичного забезпечення відноситься і програмне забезпечення, без якого є неможливим провести швидкий збір, якісний аналіз та обробку інформації без допомоги програмних продуктів і пристроїв. Включення в систему обліково-аналітичного забезпечення підсистеми інформаційного забезпечення, на наш погляд є виправданим, оскільки саме вона створює необхідні умови функціонування системи управління підприємством, забезпечує засоби отримання, пошуку, зберігання, накопичення, передачі, обробки інформації, організацію бази облікових і позаоблікових даних.

Аналітична функція реалізується у формуванні великих масивів інформації про стан і рух виробничо-фінансових активів підприємства. Саме аналітична підсистема являє собою основу для вироблення оптимальних економічних рішень для управління. Вона дає змогу вчасно побачити тенденції розвитку як негативних, так і прогресивних явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які дозволяють загальмувати розвиток негативних тенденцій і створити сприятливі умови для прогресивного розвитку.

Отже, для реалізації системи обліково-аналітичного забезпечення існує принципова схема організації аналітичної діяльності. На перше місце слід поставити інформаційну базу, при цьому можливою є побудова аналітичних групувань і таблиць, отримання аналітичних показників і висновків для прийняття управлінських рішень.

Аналітична система забезпечує кількісну та якісну оцінку змін, що відбуваються в керованому об'єкті. Вона дозволяє вчасно побачити тенденції розвитку як небажаних, так і прогресивних явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які дають змогу

загальмувати розвиток негативних тенденцій і створити сприятливі умови для прогресивного сталого розвитку. За допомогою аналізу виявляють невикористані внутрішні резерви, що сприяє ефективному розвитку підприємства. Аналітична система – це основа для вироблення оптимальних управлінських рішень для управління сталим розвитком підприємства. Аналітична інформація забезпечує реалізацію основних функцій управління, в тому числі планування і контролю. Отже, взаємозв'язок аналітичного та інформаційного забезпечення є беззастережним, тому однією з основних проблем формування аналітичного забезпечення є недостатня достовірність та оперативність надходження інформації.

Аналітичне забезпечення управління підприємствами може розкриватися в різноманітних формах, зокрема інформаційно-аналітичному забезпеченні управління підприємством, яке виконує завдання якісно-змістовного перетворення і передачу інформації про циклічні тенденції розвитку стану системи управління підприємством під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього середовища.

Аналітична підсистема інформаційного забезпечення управління підприємством використовується з метою всебічного та детального вивчення наявної інформації для вибору найбільш оптимального варіанту з альтернативних в процесі прийняття управлінського рішення. Дослідження сутності методичного забезпечення аналітичної підсистеми в контексті вирішуваних завдань дає змогу виділити аналітичні інструменти оперативного і стратегічного характеру. Оперативні інструменти аналізу системи обліково-аналітичного забезпечення управління організацією призначені для оцінки, діагностики та оптимізації господарських процесів в короткостроковому періоді. До оперативних інструментів доцільно віднести релевантний аналіз, оперативний аналіз, маржинальний аналіз, CVP-аналіз, оперативне ціноутворення. Стратегічні інструменти сприяють отриманню інформації про господарські процеси в довгостроковому періоді. Ця інформація є необхідною для прийняття управлінських рішень, що стосуються цілей розвитку підприємства на перспективу. Інструментами стратегічного характеру є інвестиційний аналіз, стратегічний аналіз, стратегічне ціноутворення, аналіз життєвого циклу, побудова карт бізнес-процесів, ABC-аналіз, SWOT-аналіз.

Дослідження наукових праць і новітніх розробок в області управління підприємством дало змогу зробити припущення про відсутність єдиного інформаційного комплексного підходу до аналізу й оцінки сталого

економічного розвитку підприємства, заснованого на кількісному аналізі економічних показників та якісної оцінки слабо формалізованих параметрів, яким є бухгалтерський баланс.

В оцінці бізнесу бухгалтерський баланс характеризує фінансове становище підприємства на певну дату. За даними бухгалтерського балансу проводиться аналіз за наступними напрямками:

- оцінка структури активів та їх джерел;
- аналіз ліквідності балансу;
- аналіз платоспроможності підприємства;
- аналіз фінансової стійкості;
- аналіз ймовірності банкрутства.

Для проведення оцінки структури активів і джерел підприємства у балансі здійснюють об'єднання окремих його статей, доповнюють його показниками структури і розрахунками динаміки величини активів і пасивів, тобто формують порівняльний аналітичний баланс. Він характеризує фінансове становище підприємства і включає всі показники горизонтального і вертикального аналізу.

Найбільш значущими абсолютними показниками для аналізу є:

- загальна вартість активів підприємства;
- вартість необоротних активів підприємства;
- вартість оборотних активів;
- вартість матеріальних оборотних коштів;
- величина власного капіталу підприємства;
- величина позикового капіталу підприємства;
- розмір поточних зобов'язань.

Відносними показниками, що характеризують склад і структуру активів підприємства, є наступні:

- питома вага власного капіталу в загальній вартості капіталу;
- співвідношення темпів росту власного і позикового капіталу;
- співвідношення темпів зростання дебіторської та кредиторської заборгованості.

При проведенні фінансового аналізу підприємства передбачається, що існує особливий інструментарій, котрий дозволяє використовувати, як дані фінансової звітності, так і дані внутрішньої (управлінської) звітності. Це може відбуватися в двох зустрічних напрямках:

- уніфікація методик аналізу з урахуванням інформаційних можливостей

проведеного економічного моніторингу;

- вдосконалення інформаційної системи моніторингу з урахуванням застосовуваних методик аналізу.

Удосконалення інформаційного забезпечення аналізу вимагає розробки автоматизованої системи управлінського обліку та звітності на базі єдиної інтегрованої інформаційної системи управління. Основна мета автоматизації систем управлінського обліку та аналізу підприємства – здатність оперативно і своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення. Існує три основних варіанти вирішення проблеми впровадження інформаційних систем у аналітичну діяльність на підприємстві.

Перший шлях – розробка системи власними силами. Однак, при ускладненні бізнесу, такі засоби перестають задовольняти, оскільки не передбачають управління даними, що мають складну структуру.

Другий шлях – придбання універсальної системи або пакета прикладних програм. Вибір систем такого роду обмежується, в основному, бухгалтерськими програмами. Причина полягає в тому, що бухгалтерський облік має суворо дотриману методологію. Незважаючи на часті зміни законодавства, форм звітних документів, принципи та структура даних залишаються практично незмінними. Функціонування підприємств відрізняється за специфічними і галузевими ознаками, що вимагає розробки універсальних пакетів для комплексної автоматизації виробничо-господарської діяльності. Рішення про придбання універсальної системи дає змогу за рахунок невеликих коштів вирішити проблеми, пов'язані з інформаційним обслуговуванням діяльності підприємства.

Третій шлях полягає в делегуванні функцій і повноважень з впровадження інформаційних технологій зовнішнім організаціям (аутсорсинг).

Саме тому до основних напрямів вдосконалення інформаційного забезпечення аналізу управлінської діяльності слід віднести наступні:

- вивчення періодичності руху документів, оскільки неритмічне надходження документів створює напруженість в обробці та використанні;

- впровадження автоматизованих інформаційних технологій в процесі проведення управлінського аналізу дають змогу скоротити терміни обробки аналітичних даних (при цьому підвищується оперативність аналізу), підвищити якість і достовірність обробки даних за рахунок повного охоплення впливу факторів, удосконалити організацію праці аналітичних працівників, знизити трудомісткість і вартість аналітичного процесу;

- дослідження ступеня аналітичності інформації;
- вивчення інформаційної взаємозв'язку аналітичних завдань, що дає змогу усунути дублювання інформації і встановити доцільну черговість їх вирішення;
- складання форм внутрішньої бухгалтерської звітності.

Отже, раціональна організація та інформаційне забезпечення аналізу управління впливають на результативність діяльності підприємства. Проведене дослідження організації системи аналізу виробничо-господарської діяльності підприємств дає змогу зробити низку висновків:

- застосовувані сучасні методики не в повній мірі відповідають поставленим перед ними завданнями;
- недостатній рівень інформаційного забезпечення не сприяє повною мірою можливостям використання сучасних систем аналізу виробничо-господарської діяльності підприємств.

Таким чином, сучасному інформаційному забезпеченню аналізу господарської діяльності є притаманним низка проблем, вирішення яких вимагає раціонального підходу з урахуванням міжнародних вимог. Організація інформаційного забезпечення обліку і аналіз є складним багатогранним процесом, що включає в себе фінанси і управлінський облік, облікову політику, звітність, аналітичне забезпечення, аудит, комунікативні відносини між підрозділами, інформаційну систему, сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів (включаючи обрану організаційну структуру), набір програмних продуктів, котрі забезпечують автоматизацію процесу, графік документообігу, обрану методологію для аналізу і прийняття управлінських рішень, стратегічні цілі підприємства. Слід відзначити, що ці елементи будуть успішно функціонувати тільки при застосуванні системного підходу. Створення інформаційного забезпечення залежить від рівня взаємодії розробників і кінцевих користувачів аналітичної системи, забезпечення оптимальної індивідуалізації засобів інформаційно-аналітичного інструментарію керівного апарату з урахуванням класичних підходів прийняття рішень і культурного середовища менеджменту. Це передбачає формування новітньої інформаційної культури у роботі фахівців обліково-аналітичного напрямку діяльності.

3.3. Система аналітичного забезпечення як інструмент сучасного управління підприємством

Орієнтація економічних реформ на відновлення виробництва, його оновлення і подальше вимагає пильної уваги до аналізу й оцінки наявного виробничого потенціалу, обґрунтування потреб в інвестиціях та аналізі ефективності різних інвестиційних проектів, ретельному порівнянні витрат і отриманих результатів, тобто визначає затребуваність інноваційно-інвестиційного, виробничого і функціонально-вартісного аналізу. Все це передбачає подальший розвиток методів аналізу, визначає необхідність формування та перевірку на практиці нових методик аналізу, котрі є адекватними вимогам ринкової економіки.

Сьогодні вітчизняна економіка перебуває в стані глибокої кризи, що значно підвищує вимоги щодо якості прийняття управлінських рішень на рівні окремого підприємства для забезпечення його життєздатності і перспектив розвитку в умовах, що склалися. У зв'язку з цим, особливого значення набуває проблема аналітичного забезпечення виробничих процесів на підприємстві.

Дотепер роль і зміст аналізу розглядаються в зарубіжних і вітчизняних публікаціях неоднозначно. Вітчизняні підприємства, котрі пов'язані з експортними операціями і мають вихід на міжнародні ринки, вже стали застосовувати механізми управління та аналізу, що є властиві партнерам. Але запозичення іноземних методик для застосування у вітчизняних умовах господарювання не завжди є успішним. Вибір засобів і методів аналізу має відповідати реальним політичним, економічним і соціальним умовам в конкретній країні з урахуванням її особливостей.

Сьогодні більша частина зарубіжних і вітчизняних теоретичних робіт і практичних рекомендацій присвячена фінансовому аналізу. Висвітлено окремі аспекти аналізу інвестиційної, виробничої та маркетингової діяльності підприємств. Однак фрагментарний діапазон проведених досліджень не в повній мірі здатен забезпечити належний науково-теоретичний ефект щодо аналітичного супроводу. Більш того, всі зазначені напрями аналізу пов'язані з пошуком резервів, закладених в об'єкті управління.

Ефективність управління економічним потенціалом підприємства визначається необхідним набором інструментів його вимірювання, адже управляти можна лише тим, що може бути виміряне. Ключовою проблемою управління економічним потенціалом підприємства залишається відсутність

адекватних інструментів його вимірювання. Вивчення економічного потенціалу підприємства обумовлює необхідність уточнення понятійного апарату, оскільки досі термінологічна база аналітичного забезпечення є недостатньо розробленою. Існують значні відмінності у трактуванні цієї категорії, розумінні сутності і чинників її формування, що пов'язано з багатогранністю досліджуваного поняття.

Система аналітичного забезпечення як інструмент управління повинна супроводжувати процес прийняття управлінського рішення. Потреба в комплексній діагностиці обумовлена властивістю адитивності інформації. Об'єкт, що містить в собі більше інформації, відповідно має більше зв'язків між своїми елементами і з навколишнім середовищем, більш високоорганізованими. Все це зумовлює синергетичний ефект інформаційної забезпеченості управління у здатності підвищувати ефективність діяльності підприємства.

Як зазначає М.В. Мейер, навіть у системі збалансованих показників Р. Каплана і Д. Нортон не було і немає певної теорії по системі показників¹. Тому завдання щодо обґрунтування загальної моделі аналітичного забезпечення ефективності діяльності підприємства є актуальною. Інформаційною основою моделі аналітичного забезпечення обрана бухгалтерська звітність – уніфіковане джерело комплексної інформації про фінансову діяльність підприємства. Як зазначає Пітер Друкер, у бізнесі є потреба в постійній переоцінці та переорієнтації, і потреба особливо сильна є там, де найменше можна було б очікувати – у сфері забезпечення ефективності поточного бізнесу. Тобто, бізнес, насамперед, має бути ефективним сьогодні². Аналіз на основі звітних показників дає змогу оцінювати поточну ситуацію, реагувати на неї і прогнозувати майбутній розвиток бізнесу. Звітні дані при необхідності поглиблення оцінки доповнюються іншою інформацією.

Економічний аналіз є невід'ємною частиною і універсальним методом, який використовується у всіх науках, об'єктом вивчення яких є економіка – від економічної теорії, що виявляє макроекономічні закономірності розвитку суспільства, до економіки підприємства, де економічний аналіз розглядається як серцевина пізнання, відображаючи факти господарського життя через аналітичні процедури.

Застосуванню на практиці неформальних прийомів та способів отримання і обробки економічної інформації у літературі, особливо у сфері аналізу

¹ Мейер Маршал В. Оценка эффективности бизнеса: пер. с англ. М.: Вершина, 2004. – 272 с.

² Друкер Питер Ф. Эффективное управление предприятием / пер. с англ. М.: Вильямс, 2008. – 224 с.

сільськогосподарського виробництва, приділяється певна увага³, але його явно недостатньо.

До неформальних методів і прийомів аналізу окремі автори відносять:

- розробку і використання системи аналітичних показників;
- порівняння в аналізі фінансово-господарської діяльності;
- побудова аналітичних таблиць;
- прийом деталізації;
- методи експертних оцінок⁴.

Неформалізовані методи вирішення економічних завдань Л.Т. Гіляровська характеризує як методи, що пов'язані з творчою роботою. У їх складі виділяють прийоми аналогій, інверсії, колективного блокнота, контрольних питань, прийом синектики, морфологічний аналіз та інші інтуїтивні прийоми, котрі засновані на минулому досвіді і на експертних оцінках⁵.

До інтуїтивних методів прогнозування належать методи мозкового штурму, патентів-аналогів, методи термінологічного та лексичного аналізу, визначення характеристик публікаційної активності, експертних оцінок. Слід відзначити, що їх практичне використання характеризується комбінованим і комплексним ігровим підходом, котрий заснований на проведенні ділової гри. Інші методи прогнозування названі формалізованими.

Відповідно до запропонованого комплексного і системного підходу, об'єктом аналізу виступають не тільки внутрішні компоненти підприємства, а й навколишнє середовище. Найбільш значущим є прогнозний аналіз, який сприяє мобільній адаптації господарюючого суб'єкта до змінного середовища. Поряд з тактичною оцінкою ситуації значення набуває стратегічний аналіз, що забезпечує виявлення конкурентних переваг підприємства і засобів їх досягнення у перспективі. Крім оперативного і поточного аналізу, всі управлінські процеси зумовлюють виникнення специфічних видів аналізу, що дають змогу забезпечувати виживання підприємства на різних етапах його життєвого циклу.

Дослідження сучасної практики діяльності підприємств України свідчить про наявність низки чинників, які знижують ефективність прийняття управлінських рішень, що стосуються системи аналітичного забезпечення

³ Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник / Є.В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с.

⁴ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа : учебник. – 3-е изд., доп. / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 352 с.

⁵ Экономический анализ: учебник для вузов / под ред. Л.Т. Гиляровской. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 615 с.

системи управління:

- недосконалість діючої аналітичної моделі формування інформації для прийняття управлінських рішень в умовах різних кон'юнктурних коливань на ринку і макроекономічної нестабільності;

- необґрунтованість співвідношення обсягів необхідної та достатньої інформації, що зумовлює виникнення явищ нестачі та перенасичення інформацією аналітичної служби підприємства;

- відсутність раціональних критеріїв відбору необхідної інформації із загального масиву даних, що пов'язано з недосконалістю критеріальної обґрунтованості при побудові аналітичної системи на забезпечення реалізації стратегії підприємства;

- принципова відмінність класифікаційних ознак аналітичної інформації, котра необхідна для потреб управління;

- асинхронність узагальнення показників аналізу, що зумовлює несвоєчасність складання та подання звітів, необхідних для прийняття управлінських рішень.

Ефективність за економічним змістом і способи розрахунку показників є динамічною характеристикою діяльності підприємства, тому оцінка має цільовий характер. Тому модель аналізу повинна відображати характеристики, що є достатніми за кількістю й доречними за якістю з метою управління.

Економічний потенціал підприємства може бути представлений як система, що складається з окремих підсистем. Аналіз економічної літератури з цієї проблеми дозволив виявити і визначити етапи аналізу економічного потенціалу підприємства. При цьому, методика аналізу економічного потенціалу підприємства має бути представлена такими етапами: підготовчим, інформаційним, аналітичним і заключним.

Інформаційні потоки для функціонування системи управління підприємством потрібно формувати на основі обліково-аналітичної інформації характеру з врахуванням наступних вимог:

- достовірність – адекватне відображення фактів господарського життя підприємства;

- своєчасність – дотримання необхідних для конкретної ситуації строків подання інформації;

- регулярність надходження – формування графіку руху інформаційних потоків з дотриманням встановленої періодичності;

- зрозумілість – здатність забезпечувати фактичне сприйняття інформації

користувачами без застосування додаткових зусиль;

– корисність – передбачає якісно вищий рівень господарського ефекту від використання інформації порівняно із затратами на її отримання.

Аналітичне забезпечення управлінської діяльності підприємства передбачає:

- вивчення економічних законів, закономірностей і тенденцій;
- підвищення науково-економічної обґрунтованості стратегічних і тактичних планів і нормативів;
- вивчення виконання планів і дотримання нормативів;
- пошук резервів підвищення ефективності виробництва;
- визначення економічної ефективності використання ресурсів;
- прогнозування результатів;
- дослідження комерційного ризику;
- порівняльний аналіз маркетингових заходів;
- підготовка аналітичних матеріалів.

Система аналітичного забезпечення, діючи безперервно, підвищує якість і розширює сферу практичного застосування інформації, позитивно впливаючи на якість звітності у процесі її підготовки і складання, тобто на ефективність управлінської інформації для сторонніх користувачів. У цьому головне призначення і головна суть аналітичної системи, реалізацію якої доцільно покласти на аналітика і бухгалтера, що займається первинною обліковою та аналітичною інформацією. Поняття «аналітичне забезпечення» застосовується для визначення якісного стану облікових і аналітичних процесів, які є необхідними для задоволення інформаційних потреб керівників і достатніми для прийняття управлінських рішень.

При проведенні аналізу виробничо-фінансової діяльності слід дотримуватися таких основних принципів:

- достовірне відображення реального стану;
- наукова обґрунтованість;
- відображення певної мети;
- взаємозв'язок з іншими видами аналізу;
- системність, комплексність, варіантність;
- узгодженість окремих елементів;
- відображення галузевої і територіальної специфіки.

Доцільною є побудова системи оціночних індикаторів цільової спрямованості моделі управління. Це дасть змогу вибрати такі напрямки,

регулювання яких забезпечить максимальну ефективність управління підприємством.

Удосконалення аналітичного забезпечення управління підприємством передбачає:

- вибір оціночних індикаторів цільової спрямованості моделі управління підприємством та визначення їх інформаційного наповнення;

- розширення аналітичного забезпечення управлінського процесу за рахунок вдосконалення інформаційних потоків фінансового і управлінського обліку, фінансової та управлінської звітності;

- розрахунок оціночних індикаторів цільової спрямованості моделі управління підприємством;

- порівняльна характеристика аналітичного забезпечення управління діючими обліково-аналітичними системами підприємств для їх функціонування в системі кластеру;

- обліково-аналітичне забезпечення управління внаслідок впровадження рекомендацій щодо його вдосконалення;

- моделювання оціночних індикаторів фінансового стану підприємства з метою ефективного управління.

Дотримання вище наведених напрямів удосконалення аналітичного забезпечення управління і його інформаційний супровід забезпечує зростання ринкової вартості підприємства, підвищення ефективності управління власним капіталом, активізацію темпів економічного розвитку та інші показники, що формують рівень капіталізації і прибутковості підприємства. Тобто, чим більшим є розмір власного капіталу підприємства, тим вищим є стан інформації, необхідної для прийняття фінансових рішень.

Розширення аналітичного забезпечення управлінського процесу за рахунок вдосконалення інформаційних потоків фінансового та управлінського обліку і фінансової звітності – це процес безперервного цілеспрямованого збору відповідних інформативних даних, необхідних для розрахунку оціночних індикаторів цільової спрямованості моделі управління підприємством. У зв'язку з цим доцільно максимально розширити межі фінансового обліку та фінансової звітності в інтересах управління, а потім перейти до побудови управлінського обліку та звітності. Їх формат може бути представлений як додаток до форматів фінансового обліку та фінансової звітності або визначатися як самостійний напрям формування обліково-аналітичної інформації в інтересах управління підприємством.

Таким чином, головним результатом проведеного дослідження є розгляд існуючих методів аналітичного супроводу і розробка інструментарію аналітичного супроводу дослідження, методології формування аналізу системи управління.

Запропоновані погляди щодо удосконалення аналітичної системи управління передбачають спиратися на базові принципи дослідження: історизм, діалектичність, емпіризм, раціоналізм, індуктивність, законність, своєчасність організації аналітичної роботи.

Вихідні дані і результати аналізу функціонування підприємства здійснюють свій вираз через систему показників і параметрів, що описують суб'єкт управління. Показники відображають кількісну сутність об'єкта дослідження, параметри – її якісні характеристики.

Успішність реалізації аналітичних досліджень системи управління залежить не тільки від методології, але і від якості інформаційного та організаційного забезпечення. Виявлено, що необхідна для аналізу інформація носить обліковий, плановий, організаційно-розпорядчий, проектний, нормативний, оціночний і правовий характер, збирається всередині і ззовні підприємства.

Коло завдань, покладених на організаторів аналітичної роботи, зумовлюється специфікою досліджуваних проблем, особливостями суб'єкта господарювання, встановленим терміном реалізації оцінки, реальністю забезпечення необхідною інформацією, рівнем володіння аналітиками конкретними методами і методиками.

3.4. Тенденції розвитку економічної діяльності аграрних підприємств

Економічна діяльність сільськогосподарських підприємств кожного регіону і України загалом здійснюється під впливом системи внутрішніх і зовнішніх факторів.

Більшість земельних угідь Тернопільської області знаходиться в зоні Лісостепу, яка має сприятливі природні умови для вирощування зернових, технічних культур, картоплі та овочів. Обсяги виробництва і продажу продукції рослинництва в значній мірі залежать від структури посівних площ сільськогосподарських культур.

Найбільше ріллі сільськогосподарські підприємства Тернопільської області використовують на виробництво зерна і продукції технічних культур. Динаміка посівних площ та її структура у агропідприємствах області наведена у табл. 3.1.

Як видно з таблиці, структура посівних площ в аграрних підприємствах області за останні роки зазнала суттєвих змін. Так, наприклад, частка зернових культур в структурі посівних площ збільшилась із 46,4% у 1990 р. до 67,3% у 2013 р., або на 20,9%.

Серед зернових культур найбільшу зібрану площу в 2013 р. зайняли: пшениця (142,1 тис. га), або 41,1% в структурі зернових і зернобобових; кукурудза на зерно (143,0 тис. га), або відповідно 41,4%; ячмінь (45,3 тис. га), або 13,1%.

Варто зазначити, що за аналізований період (1990–2013 рр.) суттєво зменшились в групі зернових і зернобобових культур посівні площі: ячменю – до 45,3 тис. га, або майже у 2 рази; гречки – 8,5 тис. га, у 2 рази; гороху – до 2,4 тис. га, або у 25 раз.

Наукою доведено, що в структурі посівних площ зернові й зернобобові культури мають займати не більше 50%, а серед зернових половина посівів має займати пшениця. Суттєве збільшення посівних площ зернових культур обумовлює порушення допустимих параметрів структури посівних площ, що в свою чергу негативно впливає на сівозміну, урожайність культур та якість продукції.

**Динаміка структури посівних площ сільськогосподарських культур
в аграрних підприємствах Тернопільської області**

Показник	Роки							2013 р. +, – до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Зернові й зернобобові, всього:								
– тис. га	390,4	326,8	269,1	338,0	343,9	375,6	345,8	–44,6
– в %	46,4	56,6	76,9	66,5	65,5	69,7	67,3	+20,9
Технічні культури, всього:								
– тис. га	120,3	76,8	44,4	149,9	155,9	139,6	148,6	+28,3
– в %	14,3	13,3	12,7	29,5	29,7	25,9	28,9	+10,6
Картопля і овочі, всього:								
– тис. га	30,3	2,9	2,4	3,0	5,2	6,5	4,6	–25,7
– в %	3,6	0,5	0,7	0,6	1,0	1,2	0,9	–2,7
Кормові культури, всього:								
– тис. га	300,4	170,9	33,9	17,3	19,9	17,2	14,5	–285,9
– в %	35,7	29,6	9,7	3,4	3,8	3,2	2,8	–32,9
Вся посівна площа:								
– тис. га	841,4	577,4	349,8	508,2	524,9	538,9	513,5	–327,9
– в %	100	100	100	100	100	100	100	0

За аналізований період суттєво збільшилась зібрана площа технічних культур, їх частка в структурі посівних площ збільшилась з 14,3% (1990 р.) до 28,9%, або у 2 рази. При цьому в групі технічних культур упродовж 1990–2013 рр. посіви цукрових буряків зменшилися відповідно із 107,2 тис. га (89,1%) до 25,7 тис. га (17,3%). Водночас збільшились зібрані площі: соняшнику на зерно – від 0 до 13,2 тис. га (8,9%); сої – від 0,2 тис. га до 49,5 тис. га (33,3%); ріпаку – від 9,1 тис. га до 59,0 тис. га (39,7%). Суттєве збільшення зібраних площ соняшнику, сої та ріпаку обумовлені значно меншою трудомісткістю та вищою економічною ефективністю їх продукції порівняно з цукровими буряками. Все це стало головною причиною різкого зменшення посівних площ цукрових буряків у спеціалізованому регіоні їх вирощування.

Зменшилась у 6,6 разу зібрана площа картоплі й овочів та кормових відповідно у 20,7 разу. Зменшення виробництва картоплі та овочів обумовлено

невирішеними проблемами її збуту в межах України. Зменшення посівних площ кормових культур в області – це результат, обумовлений суттєвим скороченням чисельності поголів'я великої рогатої худоби, свиней та інших тварин.

Зазначимо, що за 2011–2013 роки в сільськогосподарських підприємствах збільшились обсяги виробництва зерна (табл. 3.2). Так, за 2011–2013 рр. було вироблено 1471–1753,9 тис. т зерна, що відповідно на 17,1–39,6% більше, ніж було у 1990 році (1256,7 тис. т). Збільшення обсягу виробництва зерна відбулось в основному за рахунок підвищення урожайності зернових культур.

За аналізований період суттєво збільшено виробництво насіння ріпаку, сої та соняшника, а обсяг виробництва цукрових буряків зменшено в 4,2 разу.

Отже, як видно з таблиці 3.2, сільськогосподарські підприємства області спеціалізуються в рослинництві на виробництві зерна і технічних культур. Підприємствам необхідно збільшити обсяги виробництва овочів, плодів і ягід, що мають значний попит і порівняно високі ціни на споживчому ринку.

Таблиця 3.2

**Динаміка виробництва продукції рослинництва
у аграрних підприємствах Тернопільської області, тис. т**

Показник	Роки							2013 р. +, – до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Зернові – всього	1256,7	517,3	704,9	948,7	1471,0	1690,0	1753,9	139,6
Цукрові буряки	3310,6	730,2	839,9	1352,0	1762,7	1705,1	785,1	27,7
Ріпак – всього	12,7	10,8	24,5	95,2	104,8	101,9	43,8	344,9
Соняшник	–	0,9	1,2	13,2	21,9	22,8	29,6	–
Соя	0,1	0,1	0,3	41,3	46,1	76,5	100,7	1007,0
Картопля	356,1	15,2	25,0	56,6	82,5	122,9	123,0	34,5
Овочі	100,1	7,8	7,4	14,9	27,2	24,9	16,6	16,6
Плоди і ягоди	8,1	3,9	1,8	1,4	4,3	3,6	5,2	64,2

Вагомим фактором економічної ефективності виробництва продукції рослинництва є урожайність сільськогосподарських культур. Динаміка рівня урожайності основних сільськогосподарських культур наведена у таблиці 3.3.

Як видно з таблиці, рівень урожайності всіх сільськогосподарських культур має суттєву диференціацію за роками, що свідчить про значну її залежність від природно-кліматичних умов в даному регіоні.

Дослідження показали, що 2011–2013 роки суттєво підвищилась

урожайність кукурудзи на зерно, сої, ріпаку, картоплі. Однак урожайність пшениці, гречки, гороху, цукрових буряків залишається на рівні 1990 року.

Завдання сільськогосподарських підприємств полягає у суттєвому підвищенні урожайності всіх культур, досягненні сталих врожаїв і на цій основі домогтися підвищення економічної ефективності виробництва аграрної продукції.

Таблиця 3.3

**Динаміка урожайності основних сільськогосподарських культур
у агропідприємствах Тернопільської області, ц/га**

Показник	Роки							2013 р. +, – до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Зернові та зернобобові – всього	32,4	17,1	22,8	29,0	44,0	46,4	50,7	156,5
з них:								
– пшениця	36,5	20,8	23,3	25,6	40,0	37,8	34,8	95,3
– кукурудза на зерно	33,6	18,5	42,2	54,5	64,2	73,2	77,3	230,1
– гречка	9,5	6,6	6,4	7,2	9,2	10,9	10,1	106,3
– горох	23,7	15,8	29,4	16,3	22,9	31,0	26,4	111,4
Цукрові буряки	309	161	304	256	342	434	305	98,7
Соняшник	–	6,4	12,1	12,3	17,1	19,0	22,4	–
Соя	5,8	11,9	7,3	16,9	16,7	20,5	20,3	350,0
Ріпак	14,0	7,4	13,6	18,1	19,9	23,6	26,1	186,4
Картопля	163	132	167	271	232	231	341	209,2
Овочі відкритого грунту	147	48	45	152	176	237	174	118,4

Варто зазначити, що в Тернопільській області виявлена тенденція до укрупнення сільськогосподарських підприємств за площею земельних угідь (табл. 3.4). За останні роки зменшилась кількість аграрних підприємств, що мають площу сільськогосподарських угідь до 500 га, та збільшилось підприємств з площею земельних угідь понад 1000 га. Так, наприклад, кількість підприємств, що мали площу сільськогосподарських угідь до 1000 га було: у 2006 р. – 885 одиниць, у 2012 р. – 804 і у 2013 р. – 837 підприємств, а підприємств з площею понад 1000 га угідь було відповідно у 2006 р. – 118 одиниць (10,4%), у 2012 р. – 142 (13,6%) та у 2013 р. – 124 (12,9%).

**Групування аграрних підприємств Тернопільської області
за розмірами посівних площ, га**

	2006 р.		2012 р.		2013 р.		2013 р. частка +, – до 2006 р.
	кількість підприємств, один.	частка в %	кількість підприємств, один.	частка в %	кількість підприємств, один.	частка в %	
Підприємства – всього	1138	100	1044	100	133	100	0
з них за площею, га							
до 50	582	51,1	541	51,8	517	50,0	-1,1
50,1–100,0	81	7,1	80	7,7	85	8,2	1,1
100,1–500,0	222	19,5	183	17,5	181	18,5	-1,0
500,1–1000,0	135	11,9	98	9,4	91	8,8	-3,1
1000,1–2000,0	84	7,4	76	7,3	81	7,8	0,4
2000,1–3000,0	9	0,8	27	2,6	27	2,6	1,8
3000,1 і більше	25	2,2	39	3,7	41	4,0	1,8

Водночас, поки що переважає більша кількість дрібних підприємств, де середня площа сільськогосподарських підприємств в області у 2012 р. становила 526 га. Отже, ще тривалий час будуть функціонувати малі підприємства – до 600 га, середні – 601–2000 га, великі – 2001–5000 га і супервеликі корпоративного складу із земельною площею понад 5000 га. Однак, враховуючи закон масштабу, який сприяє підвищенню економічної ефективності виробництва, перевагу доцільно надавати формуванню середніх та великих підприємств.

Економічну ефективність виробництва продукції рослинництва і тваринництва в сільськогосподарських підприємствах наведено у таблиці 3.5.

Позитивні тенденції щодо виробництва валової продукції, отримання доходу від реалізації продукції спостерігались і у 2012 р. Однак, в 2012 р. і, особливо, у 2013 р., як видно з таблиці 3.5, було значно менше отримано валового прибутку, як в цілому по господарствах, так і в галузях рослинництва.

**Динаміка економічної ефективності діяльності
сільськогосподарських підприємств Тернопільської області**

Показники	В середньому за роки		2011 р.	2012 р.	2013 р.	2013 р. в % до 2012 р.
	2006– 2008	2009– 2011				
Валова продукція у порівняльних цінах 2010 р. – всього, млн. грн.	2160,5	2740,8	3262,4	3715,4	3781,8	101,8
Дохід (виручка) у діючих цінах – всього, млн. грн.	1012,3	2621,3	3408,1	3831,7	3717,4	97,0
Валовий прибуток (–збиток), млн. грн.	167,7	509,8	734,7	507,6	279,4	55,0
Рентабельність, %	19,9	24,1	27,5	15,3	8,1	–7,2
У т. ч. продукція рослинництва						
Валова продукція, млн. грн.	1912,3	2429,0	2912,8	3300,1	3253,3	98,6
Дохід, млн. грн.	862,1	2341,2	3035,4	3381,1	3123,8	92,4
Валовий прибуток (–збиток), млн. грн.	178,5	498,5	716,6	475,3	239,8	50,5
Рентабельність, %	26,1	27,1	30,9	16,4	8,3	–8,1
У т. ч. продукція тваринництва						
Валова продукція, млн. грн.	248,2	311,8	349,6	415,3	528,5	127,3
Дохід, млн. грн.	150,2	280,1	372,7	450,6	593,6	131,7
Валовий прибуток (–збиток), млн. грн.	–10,8	11,3	23,1	32,3	39,6	122,6
Рентабельність, %	–6,7	4,2	5,1	7,7	7,1	–0,6

Зернові та зернобобові культури. Динаміку економічної ефективності виробництва зерна у аграрних підприємствах Тернопільської області наведено у таблиці 3.6. Як видно з таблиці, у підприємствах області прослідковується тенденція до збільшення посівних площ зернових і зернобобових культур. Так, за 2011–2013 роки зібрана площа зернових і зернобобових культур збільшена порівняно з 2001–2005 рр. відповідно до 334,3–345,8 тис. га, або на 16,3–20,1%.

Динаміка економічної ефективності галузі зернових і зернобобових культур у аграрних підприємствах Тернопільської області

Показник	Роки					
	2000	2001–2005	2006–2010	2011	2012	2013
Зібрана площа зернових і зернобобових культур, тис. га	302,5	287,9	313,9	334,3	364,2	345,8
Виробництво зерна, тис. т	517,3	609,1	946,9	1471,0	1690,0	1801,2
Урожайність зернових з 1 га, ц	19,4	22,3	30,2	44,0	46,4	50,7
Продано зерна, тис. т	273,8	377,8	752,9	965,4	1392,5	1412,4
Товарність продажу зерна, %	90,5	62,0	79,5	65,6	82,4	78,4
Повна собівартість 1 ц проданого зерна, грн.	30,34	37,81	75,36	115,77	127,77	122,73
Ціна продажу 1 ц зерна, грн.	50,68	45,82	89,68	139,85	151,05	126,76
Отримано прибутку (–збитку) на 1 ц проданого зерна, грн.	20,34	8,01	14,32	24,08	23,28	4,03
Рентабельність галузі, %	67,0	21,2	19,0	20,8	18,2	3,3

За цей період виробництво зерна збільшено до 1471–1801,2 тис. т, що в 2,4–3 рази більше, ніж було в середньому за 2001–2005 рр. Збільшення обсягів виробництва зерна відбулось в основному за рахунок підвищення урожайності зернових і зернобобових культур. Для прикладу, урожайність зернових культур, як видно з таблиці, за аналізований період збільшено із 22,3 ц/га (2001–2005 рр.) до 44–50,7 ц/га відповідно у 2011–2013 рр., або в 2–2,3 разу.

Подальше збільшення обсягів виробництва зерна необхідно здійснювати тільки за рахунок підвищення урожайності, так як можливість збільшувати посівні площі вже вичерпана, останні будуть зменшуватись для збільшення посіву кормових культур, зумовлених розвитком тваринництва.

Варто зазначити, що у аграрних підприємствах області доволі висока товарність продажу зерна, що обумовлено слабким розвитком галузей тваринництва та певною потребою зерна для годівлі тварин.

Важливим фактором економічної ефективності виробництва зерна є його собівартість, яка за останні роки має чітку тенденцію до її підвищення. Так, наприклад, повна собівартість 1 ц зерна збільшилась із 30,34 грн. у 2000 р. до 122,73 грн. у 2013 р., або у 4 рази. При цьому упродовж аналізованого періоду собівартість продукції дещо зменшувалась порівняно з попереднім роком. Так, повна собівартість 1 ц проданого зерна становила у 2013 р. 122,73 грн., що на

5,04 грн. менше, ніж було в 2012 р. Це обумовлено суттєвим збільшенням урожайності зернових культур, що свідчить про тісну залежність собівартості від урожайності культур.

Ціни реалізації зерна за аналізований період також збільшувались. Однак темпи зростання цін на зерно були значно меншими, що негативно впливало на обсяг прибутку й рівень рентабельності галузі. Так, наприклад, ціна продажу 1 ц зерна становила 50,68 грн. у 2000 р. і збільшилась до 126,76 грн. у 2013 р., або у 2,5 рази, тоді як собівартість за цей період зросла у 4 рази. Все це негативно вплинуло на прибутковість та рентабельність зернової галузі. Для прикладу, в розрахунку на 1 ц проданого зерна підприємство отримало в 2000 р. 20,34 грн. прибутку, рентабельність галузі становила 67,0%, тоді як у 2013 р. при значно вищій урожайності (2,6 раза) було отримано відповідно 4,03 грн. прибутку і 3,3% рентабельності. Це свідчить про необхідність поліпшення державного регулювання процесу ціноутворення, виробництва і продажу продукції агропромислового виробництва.

Аналіз динаміки показників економічної ефективності виробництва зерна у підприємствах районів області показав негативну тенденцію, а саме – зростання собівартості зерна та зменшення його прибутковості й рентабельності (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Собівартість та рентабельність продажу зернових і зернобобових культур у агропідприємствах Тернопільської області

Райони	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %
Бережанський	131,00	-3,2	104,83	32,0	107,33	42,8	189,36	-28,4
Борщівський	104,75	0,3	107,52	13,3	124,00	0,6	110,62	-11,3
Бучацький	71,35	45,5	79,80	77,2	104,04	50,8	106,13	47,0
Гусятинський	101,02	6,2	141,41	17,2	147,07	7,0	117,45	1,4
Заліщицький	98,89	13,2	116,59	29,0	119,83	28,3	105,66	34,6
Збаразький	116,03	3,0	113,99	16,4	132,55	14,4	148,78	-14,7
Зборівський	104,88	7,6	122,95	9,0	121,03	21,6	117,09	14,2
Козівський	126,17	-15,4	125,21	5,7	124,52	18,2	115,58	5,2

Кременецький	114,11	-12,3	194,66	-32,0	181,84	-8,9	141,09	-10,3
Лановецький	97,11	20,7	109,21	23,4	127,50	18,2	135,20	-4,9
Монастирський	162,16	-35,5	118,33	10,5	119,39	16,5	121,60	-14,3
Підволочиський	87,84	37,2	114,95	30,0	115,80	38,4	127,56	6,6
Підгаєцький	86,46	44,9	172,76	-15,2	163,73	-10,8	129,07	-0,6
Теребовлянський	99,69	5,8	106,53	22,6	119,48	20,6	105,97	11,6
Тернопільський	84,72	28,7	92,42	49,3	121,20	27,6	120,17	9,7
Чортківський	110,68	3,5	108,49	17,9	123,41	18,8	145,43	-14,5
Шумський	107,66	11,0	104,70	21,1	120,44	17,2	105,47	15,2
Разом по області	99,54	12,5	115,77	20,8	127,77	18,2	122,73	3,3

Як видно з таблиці 3.7, рівень повної собівартості 1 ц проданого зерна упродовж 2010–2013 рр. збільшився відповідно із 99,54 грн. до 122,73 грн., або на 23,3%. Ціна реалізації 1 ц зерна за аналізований період збільшилась із 112,00 грн. до 126,76 грн., або на 13,2%. Випереджаючі темпи зростання собівартості 1 ц зерна порівняно із його ціною реалізації обумовило зменшення прибутку в розрахунку на одиницю продукції та рівня рентабельності галузі.

Отже, в галузі зернового господарства виявлено позитивні тенденції – збільшення обсягу виробництва і продажу зерна, підвищення урожайності зернових і зернобобових культур. Водночас виявлено і негативні тенденції – це переважаючі темпи зростання повної собівартості 1 ц зерна порівняно із ціною його реалізації, що обумовлює зменшення прибутку з розрахунку на одиницю продукції та рівня рентабельності зернової галузі. Все це засвідчує необхідність вирішення важливої й актуальної проблеми – поліпшення державного регулювання процесів ціноутворення на продукцію сільського господарства, її виробництва і продажу.

Технічні культури. До групи технічних культур включені цукрові буряки, насіння соняшнику, соя, ріпак озимий і ярий. Зібрана площа технічних культур у агропідприємствах області наведена у таблиці 3.8.

**Динаміка зібраної площі технічних культур
у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, тис. га**

Культури	Роки							2013 р. +, – до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Цукрові буряки	107,2	45,5	27,6	52,7	51,6	39,3	25,7	24,6
Соняшник на насіння	–	1,5	1,0	10,7	12,8	12,0	13,2	–
Соя	0,2	0,1	0,4	24,4	27,6	37,4	49,5	248 раз
Ріпак – всього	9,1	14,7	18,0	52,6	52,6	43,1	59,0	6,5 раз
Технічні культури – всього	116,5	61,8	47,0	140,4	144,6	131,8	147,4	126,5

Як видно з таблиці, упродовж 1990–2013 рр. суттєво змінилась структура технічних культур у напрямі зменшення посівних площ цукрових буряків і суттєвого нарощування сої, ріпаку і соняшнику на насіння. У 2013 р. зібрана площа технічних культур становила 147,4 тис. га, що на 26,5% більше порівняно з 1990 р. Частка цукрових буряків у 2013 р. у групі технічних культур за зібраною площею становила лише 17,4%. Зменшення посівної площі цукрових буряків в аграрних підприємствах області обумовлено насамперед економічними показниками – висока собівартість і трудомісткість даної культури, низька закупівельна ціна на сировину продукції. Економічна ефективність виробництва цукрових буряків у агропідприємствах області показана у таблиці 3.9.

**Динаміка економічної ефективності галузі буряківництва
в аграрних підприємствах Тернопільської області**

Показник	Роки					
	2000	2001– 2005	2006– 2010	2011	2012	2013
Зібрана площа цукрових буряків, тис. га	38,8	55,0	41,9	51,6	39,3	25,7
Виробництво цукрових буряків, тис. т	730,2	1238,6	1356,4	1762,7	1705,1	785,1
Урожайність з 1 га, ц	188,2	225,2	323,7	341,8	434,3	305,3
Повна собівартість 1 ц проданих цукрових буряків, грн.	12,08	14,13	31,67	54,18	43,24	39,85
Ціна продажу 1 ц буряків, грн.	11,57	14,30	42,45	82,76	46,30	37,24
Отримано прибутку (–збитку) на 1 ц проданих буряків, грн.	–0,51	0,17	10,78	28,58	3,06	–2, 61
Рентабельність буряківництва, %	–4,2	1,2	34,0	52,8	7,1	–6,6

Упродовж 2000–2013 рр., як видно з таблиці, зібрана площа цукрових буряків суттєво коливалася. Для прикладу, найбільша зібрана площа цукрових буряків була в 2001–2005 рр. і 2011 р.– відповідно 55–51,6 тис. га, що в 2,1–2 рази більше порівняно з 2013 р.

Аналізом виявлено позитивну тенденцію, а саме збільшення урожайності цукрових буряків. Так, наприклад, урожайність цукрових буряків за аналізований період збільшилась із 188,2 ц/га у 2000 р. до 434,3–305,3 ц/га відповідно у 2012–2013 рр., або у 2,3–1,6 разу.

За аналізований період суттєво збільшились собівартість і ціна 1 ц цукрових буряків. Так, собівартість 1 ц цукрових буряків упродовж 2000–2013 рр. збільшилась відповідно від 12,08 грн. до 39,85 грн., або у 3,3 разу. При цьому рівень собівартості цукрових буряків має значну диференціацію в часі. Для прикладу, порівняно найвища собівартість 1 ц цукрових буряків була у 2010 р. – 66,82 грн., а у досліджувані роки вона зменшувалась: у 2011 р. – до 54,18 грн., у 2012 р. – 43,24 грн. і у 2013 р. – 39,85 грн.

Порівняно найвищою була ціна реалізації 1 ц цукрових буряків у 2011 р. – 82,76 грн., що обумовило найбільше прибутку з розрахунку на одиницю продукції та найвищу рентабельність галузі. Водночас у послідуючі роки (2012–2013) ціна реалізації 1 ц цукрових буряків зменшилась відповідно до 46,30 грн. і 37,24 грн., що призвело до збитковості галузі.

Варто зазначити значну диференціацію собівартості 1 ц цукрових буряків і їх ціни у агропідприємствах за районами і в часі, яка здійснила вагомий вплив на прибутковість та рентабельність галузі буряківництва (табл. 3.10).

Як видно з таблиці, найменшими і найвищими рівнями повної собівартості 1 ц цукрових буряків були: у 2010 р. відповідно 17,43 грн. (Бучацький р-н) і 95,00 грн. (Гусятинський р-н); у 2011 р. – 32,80 грн. (Підволочиський р-н) і 68,43 грн. (Гусятинський р-н); у 2012 р. – 30,80 грн. (Борщівський р-н) і 52,60 грн. (Підгаєцький р-н); у 2013 р. – 25,77 грн. (Заліщицький р-н) і 60,22 грн. (Підволочиський р-н). Різниця між найменшою і найвищою повною собівартістю 1 ц цукрових буряків становила: у 2010 р. – 77,57 грн. (в 5,4 разу); у 2011 р. – 35,63 грн. (в 2,1 разу); у 2012 р. – 21,80 грн. (в 1,7 разу) та в 2013 р. – 34,45 грн. (в 2,3 разу). Наведені показники засвідчили, що упродовж 2010–2012 рр. різниця між найменшим і найвищим рівнем повної собівартості мала чітку тенденцію до зменшення, тобто вирівнювання середньої собівартості 1 ц цукрових буряків за районами регіону.

**Собівартість та рентабельність цукрових буряків у підприємствах
за районами Тернопільської області**

Райони	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	рентабельність галузі, %	повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	рентабельність галузі, %	повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	рентабельність галузі, %	повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	рентабельність галузі, %
Бережанський	–	–	–	–	–	–	–	–
Борщівський	–	–	46,44	57,0	30,80	10,7	44,87	–7,1
Бучацький	17,43	71,8	37,66	27,4	37,1	–1,5	45,36	–19,9
Гусятинський	95,00	10,2	68,43	45,7	42,54	9,4	37,99	–1,6
Заліщицький	25,86	36,7	35,59	19,2	32,81	11,7	25,77	34,2
Збараський	37,03	–1,7	39,37	80,6	42,93	36,7	44,28	2,0
Зборівський	36,95	–14,5	42,46	–2,9	50,56	–12,6	–	–
Козівський	57,69	68,9	51,01	103,8	44,94	1,5	34,80	0,1
Кременецький	33,76	–1,3	35,16	18,5	46,82	–5,7	–	–
Лановецький	43,55	36,6	41,21	5,8	33,14	10,9	37,06	1,3
Монастирський	57,01	96,4	–	–	47,17	0,7	–	–
Підволочиський	46,28	98,4	32,80	187,5	40,77	14,1	60,22	–40,7
Підгаєцький	84,13	39,0	59,29	77,8	52,6	–9,7	52,84	–36,0
Теребовлянський	35,28	–21,2	34,47	51,3	34,25	52,9	39,34	10,5
Тернопільський	35,37	2,4	53,79	27,0	36,27	22,8	34,70	9,6
Чортківський	41,38	–30,0	57,68	9,7	35,17	15,3	48,61	–19,7
Шумський	31,17	6,8	36,93	16,6	42,14	7,2	51,62	0,6
Разом по області	66,82	20,0	54,18	52,7	43,24	7,1	39,85	–6,6

Водночас різниця між повною собівартістю і прибутковістю буряківництва в розрізі районів регіону залишається високою. При цьому, у 2012 р. галузь буряківництва, як видно з таблиці 3.10, була збитковою у підприємствах Бучацького, Зборівського, Кременецького і Підгаєцького районів. У 2013 р. чотири райони взагалі відмовилися вирощувати цукрові буряки, а шість районів (Підволочиський, Підгаєцький, Бучацький, Чортківський, Бережанський і Гусятинський) стали збитковими, що обумовило збитковість буряківництва у більшості підприємств та області взагалі,

рентабельність стала на рівні (-6,6%), відбувається згортання і занепад галузі.

Дослідженнями виявлено важливу проблему галузі буряківництва в регіоні – відсутність єдиного методичного підходу до розрахунку цін реалізації буряків на цукрові заводи. У кожному районі регіону склалися різні варіанти взаєморозрахунків, котрі супроводжуються значною диференціацією цін. Для прикладу, найменшу і найвищу ціну реалізації 1 ц буряків на заводи мали підприємства: у 2010 р. відповідно 27,80 грн. (Теребовлянський р-н) і 116,94 грн. (Підгаєцький р-н); у 2011 р. – 42,44 грн. (Заліщицький р-н) і 105,43 грн. (Підгаєцький р-н); у 2012 р. – 39,09 грн. (Борщівський р-н) і 58,69 грн. (Збаразький р-н); у 2013 р. – 33,81 грн. (Підволочиський р-н) і 51,90 грн. (Шумський р-н). Різниця між найменшою і найбільшою ціною за 1 ц цукрових буряків становила: у 2010 р. відповідно 4,2 разу; у 2011 р. – 2,5 разу; у 2012 р. – 1,7 разу і в 2013 р. – 1,5 разу.

Зазначимо, що ще більшою була диференціація закупівельних цін у розрізі господарств регіону. Така значна строкатість стала основним гальмівним фактором розвитку буряківництва у Тернопільській області. Наведені показники переконують у тому, що у досліджуваному регіоні необхідно удосконалювати економічний механізм взаємовідносин учасників інтегрованого буряковиробництва, державного регулювання ціноутворення, виробництва і продажу продукції.

За сприятливої ціни на цукрові буряки у 2011 р. (103,96 грн./ц) буряківництво Козівського району Тернопільської області навіть за найнижчої у регіоні урожайності (225 ц/га) досягло рентабельності 103,8%. Повна собівартість продукції становила 51,01 грн./ц, а реалізаційна ціна була удвічі більшою (103,96 грн./ц). Водночас господарства Зборівського району, що мали порівняно із підприємствами Козівського району вищу урожайність, через вкрай низьку реалізаційну ціну (43,21 грн./ц) зазнали збитків (-2,9%). Аналогічні приклади порушення економічних взаємовідносин між партнерами бурякоцукрового виробництва виявлено і в інших районах регіону, що є одним із головних факторів негативного впливу на рівень прибутковості сільськогосподарських підприємств, занепаду галузі.

Зазначимо, що суттєва диференціація повної собівартості та ціни реалізації 1 ц продукції виявлена і на виробництві насіння соняшнику, сої й ріпаку. За аналізований період (2010–2013 рр.) виробництво і продаж насіння соняшнику, сої та ріпаку в агропідприємствах області загалом було прибутковим.

Аналіз показав, що упродовж 2010–2013 рр. спостерігається чітка

тенденція до підвищення собівартості продукції технічних культур. Для прикладу, повна собівартість 1 ц реалізації насіння соняшнику збільшилась із 237,96 грн. у 2010 р. до 248,90 грн. у 2013 р.; сої із 267,50 грн. відповідно до 294,24 грн. і ріпаку – із 238,68 грн. до 293,33 грн.

Ціна 1 ц реалізації продукції за аналізований період: сої збільшилась із 267,53 грн. у 2010 р. до 342,89 грн. у 2013 р., або на 75,36 грн.; ріпаку – із 290,87 грн. відповідно до 294,09 грн., або на 3,22 грн.; насіння соняшнику навіть зменшилась із 316,07 грн. у 2010 р. до 281,16 грн. у 2013 р., або на 34,91 грн.

З наведених показників видно, що темпи зростання цін за 1 ц продукції технічних культур значно відставали від темпів збільшення їх повної собівартості, що обумовило зменшення прибутковості та рівня рентабельності галузі. Значну диференціацію мала повна собівартість 1 ц реалізованої продукції як за роками, так і в розрізі районів. Для прикладу, найменша і найбільша повна собівартість 1 ц реалізованої продукції у 2013 р. становила: насіння соняшнику відповідно 151,79 грн. (Бучацький р-н) і 524,45 грн. (Кременецький р-н), різниця становила 3,5 рази; сої – 154,06 грн. (Монастириський р-н) і 437,68 грн. (Кременецький р-н), різниця – 2,8 разу; насіння ріпаку – 178,78 грн. (Заліщицький р-н) і 517,98 грн. (Кременецький р-н), різниця становила 2,9 разу. Аналогічна диференціація повної собівартості реалізованого 1 ц продукції виявлена і в попередніх роках. Ще більшою була різниця між рівнем собівартості одиниці технічних культур за підприємствами у межах кожного району, що здійснювало головний (негативний) вплив на рівень прибутковості й рентабельності галузі технічних культур. Така значна диференціація у собівартості продукції технічних культур засвідчує про наявні резерви й можливості аграрних підприємств щодо їх розвитку, нагальну потребу розробки комплексної системи заходів, спрямованих, насамперед, на зменшення собівартості одиниці продукції та підвищення економічної ефективності галузі.

Галузь тваринництва. Вона включає молочне і м'ясне скотарство, свинарство, птахівництво та інші підгалузі. Тенденція їх розвитку в аграрних підприємствах Тернопільської області наведена в таблиці 3.11.

Як видно з таблиці, кількість поголів'я *молочного і м'ясного скотарства* у аграрних підприємствах області упродовж 1990–2013 рр. суттєво знижувалася. Так, наприклад, у аграрних підприємствах області загальна кількість великої рогатої худоби за аналізований період зменшилась із 644,1 тис. голів до 31 тис. голів, або у 20,8 разу, у тому числі поголів'я корів зменшилося відповідно із 165,4 тис. голів до 9,6 тис. голів, або у 17,2 разу.

Таблиця 3.11

**Динаміка поголів'я худоби і птиці у сільськогосподарських підприємствах
Тернопільської області (на кінець року, тис. голів)**

Види тварин	Роки							2013 р. в % до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Велика рогата худоба – всього	544,1	132,4	41,0	26,6	29,4	30,6	30,1	5,5
у т. ч.: корови	165,4	37,9	12,6	9,0	9,4	9,5	9,9	6,0
Свині	296,6	38,5	53,3	109,3	93,2	116,8	151,5	51,1
Вівці та кози	143,7	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,6	0,04
Коні	36,2	13,6	3,3	1,0	0,9	0,8	0,7	1,9
Кролі	1,6	0,1	–	–	–	–	–	–
Птиця	1324,8	108,6	712,2	760,5	744,4	1042,7	1433,7	108,2
Бджоли, тис. сімей	37,6	11,2	4,2	1,1	0,7	0,8	0,7	1,9

Наведені показники поголів'я переконують про нагальну потребу поступового відродження, особливо маточного поголів'я.

Раціональна кількість поголів'я корів для аграрних підприємств області, як показали дослідження, має бути у межах 95,0–100,0 тис. голів, що становитиме 19–20 корів на 100 га сільськогосподарських угідь. При цьому збільшити поголів'я корів до раціональних параметрів можливо лише при активній державній підтримці й виділенні певної суми (70–80%) коштів на пільгових умовах для створення і введення в експлуатацію, насамперед, малих і середніх ферм з новітніми й ресурсоощадними технологіями виробництва продукції.

Зазначимо, що відновлення маточного поголів'я корів у аграрних підприємствах дасть змогу розвивати м'ясне скотарство області, збільшити робочі місця на селі, сприятиме розвитку їхньої виробничої і соціальної інфраструктури, поліпшенню забезпечення органічними добривами підприємств, а головне – збільшити виробництво й продаж продукції для переробних підприємств і на цій основі поліпшити рівень споживання населенням молоко- і м'ясопродуктів.

Свинарство у аграрних підприємствах області, як видно з таблиці 3.11, за останні роки поволі відроджується. Для прикладу, поголів'я свиней на кінець 2013 року становило 119 тис. голів, або 40,1% порівняно із 1990 роком.

Галузі вівчарства, конярства й кролівництва у аграрних підприємствах області, як видно з таблиці, також знищені.

Зазнала занепаду у підприємствах області важлива галузь – бджільництво. Галузь має важливе значення для харчування і лікування населення, розвитку фармацевтичної та харчової галузей, сприяє підвищенню урожайності плодово-овочевих, окремих зернових і технічних культур шляхом запилення під час їх цвітіння тощо.

Птахівництво, як видно з таблиці, у 2013 р. відроджено за кількістю поголів'я на основі створення великих спеціалізованих підприємств. Їх завдання полягає в удосконаленні та запровадженні новітніх ресурсоощадливих технологій з метою виробництва конкурентоспроможної продукції птахівництва.

Динаміку виробництва і продажу продукції тваринництва агропідприємствами області наведено у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Динаміка виробництва і продажу продукції тваринництва аграрними підприємствами Тернопільської області

	Роки							2013 р. в % до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Виробництво продукції								
М'ясо (в забійній вазі), тис. т	85,7	11,9	4,4	7,9	10,6	11,3	16,7	19,5
Молоко, тис. т	493,1	72,9	35,5	34,5	37,7	44,2	48,5	9,8
Яйця, млн. шт.	145,1	21,1	73,2	118,4	132,8	167,1	179,3	123,6
Вовна, т	378	0	1,0	–	–	–	–	–
Мед, т	237	51	25	7	7	8	6	2,5
Продаж продукції								
Худоба і птиця (в живій вазі), тис. т	139,1	26,3	7,5	12,3	16,0	16,7	24,4	17,5
Молоко та молокопродукти (у перерахунку на молоко), тис. т	505,4	48,7	28,3	30,5	35,6	40,2	44,9	8,9
Яйця, млн. шт.	129,1	20,4	72,7	115,5	133,3	167,5	179,4	139,0

Як видно з таблиці, за останні два роки виробництво і продаж тільки яєць перевищено рівень 1990 року. Виробництво і продаж інших видів продукції значно відстає від рівня 1990 року.

Значний вплив на обсяги виробництва і продажу продукції тваринництва здійснює продуктивність тварин. Динаміку продуктивності тварин у аграрних

підприємствах Тернопільської області наведено в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

**Динаміка продуктивності тварин
у аграрних підприємствах Тернопільської області**

Показники	Роки							2013 р. в % до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Середній надій на корову за рік, кг	2930	1493	3237	4279	4330	4815	5250	179,2
Середньодобові прирости великої рогатої худоби на вирощуванні та відгодівлі, г	490	261	435	526	515	543	571	116,5
Середньодобові прирости свиней на вирощуванні та відгодівлі, г	256	121	237	376	371	429	485	189,5
Середня несучість курей-несучок за рік, шт.	223	202	261	236	217	252	241	108,1

Як видно з таблиці, упродовж 1990–2013 рр. виявлено чітку тенденцію до підвищення продуктивності тварин у агропідприємствах області. Так, наприклад, середній річний надій на корову збільшився із 2930 кг молока у 1990 р. до 5250 кг у 2013 р., або в 1,8 разу.

Середньодобові прирости маси великої рогатої худоби на вирощуванні та відгодівлі становили 490 г у 1990 р. і 571 г у 2013 р., або збільшився на 16,5%.

Зросла продуктивність і яєчного птахівництва у аграрних підприємствах області. Для прикладу, середня яйценосність кур-несучок, як видно з таблиці, починаючи з 2005 р. мала тенденцію щодо підвищення продуктивності. Так, якщо у 1990 р. середня несучість курей-несучок становила 223 шт. яєць, то у 2005 р. відповідно 261 шт., у 2012 р. – 252 шт. та у 2013 р. – 241 шт.

Аналіз показав, що у галузях тваринництва аграрних підприємств області відбувається чітка тенденція до підвищення собівартості продукції, що негативного впливає на розвиток економіки. Динаміку собівартості продукції тваринництва та її рентабельність у аграрних підприємствах області наведено у таблиці 3.14.

Таблиця 3.14

**Динаміка собівартості та рентабельності проданої продукції тваринництва
у агропідприємствах Тернопільської області**

Райони	2006 р.		2010 р.		2011 р.		2013 р.	
	повна собівартість 1 ц продукції, грн.	рентабельність, %	повна собівартість 1 ц продукції, грн.	рентабельність, %	повна собівартість 1 ц продукції, грн.	рентабельність, %	повна собівартість 1 ц продукції, грн.	рентабельність, %
Молоко	111,04	10,7	209,49	33,7	254,48	22,1	301,64	15,2
Велика рогата худоба на м'ясо	770,30	-36,1	1142,88	-22,7	1436,12	-10,9	1430,83	-24,6
Свині на м'ясо	866,33	-6,8	1278,18	-6,8	1400,97	-3,4	1431,45	8,1
Птиця на м'ясо	811,45	-46,0	793,76	10,2	721,54	35,6	1132,82	-23,0
Яйця курячі, 1000 шт.	206,58	-16,6	415,84	1,8	425,22	5,5	480,26	24,5

Як видно з таблиці, повна собівартість 1 ц реалізованого молока підприємствами області збільшилась із 111,04 грн. у 2006 р. до 301,64 грн. у 2013 р., або у 2,7 раза. Суттєве зростання собівартості обумовлює підвищення закупівельних цін на сировину та готові молокопродукти, що гальмує купівельну спроможність та споживання кінцевої продукції.

Повна собівартість 1 ц реалізованої живої маси великої рогатої худоби на м'ясо збільшилась із 770,30 грн. (2006 р.) до 1430 грн. (2013 р.), або відповідно у 1,9 разу.

У свинарстві повна собівартість 1 ц живої маси свиней, реалізованих на м'ясо, збільшилась із 866,33 грн. у 2006 р. до 1431,45 грн. у 2013 р., або у 1,7 разу.

За аналізований період, як видно з таблиці 3.14, збільшилась повна собівартість одиниці продукції птахівництва. Так, наприклад, повна собівартість 1 ц реалізованої маси птиці на м'ясо збільшилась із 811,45 грн. у 2006 р. до 1132,82 грн. у 2013 р., або у 1,4 рази. За вказаний період повна собівартість реалізованих 1000 шт. яєць збільшилась відповідно із 206,58 грн. до 480,26 грн., або у 2,3 разу.

Отже, суттєве зростання повної собівартості одиниці продукції тваринництва є одним із найголовніших гальмівних факторів економічної

ефективності функціонування галузей та їх конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках. Все це свідчить про нагальну потребу вирішення двоякої проблеми, а саме:

– на місцях у кожному підприємстві розробити комплексну систему заходів, спрямованих на раціональне використання матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів і на цій основі домогтися суттєвого зменшення собівартості кожного виду продукції;

– на державному рівні необхідно поліпшити регулювання ціноутворення в напрямі встановлення цін підтримки й еквівалентних на види продукції, процесів виробництва й продажу продукції та належну підтримку і захист виробників сільськогосподарської продукції.

3.5. Аналіз економічної ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств

Економічна ефективність функціонування сільськогосподарських підприємств залежить від комплексу внутрішніх і зовнішніх факторів. До внутрішніх основних факторів необхідно віднести: розмір підприємств за земельними угіддями; рівень забезпечення підприємства матеріально-технічними засобами; використання новітніх, ресурсоощадливих технологій виробництва продукції, собівартість продукції та інші.

Зовнішні основні фактори впливу на кінцевий результат функціонування підприємств включають: ціни і їх державне регулювання; попит на певні види продукції; купівельна спроможність споживачів; державне регулювання обсягів виробництва й продажу аграрної продукції; державна підтримка, сприяння та захист товаровиробників; природно-кліматичні умови тощо.

Дослідження показали, що у сільськогосподарських підприємствах збільшуються обсяги виробництва і продажу продукції, а також зростає дохідність і прибутковість підприємств. Показники розвитку економіки основних галузей аграрних підприємств Тернопільської області наведено у таблиці 3.15. Як видно з таблиці, обсяг виручки від реалізації сільськогосподарської продукції підприємств області упродовж 2006–2013 років збільшився відповідно на суму із 581,6 млн. грн. до 3717,4 млн. грн., або відповідно збільшився в 6,4 раза. За цей період валовий прибуток у галузях аграрних підприємств збільшився відповідно із 45,2 млн. грн. до 279,4 млн. грн., або у 6,2 раза.

Рівень рентабельності галузей підприємств області збільшувався до 2011 р., а у 2012 р. цей показник зменшився до 15,3%, в 2013 р. – рентабельність в цілому по підприємствах області зменшилась до 8,1%. Причиною зменшення рівня рентабельності стало збільшення витрат на виробництво і продаж продукції при одночасному зменшенні закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію.

Таблиця 3.15

**Ефективність сільськогосподарського виробництва
у підприємствах Тернопільської області, млн. грн.**

Показники	Роки						2013 р. в % до 2006 р.
	2006	2008	2010	2011	2012	2013	
Продукція сільського господарства – всього:							
повна собівартість	536,4	1263,1	2002,4	2673,4	3324,1	3438,0	6,4 раза
чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	581,6	1563,3	2324,9	3408,2	3831,7	3717,4	6,4 раза
рентабельність (–збитковість), %	8,4	23,8	16,1	27,5	15,3	8,1	–0,3
Продукція рослинництва:							
повна собівартість	419,6	1056,7	1749,2	2318,8	2905,8	2884,0	6,9 раза
чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	482,9	1350,0	2066,3	3035,4	3381,1	3123,8	6,5 раза
рентабельність, %	15,1	27,8	18,1	30,9	16,4	8,3	–6,8
Продукція тваринництва:							
повна собівартість	116,8	206,4	253,2	354,6	418,3	554,0	4,7 раза
чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	98,7	213,3	258,6	372,7	450,6	593,6	6,0 раза
рентабельність, %	–15,5	3,3	2,1	5,1	7,7	7,1	+22,6
Частка підприємств, які отримали від реалізації агропродукції, %							
прибуток	73,0	69,9	73,2	82,5	80,7	65,9	–7,1
збиток	27,0	30,1	26,8	17,5	19,3	34,1	+7,1

Варто зазначити, що частка виручки, отриманої від реалізації продукції рослинництва за останні роки у загальній виручці підприємства становила понад 84%. Це свідчить про нагальну потребу збільшення робочих місць у галузях тваринництва, прискорення розвитку, насамперед, молочного і м'ясного скотарства у аграрних підприємствах Тернопільської області.

Важливою проблемою області є те, що за останні роки, особливо у 2013 р., збільшилась кількість збиткових аграрних підприємств до 34,1%. Збільшення збитковості аграрних підприємств та зменшення рентабельності галузі обумовило нас поглибити наукові дослідження, виявити причини збитковості, головні фактори, що сприяють підвищенню економічної

ефективності функціонування аграрних підприємств.

Важливим фактором збільшення обсягу виробництва продукції є концентрація, тобто масштаб виробництва. З метою вивчення впливу концентрації на економічну ефективність виробництва продукції провели групування агропідприємств Тернопільської області за зібраною площею зерна пшениці (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Вплив концентрації на економічну ефективність виробництва зерна пшениці у підприємствах Тернопільської області у 2009–2011 рр.

Показники	Групи підприємств за зібраною площею, га			Разом по всіх групах
	I до 300	II 301–600	III 601 і більше	
Кількість підприємств, один.	80	56	41	177
Середня зібрана площа пшениці, га	172	409	1252	484
Урожайність пшениці, ц/га	24,3	27,8	37,8	32,9
Виробництво зерна на підприємство, тис. ц	4,2	11,4	47,3	15,9
Виробнича собівартість 1 ц зерна, грн.	112,7	98,80	103,80	104,92
у т. ч.:				
насіння, грн.	15,81	13,85	14,08	14,24
міндобрива, грн.	20,97	19,02	24,68	21,93
нафтопродукти, грн.	20,51	18,39	17,04	17,97
оплата праці, грн.	11,30	9,38	7,52	8,41
Повна собівартість 1 ц реалізованого зерна, грн.	128,48	113,38	114,78	116,02
Ціна 1 ц реалізованого зерна, грн.	134,50	131,60	139,46	136,44
Отримано прибутку:				
на 1 ц проданого зерна, грн.	6,02	18,22	24,68	20,42
на 1 га зібраної площі, грн.	122,8	379,0	755,7	549,5
Рентабельність галузі, %	4,7	16,1	21,5	17,6

Як видно з таблиці, зі збільшенням зібраної площі, тобто посиленням концентрації у галузі, підвищується урожайність пшениці, раціональніше використовуються наявні ресурси, зменшуються виробничі витрати і на цій основі досягається підвищення економічної ефективності виробництва. Порівняно найвищої ефективності виробництва зерна досягли підприємства другої і третьої груп із середньою посівною площею 409–1252 га. Ці підприємства, як видно з таблиці, мали найменшу виробничу і повну собівартість зерна та найбільшу рентабельність продажу пшениці.

Встановлено, що підприємства першої групи із середньою зібраною площею 171 га допустили найбільші витрати коштів в розрахунку на 1 ц зерна на насіння, нафтопродукти, оплату праці тощо. В результаті, ці підприємства мали найвищу виробничу й повну собівартість, що обумовило зменшення прибутку як на 1 ц проданого зерна, так і 1 га зібраної площі, а також найменшу рентабельність (4,7%).

Зазначимо, що крупномасштабне виробництво дає можливість ліпше використовувати матеріально-технічні, трудові та інші ресурси. Крім того, концентрація виробництва сприяє поліпшенню використання новітніх, ресурсощадних технологій виробництва, зменшенню собівартості продукції і на цій основі підвищенню її конкурентоспроможності.

Аналогічні переваги крупномасштабного виробництва виявлені й при виробництві інших видів сільськогосподарської продукції.

Водночас у Тернопільській області, як свідчить статистика¹, більшість 668 аграрних підприємств (68,9%) мали у 2012 р. зібрану площу до 100 га. Зібрану площу зернових і зернобобових культур в 2012 р. мали у межах: від 101 до 500 га 128 підприємств (13,2%); 501–1000 га – 81 підприємство (8,4%) і понад 1001 га – 92 підприємства, або 9,5%.

Враховуючи значну перевагу масштабу виробництва, на перспективу в сільському господарстві Тернопільської області доцільно посилювати процес концентрації, що сприятиме ефективнішому використанню наявних ресурсів та підвищенню конкурентоспроможності аграрних підприємств.

Важливий напрям підвищення економічної ефективності аграрного виробництва має забезпеченість сільськогосподарських товаровиробників сучасними технічними засобами. Наявність сільськогосподарської техніки та енергетичних потужностей показано у таблиці 3.17.

Як видно з таблиці, у аграрних підприємствах Тернопільської області виявлена чітка тенденція щодо зменшення кількості тракторів і комбайнів збирання основних сільськогосподарських культур. Разом з тим, суттєво зменшено енергетичні потужності сільськогосподарських підприємств, що є гальмівним чинником щодо застосування новітніх, ресурсощадних технологій виробництва продукції.

Дослідження показали, що в середньому аграрні підприємства Тернопільської області мають вартісне співвідношення силових і робочих машин як 1 : 1,3–1,4. Водночас практика передових підприємств (ПАП

¹ Сільське господарство Тернопільської області за 2013 рік : статистичний збірник. – Тернопіль, 2014.

«Іванівське» Теробовлянського, ТОВ «Україна» Підволочиського, агрофірма «Горинь» Лановецького районів та ін.) переконують, що таке співвідношення доцільно мати як 1 : 2,2–2,8. Рекомендовані параметри співвідношення силових і робочих машин дають змогу ефективніше використовувати насамперед силові машини, що сприятиме зменшенню собівартості продукції.

Таблиця 3.17

**Наявність сільськогосподарської техніки у аграрних підприємствах
Тернопільської області (на кінець року), шт.**

Показники	Роки							2013 р. в % до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Трактори – всього	15479	11233	6181	3289	3101	3054	3108	20,1
у т. ч. на 1000 га ріллі	18	16	18	7	7	7	7	38,9
Потужність двигунів тракторів, тис. кВт	1027	749	430	308	305	301	317	30,9
Середня потужність двигуна трактора, кВт	66,3	66,7	69,6	93,6	98,4	98,6	102,0	153,8
Зернозбиральні комбайни – всього	4063	2791	1613	840	757	743	685	16,9
у т. ч. на 1000 га посівної площі зернових (без кукурудзи)	11	9	5	3	3	3	3	27,3
Кукуруддозбиральні комбайни – всього	367	196	54	23	20	19	20	5,4
у т. ч. на 1000 га посіву кукурудзи	11	18	3	0,4	0,2	0,2	0,1	0,9
Бурякозбиральні машини – всього	1105	702	392	168	152	142	119	10,8
у т. ч. на 1000 га посіву буряків	10	13	13	3	3	4	4	40,0
Картоплезбиральні комбайни – всього	388	111	45	64	60	58	64	16,5
у т. ч. на 1000 га площі картоплі	18	92	30	5	2	2	2	11,1
Установки та агрегати для доїння корів – всього	1996	991	353	163	171	165	145	7,3
Енергетичні потужності у підприємствах, тис. кВт	3535	2488	1335	818	795	813	808	22,9
у т. ч. на 100 га посівної площі, кВт	441	431	324	161	151	151	150	34,0

Зазначимо, що в умовах суттєвого скорочення тракторів, комбайнів та інших технічних засобів, необхідно домогтися значного підвищення рівня використання кожної машини, організації роботи наявної техніки у напружені періоди у дві зміни.

За рахунок скорочення простоїв з організаційних і технічних причин, максимального використання потужних тракторів, особливо за рахунок раціонального комплектування агрегатів, широкого застосування тракторного парку на транспортних роботах, можна підвищити їх річний виробіток у середньому майже на чверть і разом з тим скоротити амортизаційні відрахування на одиницю продукції.

Таблиця 3.18

**Структура доходності від продажу продукції рослинництва
сільськогосподарських підприємств Тернопільської області**

Назва продукції	2011 р.			2012 р.			2013 р.		
	дохід (виручка), млн. грн.	валовий прибуток (-збиток), млн. грн.	рентабельність, %	дохід (виручка), млн. грн.	валовий прибуток (-збиток), млн. грн.	рентабельність, %	дохід (виручка), млн. грн.	валовий прибуток (-збиток), млн. грн.	рентабельність, %
Зернові і зернобобові – всього	1297,2	223,1	20,8	1976,0	304,5	18,2	1790,2	56,9	3,3
у т. ч.: пшениця озима	539,6	31,4	6,2	832,6	78,4	10,4	522,1	-39,9	-7,1
пшениця яра	44,7	7,0	18,6	58,2	7,4	14,1	22,3	-0,6	-2,8
жито	3,2	0,3	8,9	7,2	-1,8	-19,6	2,3	0,2	10,4
ячмінь озимий	32,6	3,7	12,9	45,9	6,2	15,7	40,6	-5,5	-11,9
ячмінь ярий	116,8	34,7	42,2	204,5	57,4	39,0	122,0	10,7	9,6
гречка	16,1	6,4	66,2	24,9	5,6	28,8	19,8	2,0	11,0
горох	5,3	1,1	25,3	8,6	2,0	29,3	9,7	3,1	46,7
кукурудза на зерно	533,2	137,2	34,6	845,2	155,0	22,5	1044,0	86,2	9,0
Цукрові буряки	913,0	315,3	52,7	483,9	31,9	7,1	185,1	-13,0	-6,6
Насіння соняшнику	57,0	17,7	45,2	63,4	12,9	25,6	62,9	7,2	13,0
Соя	106,5	15,7	17,3	128,1	27,0	26,7	266,8	37,9	16,5
Ріпак – всього	296,6	81,9	38,2	429,9	77,2	21,9	357,3	0,9	0,3
Картопля	169,8	9,6	6,0	128,9	-39,2	-23,3	212,2	49,4	30,4
Овочі – всього	24,6	1,2	5,1	12,8	2,1	19,6	53,6	1,1	2,1
Плоди	5,0	3,9	337,7	1,0	0,5	93,7	0,4	-0,03	-7,4
Ягоди	-1,6	-0,05	3,1	0,2	0,01	45,2	1,0	0,6	181,1

Важливий вплив на економічну ефективність сільськогосподарського виробництва здійснює структура виробництва і продажу продукції рослинництва у підприємствах Тернопільської області (табл. 3.18). Найбільше валового доходу в галузях рослинництва, як видно з таблиці, забезпечують зернові культури і цукрові буряки.

Серед зернових культур найбільше доходу і прибутку отримують від вирощування і реалізації пшениці, кукурудзи на зерно, ячменю. Найбільш прибутковими є гречка і горох, що зумовлює підприємства більше приділяти уваги та збільшувати обсяги виробництва і продаж саме цих культур на найближчу перспективу.

Збитковим було виробництво і продаж жита, що свідчить про недостатню увагу з боку підприємств до цієї культури. Водночас зерно жита користується значним попитом і використовується для випічки смачного і цінного житнього хліба.

Зазначимо, що у 2013 р., як видно з таблиці 3.18, збитковим стало виробництво зерна пшениці озимої і ярої, ячменю озимого, цукрових буряків і плодів.

В групі технічних культур за останні роки найдохіднішими були цукрові буряки, насіння ріпаку і соняшнику. Однак доходи цих культур мають значну диференціацію як за роками, так і районами та підприємствами. А у 2013 р. галузь буряківництва аграрних підприємств області стала збитковою, отримано збитків на суму 13,0 млн. грн., рентабельність галузі була на рівні (-6,6%). Причиною цього стала низька урожайність цієї культури, зменшення попиту на внутрішньому ринку та деконцентрація галузі у аграрних підприємствах області.

Збитковою залишається галузь картоплярства в сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області. Так, середня собівартість 1 ц картоплі в аграрних підприємствах області у 2012 р. становила 191,08 грн., а середня ціна реалізованої картоплі – 146,56 грн. На кожному 1 ц реалізованої картоплі господарства отримали збитки на суму 44,52 грн., рентабельність галузі стала збитковою (-23,3%). Водночас галузь картоплярства у аграрних підприємствах області в 2013 р. була прибутковою. Повна собівартість 1 ц картоплі в 2013 р. становила 145,44 грн., а ціна реалізації збільшилась до 189,59 грн. На кожному 1 ц картоплі було отримано 44,15 грн. прибутку, рентабельність галузі досягла 30,4%. Прибуткове виробництво картоплі у 2013 р. стало завдяки підвищенню урожайності цієї культури. Так, урожайність картоплі з 1 га зібраної площі в

2013 р. становила 340,9 ц, що на 110,3 ц більше порівняно із 2012 р., коли галузь була збитковою.

Варто зазначити, що основною причиною низької дохідності й прибутковості більшості підприємств Тернопільської області є висока собівартість 1 ц продукції, обумовлена недостатнім рівнем урожайності усіх сільськогосподарських культур. Так, наприклад, урожайність за останні роки в області мали: озимої пшениці до 30 ц/га відповідно 34,6% підприємств; ячменю ярого до 25 ц/га – 58,2%; кукурудзи на зерно до 60 ц/га – 66,8%; цукрових буряків до 300 ц/га – 52,2% підприємств. При цьому спостерігається значна диференціація як за урожайністю усіх культур, так і за їх собівартістю по районах, а тим більше господарствах. Для прикладу, різниця між найвищою і найменшою собівартістю у 2012 р. в господарствах районів становила: пшениці – 70,7 грн.; кукурудзи на зерно – 104,64 грн.; цукрових буряків – 17,42 грн. Наведені показники собівартості свідчать про можливість значного зменшення витрат за рахунок збільшення урожайності культур і на цій основі підвищення рівня дохідності та прибутковості аграрних підприємств.

Динаміку собівартості й рентабельності виробництва і продажу зерна пшениці в сільськогосподарських підприємствах за районами Тернопільської області наведено у таблиці 3.19.

Як видно з таблиці, у підприємствах області на протязі 2010–2012 рр. відбулась тенденція збільшення прибутковості й рентабельності у зерновому господарстві. Так, рівень рентабельності зерна пшениці упродовж 2010–2012 рр. в середньому по господарствах області збільшився із 2,1% до 10,4%, або на 8,3%. Це свідчить про те, що на кожну гривню вкладених коштів у зернове господарство було отримано прибутку в 2010 р. – 2 коп. і 2012 р. – 8 коп., що на 6 коп. більше.

Водночас рівень рентабельності зерна пшениці має суттєву диференціацію за районами області. Для прикладу, найбільший і найменший рівень рентабельності, як видно з таблиці 3.19, мав такі значення: у 2010 р. відповідно 48,3% (Підгаєцький район) і –41,1% (Монастириський); у 2011 р. 36,6% (Тернопільський) і –35,2% (Кременецький); у 2012 р. 35,9% (Підволочиський) і –14,8% (Підгаєцький); у 2013 р. 10,5% (Бучацький) і –43,3% (Бережанський район). Значно більшу диференціацію рентабельності виявлено безпосередньо у господарствах на місцях. Наведені суттєві коливання прибутковості й рентабельності продажу вказують на те, що ці показники зернової галузі обумовлені, насамперед, рівнем собівартості продукції та

урожайності зерна пшениці.

Таблиця 3.19

**Собівартість та рентабельність продажу зерна пшениці
підприємств за районами Тернопільської області**

Райони	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %	повна собівартість 1 ц зерна, грн.	рентабельність зерна, %
Бережанський	118,74	-0,4	121,75	14,4	127,39	12,8	250,79	-43,3
Борщівський	95,00	3,9	93,88	14,4	119,28	8,7	123,62	-7,3
Бучацький	74,6	39,6	94,99	31,5	120,16	23,5	129,15	10,5
Гусятинський	103,31	-7,6	147,42	13,9	154,09	1,8	132,35	1,4
Заліщицький	107,02	-6,9	111,69	0,2	117,28	8,0	121,17	-14,4
Збаразький	112,85	-5,2	107,21	12,8	137,10	6,0	167,74	-21,9
Зборівський	96,04	7,1	112,51	2,0	121,43	16,4	143,86	-12,4
Козівський	138,51	-33,8	141,94	-1,5	133,36	5,3	132,89	4,3
Кременецький	121,64	-18,6	199,27	-35,2	175,42	-12,3	180,03	-29,5
Лановецький	107,79	2,7	134,69	2,3	140,67	5,5	171,27	-10,7
Монастирський	158,25	-41,1	154,05	-11,2	104,72	32,2	165,22	-23,8
Підволочиський	100,53	23,4	137,46	17,7	115,42	35,9	149,64	7,6
Підгаєцький	97,83	48,3	187,81	-20,9	163,02	-14,8	173,74	-26,1
Теребовлянський	100,81	-1,7	105,78	17,5	115,77	16,5	118,48	8,6
Тернопільський	84,35	14,3	95,93	36,6	123,59	20,9	136,27	8,0
Чортківський	100,94	-5,5	124,45	-6,5	124,41	14,8	173,47	-21,3
Шумський	125,67	-15,2	106,86	12,9	126,08	14,5	169,07	-22,4
Разом по області	101,22	2,1	130,42	7,0	132,99	10,4	148,11	-6,9

Зазначимо, що саме урожайність зерна пшениці здійснює вагомий вплив на економічну ефективність галузі. Це підтверджується групуванням сільськогосподарських підприємств районів Тернопільської області за рівнем урожайності пшениці (табл. 3.20).

**Вплив урожайності на економічну ефективність виробництва зерна
пшениці у аграрних підприємствах Тернопільської області**

Показники	Групи районів за урожайністю, ц/га			Разом по області
	I до 25	II 25,1–50	III 50,1 і більше	
1	2	3	4	5
Кількість районів, один.	13	36	2	51
Урожайність пшениці, ц/га	22,1	36,6	54,2	34,4
Виробництво зерна, тис. т	235,2	1466,8	124,1	1826,1
Продано зерна, тис. т	168,5	1097,6	70,4	1336,5
Повна собівартість 1 ц реалізованого зерна, грн.	104,09	126,71	116,31	123,31
Ціна 1 ц реалізованого зерна, грн.	101,57	137,69	142,42	133,39
Отримано прибутку				
на 1 ц зерна, грн.	-2,52	10,98	26,11	10,08
на 1 га зібраної площі, грн.	-40,0	300,7	801,7	254,1
Рентабельність, %	-2,4	8,7	22,4	8,2

Як видно з таблиці, з підвищенням урожайності пшениці поліпшується економічна ефективність виробництва зерна. Порівняно найвищої ефективності виробництва зерна досягнули господарства третьої групи районів, в якій середня урожайність пшениці досягла 54,2 ц з 1 га зібраної площі, що на 19,8 ц більше, ніж в середньому по області. Так, наприклад, у підприємствах третьої групи районів повна собівартість 1 ц зерна становила 116,31 грн., що на 7 грн. менше, ніж в середньому по області. Там на кожному реалізованому 1 ц зерна було отримано 26,11 грн. прибутку, з кожного зібраного гектара пшениці отримано 801,7 грн. прибутку, рентабельність галузі досягла 22,4%, що на 14,2% більше порівняно із середньообласним аналогічним показником.

Важливий вплив на урожайність усіх сільськогосподарських культур здійснюють органічні та мінеральні добрива. На жаль, рівень використання добрив у сільськогосподарських підприємствах за останні роки суттєво зменшився (табл. 3.21).

Як видно з таблиці, за аналізований період відбулось різке зменшення обсягу внесення органічних і мінеральних добрив під основні сільськогосподарські культури, що негативно впливає на рівень урожайності всіх культур.

**Внесення добрив сільськогосподарськими підприємствами
Тернопільської області**

Показники	Роки							2013 р. в % до 1990 р.
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	
Внесено органічних добрив під посіви, т/га	12,3	1,5	0,7	0,4	0,5	0,4	0,5	4,1
у т. ч.: зернових і зернобобових	3,7	0,5	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	5,4
кукурудзи на зерно	13,1	0,2	0,1	0,2	0,4	0,6	0,6	4,6
цукрові буряки	50,5	10,5	6,3	1,7	2,4	2,4	2,7	5,3
картоплі	46,8	23,5	4,1	0,6	0,5	0,4	0,1	0,2
Внесено мінеральних добрив під посіви – всього, кг/га	213	20	66	101	118	120	137	64,3
у т. ч.: азотних	89	14	41	75	81	80	96	107,9
калійних	70	3	13	14	20	22	19	27,1
фосфорних	54	3	12	12	17	18	21	38,9
Внесено міндобрив під:								
зернові і зернобобові	144	15	52	79	93	102	127	88,2
кукурудзу на зерно	375	40	88	97	123	117	149	39,7
цукрові буряки	545	84	244	237	262	282	233	28,6
картоплю	275	65	300	120	175	166	371	134,9

Зменшення обсягу використання органічних добрив обумовлено суттєвим зменшеннями поголів'я тварин, особливо великої рогатої худоби у сільськогосподарських підприємствах.

Внесення за останні роки 101–120 кг поживних речовин мінеральних добрив, це такий обсяг діючої речовини, що сприяє як підвищенню урожайності сільськогосподарських культур, так і збереженню родючості ґрунтів.

Важливе значення для якісного впливу мінеральних добрив на родючість ґрунтів має певне співвідношення частки азотних добрив до фосфорних і калійних. На місцях, як свідчить література, співвідношення частки азотних добрив до фосфорних і калійних постійно зберігається на значеннях близьких, як 1 : 0,2 : 0,2–0,23 із домінуванням в загальній кількості азотних мінеральних добрив масової частки аміачної селітри як висококонцентрованого добрива з двома формами азоту, швидкодіючого при порівняно невисокій вартості. Для збалансування поступлення в рослину та збереження запасів у ґрунті фосфору і калію, необхідно збільшити внесення фосфору у 3–4 рази і калію – у 5–6 раз

порівняно з теперішньою кількістю².

Важливим фактором підвищення родючості ґрунтів і збільшення гумусу є приорювання рештками соломи після збирання врожаю. Приорена солома та інші рослинні рештки при заробленні в ґрунт стали альтернативним джерелом вуглецю і органічним добривом одночасно.

За розкладу 1 кг соломи в ґрунті вже через 3 місяці, як свідчить література³, утворюється близько 50 г гумусу, а через 2 роки новоутворення закінчується, досягаючи максимального значення близько 90–100 г.

Внесення соломи здійснюють шляхом мульчування поверхні ґрунту, тобто безполицевим приорюванням її на глибину 8–12 см.

Зазначимо, що недопустиме спалювання стерні й інших рослинних решток, оскільки це найбільший руйнівний фактор деградації ґрунтового покриву, що призводить до дегуміфікації, агрофізичної деградації, розвитку водної і вітрової ерозії, зниження родючості ґрунтів. При цьому, з одного гектара безповоротно втрачається приблизно 1,5–2 тонн органічної речовини та 10–15 кг азоту⁴.

З метою поповнення органічної речовини і підвищення родючості ґрунту, вирощують і приорюють сидерати. Найефективніше їх застосовувати під картоплю, буряки, кукурудзу, озимі зернові, овочеві культури.

Приорювання 250–300 ц/га зеленої маси сидерату забезпечує надходження в ґрунт близько 125–150 кг/га азоту, 37–45 кг/га фосфору, 127–153 кг/га калію. Крім того, сидерати є важливим джерелом поповнення ґрунту гумусом, щорічне надходження якого в ґрунт складає 0,7–0,9 т/га.

З метою виявлення головних факторів впливу на економічну ефективність виробництва зерна пшениці провели групування підприємств Тернопільської області за коефіцієнтом дохідності (табл. 3.22).

Коефіцієнт дохідності визначається відношенням ціни реалізації 1 ц зерна пшениці до повної собівартості 1 ц пшениці. Він показує, скільки отримано прибутку (збитку) на 1 грн. повних витрат на виробництво і реалізацію певної продукції. Якщо коефіцієнт дохідності більше одиниці, скажімо 1,25, то це свідчить, що на 1 грн. повної собівартості отримано 25 коп. прибутку. Якщо коефіцієнт дохідності становить менше одиниці, для прикладу 0,85, то у цьому

² Брошак І. С. Моніторинг ґрунтів шляхом покращення родючості та економічної безпеки земель Тернопільської області : моногр. / І. С. Брошак, Р. Б. Гевко, С. С. Никеруй та ін. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2013. – С. 88.

³ Там саме, с. 89.

⁴ Там саме, с. 92.

випадку на 1 грн. понесених витрат отримано 15 коп. збитку.

Таблиця 3.22

**Вплив головних факторів на дохідність виробництва зерна
у аграрних підприємствах Тернопільської області (2010–2012 рр.)**

Показники	Групи підприємств за коефіцієнтом дохідності, пунктів			Разом по групах
	I до 1,0	II 1,01– 1,20	III 1,21 і більше	
Кількість районів, один.	17	25	9	51
Середній коефіцієнт дохідності, пункт.	0,89	1,10	1,29	1,08
Урожайність з 1 га зібраної площі, ц	28,0	37,0	38,6	34,6
Середня зібрана площа, тис. га	9,4	10,9	10,2	10,3
Зібрано пшениці на район, тис. т	26,3	40,3	39,4	35,5
Продано зерна на район, тис. т	18,3	30,8	25,4	25,7
Повна собівартість 1 ц проданого зерна, грн.	128,73	127,59	107,04	124,28
Ціна реалізації 1 ц зерна, грн.	114,12	140,25	138,40	133,72
Отримано прибутку:				
на 1 ц проданого зерна, грн.	-14,61	12,66	31,36	9,44
на 1 га зібраної площі, грн.	-285,3	359,0	780,3	236,7
на один район, тис. грн.	-2676,7	3904,2	7972,5	2428,5
Рентабельність галузі, %	-11,3	9,9	29,3	7,6

Найбільший вплив на дохідність зерна, як видно з таблиці 3.22, здійснюють повна собівартість 1 ц реалізованої пшениці та її ціна. Так, наприклад, найвищий коефіцієнт дохідності (1,29) мали підприємства третьої групи районів. Там повна собівартість 1 ц реалізованої пшениці була найменшою – 107,04 грн., що на 17,24 грн. менше, ніж в середньому по всіх групах районів. Ціна реалізації 1 ц зерна становила 138,40 грн., що на 4,68 грн. більше порівняно із середньою ціною по усіх групах районів. Зменшення собівартості й підвищення ціни 1 ц реалізованого зерна обумовило забезпечення порівняно найбільшого прибутку з розрахунку на одиницю проданої продукції, на 1 га зібраної площі та на один район.

Позитивним є те, що підвищення дохідності зерна пшениці, як видно із таблиці 3.22, супроводжується збільшенням урожайності зерна та концентрацією виробництва. Для прикладу, у третій групі районів порівняно з найвищим коефіцієнтом дохідності, урожайність зерна була на 10,6 ц більшою порівняно із першою групою, що обумовило зменшення собівартості продукції та підвищення її конкурентоспроможності.

Актуальною проблемою Тернопільської області є те, що у підприємствах

17-ти районів виробництво зерна пшениці упродовж 2010–2012 рр. було збитковим. Основною причиною була висока собівартість продукції, обумовлена низькою урожайністю.

Варто зазначити, що економічна ефективність галузі буряківництва у аграрних підприємствах Тернопільської області за 2010–2013 рр. стала суттєво зменшуватися. Для прикладу, рентабельність галузі, як видно з таблиці, у підприємствах області становила: у 2010 р. – 20,0%; у 2011 р. – 52,7%; у 2012 р. – 7,1%; а у 2013 р. – (–6,6%), тобто буряківництво стало збитковим. Все це зумовило нас поглибити дослідження галузі, виявити причини збитковості та обґрунтувати напрямки подальшого розвитку буряківництва у аграрних підприємствах.

З цією метою провели групування аграрних підприємств усіх районів області за коефіцієнтом дохідності за 2010–2013 рр. (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

**Дохідність буряківництва залежно від головних факторів
у аграрних підприємствах Тернопільської області (2010–2013 рр.)**

Показники	Групи районів за коефіцієнтом дохідності, пункт.						Разом по групах районів
	I – до 1,0		II – 1,01–1,25		III – 1,26 і більше		
	всього	у т. ч. Підволочиський 2013 р.	всього	у т. ч. Тернопільський 2013 р.	всього	у т. ч. Підволочиський 2011 р.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість районів, один.	16	1	24	1	19	1	59
Середній коефіцієнт дохідності, пункт.	0,86	0,59	1,09	1,10	1,63	2,88	1,24
Урожайність з 1 га зібраної площі, ц	307	542	366	378	320	386	334
Середня зібрана площа, тис. га	2,7	1,0	2,5	3,2	3,1	5,7	2,8
Зібрано цукрових буряків на район, тис. т	84,3	52,2	92,7	121,2	98,3	299,2	92,2
Продано буряків на район, тис. т	46,8	15,8	67,6	94,3	64,3	98,1	60,9
Повна собівартість 1 ц проданих цукрових буряків, грн.	43,74	60,22	54,31	34,70	54,64	32,80	52,22

1	2	3	4	5	6	7	8
Ціна реалізації 1 ц буряків, грн.	37,78	35,70	59,42	38,01	89,11	94,31	65,01
Отримано прибутку:							
на 1 ц проданих буряків, грн.	-5,96	-24,52	5,11	3,31	34,47	61,51	12,79
на 1 на зібраної площі, грн.	-1016	-4028	1363	977	7234	10642	2819
на один район, тис. грн.	-2792	-3879	3456	3127	22181	60343	7792
Рентабельність галузі, %	-13,6	-40,7	9,4	9,5	63,1	188,0	24,5

У галузі буряківництва, як видно з таблиці, виявлено аналогічну закономірність, як і в зерновому господарстві, що головними факторами підвищення дохідності та економічної ефективності є повна собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків і ціна їх реалізації. Саме ці два фактори формують дохідність та прибутковість галузі. Водночас на масу прибутку здійснює вплив обсяг реалізованої продукції.

Варто зазначити, що як повна собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків, так і їх ціна мають суттєву диференціацію. Так, наприклад, найменшу і найбільшу повну собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків мали відповідно: у 2010 р. агропідприємства Бучацького району (17,43 грн.) і Підгаєцького (84,13 грн.); у 2011 р. – Підволочиського (32,80 грн.) і Гусятинського (68,43 грн.); у 2012 р. – Заліщицького (32,81 грн.) і Зборівського (50,56 грн.); у 2013 р. – Заліщицького (25,77 грн.) і Підволочиського районів (60,22 грн.). Різниця між найменшою і найбільшою собівартістю в розрізі районів становила: у 2010 р. відповідно в 4,8 рази; в 2011 р. – в 2,1 рази; у 2012 р. – в 1,5 раз; у 2013 р. – в 2,3 рази. Значно більша диференціація повної собівартості 1 ц цукрових буряків виявлена між аграрними підприємствами у кожному районі області.

Слід вказати, що така суттєва диференціація у рівнях повної собівартості 1 ц реалізованих цукрових буряків тісно пов'язана, з одного боку, із рівнем їх урожайності, а з іншого – необхідністю раціонального використання наявних ресурсів, витрат коштів та погодних умов виробництва.

Коливання між найменшою і найбільшою ціною реалізації 1 ц цукрових буряків в розрізі районів мало такі значення відповідно: у 2010 р. підприємства Терехівського району (27,80 грн.) і Підгаєцького (116,94 грн.), або у 4,2 рази; у 2011 р. – Зборівського (41,67 грн.) і Підгаєцького (105,43 грн.), або у 2,5 рази; у 2012 р. – Борщівського (34,09 грн.) і Збарзького (58,69 грн.), або в

1,7 рази; у 2013 р. – Підгаєцького (33,81 грн.) і Шумського району (51,90 грн.), або в 1,5 раза.

Зазначимо, що такі значні коливання цін за 1 ц реалізованих цукрових буряків в розрізі районів області, з одного боку, гальмують розвиток буряківництва, а з іншого – переконують про нагальну потребу поліпшення державного регулювання процесу ціноутворення на сільськогосподарську продукцію.

Необхідно вказати, що у буряківництві, як і в інших галузях, прослідковується залежність повної собівартості від урожайності цукрових буряків. Ця закономірність підтверджується досвідом роботи підприємств, як видно з таблиці 3.24, Підволочиського району (2011 р.), Тернопільського (2013 р.) та інших районів.

Водночас аграрні підприємства Підволочиського району в 2013 р. при порівняно високій урожайності цукрових буряків (542 ц/га) мали повну собівартість 1 ц реалізованих буряків 60,22 грн., що в 1,8 раза більше, ніж було у 2013 р. В результаті галузь буряківництва у аграрних підприємствах Підволочиського району в 2013 р. була збитковою (–40,7%).

Яка ж причина збитковості? Висока повна собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків та збитковість галузі, на нашу думку, насамперед обумовлена значним скороченням зібраної площі буряків, тобто суттєвим зменшення концентрації виробництва. Так, наприклад, зібрана площа буряків у агропідприємствах Підволочиського району становила: у 2011 р. – 5674 га; у 2012 р. – 3717 га, або в 1,5 раза менше; у 2013 р. – 963 га, що у 5,9 рази менше порівняно із 2011 р. Суттєве зменшення зібраної площі призвело до нераціонального використання матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів, що обумовило значне зростання собівартості продукції і на цій основі – збитковість галузі.

Дослідження показали, що економічна ефективність буряківництва в значній мірі залежить від рівня урожайності. Порівняно найвищої ефективності галузі досягли господарства третьої групи, де середня урожайність становила 473 ц/га на зібраній площі 392 га. Там найефективніше використовували матеріально-технічні, трудові та інші ресурси. В результаті повна собівартість продукції, реалізованої господарствами третьої групи, була на 15,6% нижчою від середньої по області. Ці підприємства отримали найбільше валового прибутку з розрахунку на 1 га зібраної площі (18,1 тис. грн.).

Найнижчу виробничу і повну собівартість 1 ц цукрових буряків мали

господарства ПАП «Обрій» Чортківського та ПОП «Іванівське» Тербовлянського районів, де урожайність була на рівні 564–637 ц/га на зібраній площі відповідно 280 та 320 га.

Зазначимо, що урожайність цукрових буряків аграрні підприємства 14 районів, де їх вирощували, у 2013 р. мали: до 300 ц/га – 7 районів (50%); від 300,1 до 400 ц/га – 5 районів (35,7%); більше 401,1 ц/га – лише 2 райони (14,3%). Наведені показники засвідчують надто низький рівень урожайності цієї культури, а відтак спеціалізована галузь буряківництва Тернопільської області в 2013 р. була збитковою, рентабельність становила (–6,6%). Це переконує про нагальну потребу розробки стратегії розвитку галузі буряківництва у аграрних підприємствах Тернопільської області.

Економічна ефективність та дохідність галузі тваринництва в значній мірі залежать від структури виробництва і продажу продукції тваринництва у аграрних підприємствах Тернопільської області (табл. 3.24). Найбільше валового доходу у тваринництві, як видно з таблиці, забезпечують свинарство, молочно-м'ясне скотарство і птахівництво. Для прикладу, порівняно найбільше доходу і прибутку в 2010–2011 рр. забезпечило молочно-м'ясне скотарство, а у 2012–2013 рр. – свинарство.

Найбільше прибутку в 2012–2013 рр. отримали підприємства від реалізації яєць курячих і молока, рентабельність їх продажу становила відповідно 23,2–24,8% і 11,6–15,2%. На жаль, м'ясне скотарство і вівчарство останні 10–15 рр. були збитковими.

Залишається збитковим бджільництво, недостатньо уваги приділяють розвитку конярства, рибництва, кролівництва та інших галузей тваринництва.

Таблиця 3.24

Структура дохідності від продажу продукції тваринництва аграрних підприємств Тернопільської області

Показники	Моло-ко	Велика рогата худоба	Свині на м'ясо	Вівці на м'ясо	Птиця на м'ясо	Яйця курячі	Мед	Разом по тваринництву
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2010 р.								
Дохід (виручка), тис. грн.	79803	28591	85280	0,8	7225,1	49061,3	145,3	243606
Прибуток (–збиток), тис. грн.	20101,3	–8414,1	–6261,9	–0,4	665,5	875,5	10,4	6955,5
Рентабельність (–збитковість), %	33,7	–22,7	–6,8	–33,3	10,2	1,8	7,7	2,9

Продовження таблиці 3.24

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2011								
Дохід (виручка), тис. грн.	110346	39922	133270	17,1	16522	59844	87,6	360009
Прибуток (-збиток), тис. грн.	19981,6	– 4896,6	– 4665,2	–7,2	4337,9	3115,4	–4,9	17871,2
Рентабельність (-збитковість), %	22,1	–10,9	–3,2	–30,2	35,6	5,5	–5,3	5,2
2012 р.								
Дохід (виручка), тис. грн.	108128	43550	164216	6,7	25782	88328,5	110,6	430121,9
Прибуток (-збиток), тис. грн.	11216,8	– 4233,2	8342,4	–0,8	357,5	16604,4	–8,0	32279,1
Рентабельність (-збитковість), %	11,6	–8,9	5,4	–10,7	1,4	23,2	–6,8	8,1
2013 р.								
Дохід (виручка), тис. грн.	154117	48958	239297	11,7	26173	107270	147,3	576074,6
Прибуток (-збиток), тис. грн.	20350,8	– 15975,7	17923,1	–8,0	– 7822,8	21114,8	–37,8	35344,4
Рентабельність (-збитковість), %	15,2	–24,6	8,1	–40,6	–23,0	24,5	–20,4	6,6

Молочно-м'ясне скотарство є однією із головних галузей тваринництва, яка має розвиватись на сонові спеціалізації і концентрації виробництва. Такий шлях розвитку галузі стане основою для запровадження новітніх, ресурсозберігаючих технологій виробництва, зберігання й продажу продукції, сприятиме зменшенню її собівартості, поліпшенню якості та конкурентоспроможності молока і м'яса.

Зазначимо, що молочне і м'ясне скотарство взаємопов'язані підгалузі тваринництва, а тому їх розвиток залежить від наявності маточного поголів'я, створення належних умов утримання і догляду тварин, поліпшення соціально-економічних умов праці, що можливо здійснити лише на середніх та великих фермах.

На жаль, з наявних 961 аграрних підприємств області, що мали земельні угіддя у 2013 р., займалися виробництвом молока тільки 68, або лише 7,1% від їх загальної кількості. При цьому тільки чотири підприємства на область утримували 300–500 корів, два підприємства – понад 1000 корів. Водночас 23 господарства утримували 100–299 корів, 15 підприємств – 21–99 корів і

24 господарства утримували до 20 корів⁵.

Наведені показники свідчать, що у більшості підприємств Тернопільської області корів утримують дрібними групами, їм не створено належних умов утримання, догляду, технології виробництва та зберігання молока. А тому вироблена продукція у більшості аграрних підприємств області не відповідає встановленим параметрам якості та вимогам країн ЄС.

З метою оцінки економічної ефективності функціонування молочного скотарства при різній продуктивності корів провели групування підприємств районів області за надоем молока у 2010–2012 рр. (табл. 3.25). Встановлено, що з підвищенням продуктивності молочного стада насамперед зменшується собівартість продукції і на цій основі підвищується економічна ефективність функціонування галузі. Для прикладу, підприємства першої групи районів із надоем на корову до 3500 кг мали найбільшу повну собівартість 1 ц реалізованого молока (278,62 грн.) та збиткове виробництво продукції, рентабельність галузі – (–4,0%).

Таблиця 3.25

Економічна ефективність виробництва молока при різній продуктивності корів у аграрних підприємствах Тернопільської області (2010–2012 рр.)

Показники	Групи районів за надоем на корову, кг				Разом по області
	I – до 3500	II – 3501–4500	III – 4501 і більше		
			всього	в т. ч. Бучацький	
Кількість районів у групі, один.	19	18	11	1	48
Надій на корову, кг	2180	3931	4925	6359	4241
Поголів'я корів на район, гол.	77	810	999	1071	563
Продано молока на район, т	184	2968	4182	4772	2136
Повна собівартість 1 ц проданого молока, грн.	278,62	242,91	226,15	177,71	236,48
Ціна 1 ц проданого молока, грн.	267,50	279,98	293,28	342,51	285,57
Отримано прибутку (–збитку), грн.:					
на 1 ц молока	–11,12	37,07	67,13	164,79	49,09
на корову	–242	1457	3306	10479	2082
Рентабельність молока, %	–4,0	15,3	29,7	92,7	20,8

Водночас підприємства третьої групи районів із середнім надоем 4925 кг

⁵ Сільське господарство Тернопільської області за 2013 рік : статистичний збірник. – Тернопіль, 2014.

мали порівняно найменшу собівартість 1 ц реалізованого молока – 226,15 грн., що на 18,8% менше порівняно із першою групою. При цьому молочна продуктивність тісно пов'язана із концентрацією молочного стада. Так, наприклад, у підприємствах третьої групи поголів'я корів в середньому на один район становило 999 голів, що у 13 разів більше порівняно з першою групою. Саме ці два фактори – продуктивність і концентрація корів – тісно пов'язані зі собівартістю продукції, її якістю та конкурентоспроможністю.

Значно вищих результатів досягнуто підприємствами Бучацького району. Там, як видно з таблиці 3.25, середній надій на корову досягнув 6359 кг, концентрація корів на район – 1071 гол. Висока продуктивність і концентрація молочного стада обумовили найменшу повну собівартість 1 ц реалізованого молока з високими параметрами якості. В результаті це забезпечило найбільше прибутку в розрахунку: на 1 ц реалізованого молока (164,8 грн.), на корову (10479 грн.) та район (7,9 млн. грн.). Рентабельність молочної галузі досягла 92,7%.

Дослідження показали, що продуктивність стада корів тісно пов'язана із собівартістю 1 ц молока. Повна собівартість 1 ц молока і його реалізаційна ціна здійснюють головний вплив на прибутковість і рентабельність галузі. При цьому маса прибутку як в галузі, так і підприємстві загалом, крім собівартості й ціни, в повній мірі залежить від обсягу продажу продукції.

З метою визначення головних чинників впливу на дохідність й прибутковість молочного скотарства провели групування підприємств районів Тернопільської області за коефіцієнтом дохідності галузі (табл. 3.26). Збільшення коефіцієнта дохідності молочної галузі, як видно з таблиці, здійснюється під впливом внутрішніх факторів, насамперед: зменшення повної собівартості 1 ц реалізованого молока; зростання продуктивності молочного стада; концентрації виробництва.

Зазначимо, що підприємства третьої групи районів з найвищим коефіцієнтом дохідності (1,35 пункта) мали: найменшу повну собівартість 1 ц реалізованого молока (225,22 грн.); порівняно високу продуктивність молочного стада і концентрацію поголів'я корів.

Високу економічну ефективність молочної галузі, як видно з таблиці, засвідчує досвід роботи передових аграрних підприємств Лановецького, Бучацького, Терехівського та інших районів. Там досягнуто порівняно найменшої собівартості молока, обумовленої високою продуктивністю і концентрацією стада корів, запроваджено прогресивну технологію виробництва

і зберігання продукції. Це забезпечило високу якість молока і на цій основі вищу ціну та порівняно найбільше прибутку з розрахунку як на 1 ц реалізованого молока, так і одну корову та район в цілому.

Отже, підвищення продуктивності корів, зростання концентрації й посилення спеціалізації виробництва здійснили найбільший вплив на зниження собівартості молока. Порівняно найменша собівартість і найбільша ціна 1 ц молока забезпечують підприємствам найвищий коефіцієнт дохідності, найбільше прибутку з розрахунку на 1 ц молока та одну корову. Збільшення обсягу реалізації продукції обумовлює зростання маси прибутку в галузі та підприємстві загалом.

Таблиця 3.26

**Дохідність молочного скотарства та фактори її формування
у підприємствах районів Тернопільської області (2010–2013 рр.)**

Показники	Групи районів за коефіцієнтом дохідності, пункт.						Разом по групах
	I – до 1,0		II – 1,01–1,20		III – 1,21 і більше		
	всього	у т. ч. Збаразький, 2013 р.	всього	у т. ч. Бучацький, 2013 р.	всього	у т. ч. Лановецький, 2013 р.	
Кількість районів у групі, один.	17	1	24	1	21	1	62
Коефіцієнт дохідності, пункт.	0,96	0,97	1,12	1,19	1,35	1,25	1,19
Поголів'я корів на район, гол.	218	898	643	1701	859	1958	600
Надій на корову, кг	3557	4884	4518	6659	4520	5534	4422
Вироблено молока на район, т	774	4386	2904	11326	3883	10833	2651
Продано молока на район, т	1012	4158	2618	10488	3234	9800	2386
Повна собівартість 1 ц проданого молока, грн.	314,85	350,34	274,71	307,70	225,22	285,14	256,68
Ціна 1 ц проданого молока, грн.	301,90	338,28	307,01	365,89	304,60	357,64	305,31
Прибуток (–збиток) від продажу молока:							
на 1 ц молока, грн.	–12,95	–12,06	32,3	58,19	79,38	72,5	48,63
на одну корову, грн.	–601,2	–500,5	1315,3	3588,0	2987,1	3628,6	1934,0
на один район, тис. грн.	–133,6	–501,5	845,5	6102,8	2566,8	7104,0	1160,6
Рентабельність галузі, %	–4,1	–3,4	11,8	18,9	35,2	25,4	18,9

М'ясне скотарство за аналізований період (2000–2013 рр.) знаходиться у кризовому стані майже в усіх підприємствах Тернопільської області. Головна причина збитковості м'ясного скотарства – це висока виробнича і повна собівартість живої маси тварин на дорощуванні й відгодівлі. Дана галузь у сільськогосподарських підприємствах розвивається за залишковим принципом, поголів'я тварин утримують невеликими групами, що гальмує розвиток м'ясного скотарства, негативно впливає на собівартість продукції.

Зазначимо, що у 2013 р. вирощували молодняк великої рогатої худоби лише у 72 підприємствах (7,5%) із 961 діючих. При цьому 27 господарств утримували до 50 голів, 25 підприємств вирощували 61–300 голів молодняка, 15 господарств – 501–2000 голів і тільки 2 підприємства утримували більше 2000 голів молодняка великої рогатої худоби. Наведені показники засвідчують, що в основній масі підприємств молодняк великої рогатої худоби утримують дрібними групами, їм не створено належних умов утримання і догляду, там, як правило, низькі середньодобові прирости тварин, висока собівартість продукції.

Показники, що характеризують розвиток м'ясного скотарства у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області, наведено у таблиці 3.27.

У підприємствах, як видно з таблиці, суттєво зменшено поголів'я великої рогатої худоби, у сільськогосподарських підприємствах залишаються низькими середньодобові прирости молодняка на відгодівлі та жива маса тварин, проданих на м'ясо. Так, впродовж 2000–2013 рр. середньодобові прирости маси молодняка на відгодівлі становили 261–571 г, а середня жива маса однієї проданої тварини на м'ясо знаходилася у межах 325–431 кг. Така жива маса тварин, проданих на м'ясо, менша від рекомендованої ваги (500–550 кг) на 120–175 кг. При досягнутих середньодобових приростах маси тварин фактичний термін вирощування й відгодівлі молодняка великої рогатої худоби перевищує рекомендований – на 120–220 діб (4–7 міс.), що суттєво впливає на збільшення додаткових витрат кормів, трудових та інших ресурсів, зростання собівартості продукції та збитковості галузі.

Для досягнення рекомендованих параметрів середньої живої маси (500–550 кг) тварин при реалізації на м'ясо й терміну вирощування й відгодівлі (18–20 міс.), необхідно в кожному аграрному підприємстві забезпечити середньодобові прирости маси тварин на рівні 850–900 грамів, як це роблять у передових господарствах. Лише за рекомендованих параметрів буде забезпечено значну економію матеріальних, трудових і фінансових ресурсів,

поліпшено економічну ефективність функціонування галузі м'ясного скотарства і підвищено конкурентоспроможність продукції.

Таблиця 3.27

Динаміка розвитку економіки м'ясного скотарства сільськогосподарських підприємств Тернопільської області

Показники	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.
	всього по області	у т. ч. ТОВ «Україна» Підволочиського району	всього по області	у т. ч. ТОВ «Україна» Підволочиського району	всього по області	у т. ч. ТОВ «Україна» Підволочиського району	всього по області
Велика рогата худоба на кінець року, тис. гол.	26,6	1,0	29,4	1,3	30,6	1,4	30,1
Середня вага однієї тварини, проданої на м'ясо, кг	482	451	424	456	427	452	431
Середньодобовий приріст маси тварин на вирощуванні й відгодівлі, г	526	588	515	621	543	589	571
Фактичний термін відгодівлі тварин, діб	859	741	765	721	731	716	702
Витрати кормів на 1 ц приросту маси тварин, ц к. од.	15,75	15,66	15,60	15,82	14,20	15,85	13,60
у т. ч. концентрованих кормів, ц к. од.	3,54	3,73	3,78	3,87	3,93	3,81	3,87
Повна собівартість 1 ц маси тварин, проданих на м'ясо, грн.	1142,9	913,5	1436,1	1321,9	1433,4	1234,7	1430,8
Ціна реалізації 1 ц маси тварин на м'ясо, грн.	883,0	945,4	1279,2	1413,6	1306,4	1245,7	1078,8
Коефіцієнт дохідності галузі, пунктів	0,77	1,03	0,89	1,07	0,91	1,01	0,75
Отримано прибутку (–збитку) від продажу тварин на м'ясо:							
на 1 ц проданої продукції, грн.	–259,9	31,9	–156,9	91,7	–127,0	11,0	–352,0
всього, тис. грн.	–8414,1	15,5	–4896,6	194,9	–4233,2	74,7	–15975,7
Рентабельність (–збитковість) галузі, %	–22,7	–3,5	–10,9	6,9	–8,9	0,9	–24,0

На практиці досягти високих фінансових результатів у галузі м'ясного скотарства можна лише шляхом створення внутрігосподарської або міжгосподарської спеціалізації та концентрації виробництва.

Дослідження показали, що упродовж 2010–2013 рр. у м'ясному скотарстві простежувалася негативна тенденція, а саме зменшення дохідності та прибутковості галузі сільськогосподарських підприємств Тернопільської області (табл. 3.28). Як видно з таблиці, коефіцієнт дохідності

сільськогосподарських підприємств Тернопільської області зменшився із 0,77 пунктів у 2010 р. до 0,75 пунктів у 2013 р. При цьому, якщо м'ясне скотарство у 2010 р. було прибутковим у чотирьох районах області, то у 2013 р. ця галузь була прибутковою лише в одному районі.

Таблиця 3.28

Дохідність та собівартість продукції м'ясного скотарство підприємств за районами Тернопільської області

Райони	2010 р.		2012 р.		2013 р.		
	повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн.	коефіцієнт дохідності на 1 грн. витрат, пунктів	повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн.	коефіцієнт дохідності на 1 грн. витрат, пунктів	частка району в обсязі виробництва яловичини у області, %	повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн.	коефіцієнт дохідності на 1 грн. витрат, пунктів
Бережанський	1659,8	0,48	2283,5	0,49	0,88	1357,5	0,86
Борщівський	1695,7	0,57	3484,2	0,35	1,36	2063,9	0,56
Бучацький	1103,2	0,72	1289,7	0,95	18,08	1486,2	0,69
Гусятинський	714,0	1,06	1338,7	0,99	0,85	956,1	1,01
Заліщицький	1847,6	0,35	–	–	–	–	–
Збараський	1188,6	0,65	1389,5	0,91	7,81	1385,7	0,77
Зборівський	1091,5	1,01	1525,1	0,92	14,27	1207,5	0,90
Козівський	1120,5	0,77	1386,6	0,98	4,66	1593,7	0,73
Кременецький	1387,6	0,45	1220,0	0,89	–	–	–
Лановецький	1031,6	0,82	1352,5	0,93	11,92	1346,9	0,75
Монастирський	1123,0	0,81	1651,2	0,67	0,42	1633,8	0,54
Підволочиський	1150,1	0,85	1504,3	0,86	10,36	1367,3	0,77
Підгаєцький	972,8	1,02	1167,4	1,01	0,35	1140,2	0,82
Теребовлянський	820,9	0,94	1512,8	0,98	15,73	1272,1	0,99
Тернопільський	1252,8	0,77	1477,5	0,87	7,54	1914,4	0,54
Чортківський	1857,6	0,43	1560,2	0,82	5,45	1772,2	0,52
Шумський	800,0	1,10	1795,8	0,82	0,32	1588,4	0,86
Разом по області	1142,9	0,77	1433,4	0,91	100,0	1430,8	0,75

Зазначимо, що сільськогосподарські підприємства області від галузі м'ясного скотарства отримали збитків: у 2010 р. на суму 8,4 млн. грн.; у 2011 р. – 4,9 млн. грн.; у 2012 р. – 4,2 млн. грн. та у 2013 р. – 16,0 млн. грн. Галузь м'ясного скотарства залишається збитковою навіть у кращих сільськогосподарських підприємствах, таких як агрофірма «Горинь» Ланівецького району, ПОП «Іванівське» Теребовлянського, агрофірма

«Медобори» Підволочиського та інших районів.

Кризовий стан м'ясного скотарства засвідчує, що дана галузь потребує удосконалення ціноутворення, створення належних умов утримання і догляду тварин шляхом внутрігосподарської спеціалізації та концентрації виробництва, зменшення собівартості продукції та державної підтримки.

Галузь свинарства сільськогосподарських підприємств за останні роки має позитивну динаміку розвитку, зокрема: збільшується поголів'я свиней, підвищуються середньодобові прирости маси тварин на дорощуванні й відгодівлі, що сприяло зменшенню повної собівартості 1 ц реалізації продукції та збільшенню прибутковості галузі в цілому по Тернопільській області у 2012–2013 рр. Водночас збиткове свинарство мали сільськогосподарські підприємства: у 2010 р. – 14 районів, у 2011 р. – 13 районів, у 2012 р. – 9 районів та у 2013 р. – 10 районів.

З метою визначення впливу факторів на прибутковість свинарства, провели групування аграрних підприємств усіх районів області за коефіцієнтом дохідності галузі упродовж 2010–2013 рр. (табл. 3.29).

За аналізований період, як видно з таблиці, аграрні підприємства першої групи мали коефіцієнт дохідності 0,88 пунктів, тобто на кожну гривню вкладених коштів на виробництво і продаж м'яса свиней отримали 12 коп. збитків. Причиною збитковості свинарства у підприємствах першої групи були: висока повна собівартість 1 ц реалізованої продукції (1701,74 грн.), що на 19,8% більше порівняно із середнім аналогічним показником області; низький середньодобовий приріст маси свиней (329 г), що на 20,7% менше відповідного середньообласного показника.

Зазначимо, що термін відгодівлі свиней до 100 кг (стандартна забійна маса) у першій групі підприємств становив 301 добу, що на 52 доби більше порівняно із відповідним середньообласним показником. Отже, низькі середньодобові прирости маси тварин обумовлюють збільшення терміну відгодівлі свиней до 100 кг, а це, в свою чергу, веде до збільшення витрат матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів, тобто зростання рівня собівартості продукції.

З підвищенням середньодобових приростів маси тварин, як видно з таблиці 3.29, скорочується термін відгодівлі тварин до 100 кг, і, як правило, зменшується собівартість 1 ц приросту маси тварин. Так, наприклад, у підприємствах третьої групи районів з порівняно найбільшим середньодобовим приростом маси свиней (504 г), термін відгодівлі тварин до

100 кг становив 196 діб, що на 105 діб менше, ніж у районах першої групи. Там повна собівартість 1 ц реалізованої маси свиней була порівняно найменшою (1357,32 грн.), що дало змогу отримати найбільше прибутку з розрахунку на 1 ц проданої продукції (235,04 грн.) та один район (6625,1 тис. грн.). При цьому рентабельність галузі свинарства досягла 17,3%.

Таблиця 3.29

Вплив основних факторів на формування дохідності й прибутковості галузі свинарства у підприємствах Тернопільської області, 2010–2013 рр.

Показники	Групи районів за коефіцієнтом дохідності, пунктів						Разом по групах
	I – до 1,00		II – 1,01–1,10		III – 1,11 і більше		
	всього	у т. ч. Гусятинський, 2013 р.	всього	у т. ч. Бучацький, 2013 р.	всього	у т. ч. Тернопільський, 2013 р.	
Кількість районів, один.	45	1	17	1	5	1	68
Коефіцієнт дохідності, пункт.	0,88	0,98	1,04	1,08	1,17	1,20	1,03
Поголів'я свиней на один район, тис. гол.	4,6	19,1	9,0	3,5	21,6	49,9	6,9
Середньодобовий приріст свиней на дорощуванні та відгодівлі, г	329		408		504	556	397
Термін відгодівлі свиней до 100 кг, діб	301		242		196	178	249
Продано свиней на м'ясо в розрахунку на один район, т	277	1452	875	534	2819	8319	628
Повна собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн.	1701,74	1542,50	1366,59	1369,77	1357,32	1317,16	1420,41
Ціна 1 ц реалізованої продукції, грн.	1478,25	1516,34	1415,68	1480,64	1592,36	1578,81	1456,32
Отримано прибутку (– збитку):							
на 1 ц проданої продукції, грн.	–293,49	–26,16	49,29	110,87	235,04	261,65	35,91
на один район, тис. грн.	–619,2	–379,8	431,5	591,6	6625,1	21766,6	225,6
Рентабельність (– збитковість) галузі, %	–13,1	–1,7	3,6	8,1	17,3	19,9	2,5

Значно кращих результатів у галузі свинарства досягли підприємства

Тернопільського району, в якому успішно функціонує свинокомплекс на 30 тис. свиней аграрного підприємства «Агропродсервіс» с. Настасів. У цьому районі підприємства мали порівняно найбільший середньодобовий приріст маси свиней (556 г), найменший термін відгодівлі тварин до 100 кг (178 діб, або 5,8 міс.). Все це дало змогу зменшити повну собівартість 1 ц реалізованої маси свиней до 1317,16 грн. та збільшити масу прибутку з розрахунку на 1 ц продукції і один район відповідно до 261,5 грн. та 21766,6 тис. грн., рівень рентабельності галузі свинарства підвищився до 19,9%.

Передовий досвід роботи аграрних підприємств засвідчує, що підвищення продуктивності тварин, концентрація і спеціалізація галузей тваринництва є головними внутрігосподарськими чинниками зменшення собівартості продукції.

Ціна на сільськогосподарську продукцію як головний зовнішній фактор має регулюватися державою залежно від попиту продукції, платоспроможності споживачів та інших умов.

Галузь птахівництва області функціонує на основі спеціалізованих крупних сільськогосподарських підприємств: виробництво і продаж м'яса у Бучацькому, Гусятинському, Зборівському і Тернопільському районах; виробництво яєць у Тернопільському, Бучацькому, Збараському і Чортківському районах. Показники економічної ефективності виробництва м'яса і яєць птиці наведені у таблиці 3.30.

Упродовж 2006–2013 рр., як видно з таблиці, суттєво збільшено виробництво і продаж продукції птахівництва. Для прикладу, у 2013 р. спеціалізовані аграрні підприємства виробили і реалізували 3001 т. м'яса птиці та 179,4 млн. штук яєць, що більше порівняно із аналогічними показниками в середньому за 2006–2010 рр. м'яса у 5,5 раза і яєць – у 1,7 рази. Найбільше вироблено і продано: м'яса у підприємствах Зборівського і Гусятинського районів; яєць – Тернопільського і Бучацького районів.

Необхідно зазначити, що виробництво м'яса птиці упродовж 2006–2009 рр. та в 2013 р. було збитковим. Основною причиною збитковості м'ясного птахівництва була висока собівартість продукції, обумовлена низькими середньодобовими приростами молодняка птиці на вирощуванні. Це свідчить про те, що у спеціалізованих господарствах необхідно поліпшити годівлю птиці, збалансувати раціони за поживними речовинами, особливо протеїном, вітамінами, мікроелементами та іншими інгредієнтами.

**Ефективність виробництва м'яса і яєць птиці
у аграрних підприємствах Тернопільської області**

Показники	Роки				
	2006	в середньому за 2008– 2010	2011	2012	2013
Несучість курей несучок, шт.	243	244	217	252	241
Реалізовано продукції:					
м'яса птиці, т	492	542	1689	2767	3001
яєць курячих, млн. шт.	125,7	105,0	133,4	167,5	179,4
Повна собівартість, грн.:					
1 ц м'яса птиці	811,4	806,6	721,5	918,8	1132,8
1000 шт. яєць	206,6	389,1	425,2	428,2	480,3
Ціна реалізації, грн.:					
1 ц м'яса птиці	438,1	743,4	978,4	931,7	872,2
1000 шт. яєць	172,22	405,1	448,6	527,3	598,0
Отримано прибутку (–збитку), грн.:					
1 ц м'яса птиці	–373,3	–63,2	256,9	12,9	–260,6
1000 шт. яєць	–34,4	16,0	23,4	99,1	117,7
Коефіцієнт дохідності галузі, пунктів:					
1 ц м'яса птиці	0,54	0,92	1,36	1,01	0,77
1000 шт. яєць	0,83	1,04	1,05	1,23	1,25
Рентабельність продажу, %					
1 ц м'яса птиці	–46,0	–7,8	35,6	1,4	–23,0
1000 шт. яєць	–16,6	4,1	5,5	23,1	24,5

Виробництво яєць упродовж 2008–2013 рр. у аграрних підприємствах було прибутковим, рівень рентабельності цієї підгалузі збільшився з 4,1% (в середньому за 2008–2010 рр.) до 24,5% у 2013 р.

Основним завданням м'ясо-яєчного птахівництва у підприємствах області на перспективу є підвищення конкурентоспроможності продукції та підприємств загалом шляхом зменшення собівартості одиниці продукції на основі запровадження новітніх, ресурсоощадливих технологій виробництва, поліпшення умов утримання і догляду птиці, раціонального використання матеріально-технічних, енергетичних, трудових та інших ресурсів.

Галузь птахівництва потребує невідкладного втручання державного менеджменту в процесі регулювання виробництва, ціноутворення та підтримки товаровиробників.

Таким чином, підвищити економічну ефективність виробництва сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах можливо за рахунок:

- суттєвого зменшення собівартості одиниці всіх видів продукції шляхом підвищення урожайності культур і продуктивності тварин, концентрації і спеціалізації виробництва, запровадження прогресивних, ресурсозберігаючих технологій, раціонального використання матеріально-технічних, енергетичних, трудових та інших ресурсів;

- встановлення еквівалентних цін на всі види аграрної продукції шляхом державного регулювання процесу ціноутворення, підтримки товаровиробників, підвищення купівельної спроможності споживачів;

- поліпшення параметрів якості продукції, яка має відповідати вимогам і стандартам ЄС;

- збільшення експорту агропродукції шляхом повнішої переробки сировини та реалізації готових продуктів харчування.

РОЗДІЛ 4. МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Аудиторський ризик і контролінг як прийняття управлінських рішень в сільському господарстві

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Аудитор завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він має спланувати аудит так, щоб ризик неправильного вирішення був достатньо малим. Для цього аудиторів необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про системи обліку і внутрішнього контролю, яка дала б йому змогу правильно запланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення. Крім того, аудиторів слід використовувати професійні знання для оцінювання ризику аудиту і підготовки аудиторських процедур, необхідних для зменшення ризику щодо сприятливого рівня.

Літературні джерела дають оригінальне визначення ризику: «Ризик економічний – ймовірність того чи іншого результату (отримання прибутку чи зазнавання втрат) від реалізації певного господарського проекту чи здійснення певної дії. Кількісна величина ризику може виражатися в абсолютних та відносних показниках. В абсолютному вираженні ризик являє собою величину можливих втрат від здійснення певної операції. Відносний показник ризику обчислюють шляхом віднесення абсолютної величини ризику до якогось певного показника, що характеризує господарську діяльність»¹.

Аудиторський ризик являє собою ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності тоді, коли вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

У зарубіжній і вітчизняній економічній літературі поняттю ризику, його видам дається різне тлумачення. У Національних нормативах розкрито сутність і визначення різних видів ризику, хоча вони мають розпливчастий характер.

Метою нормативу № 12 є встановлення порядку отримання аудитором знань про систему бухгалтерського фінансового обліку і внутрішнього контролю, ризик аудиту (загальний ризик) і його складові: властивий ризик, ризик невідповідності внутрішнього контролю і ризик невиявлення помилок.

¹ Давидов Г.М. Аудит. / Г.М. Давидов. – К.Знання, 2004. – 514 с.

Детальніше про взаємозв'язок властивого (притаманного) ризику та ризику відповідності внутрішнього контролю подано в нормативі № 32.

Аудиторська діяльність в умовах розвитку ринкової економіки набуває поширення і усвідомлення суспільством її ролі в системі управління виробничими відносинами. Вітчизняний аудит в Україні перебуває на стадії свого становлення. Тому на сучасному етапі, ринок аудиторських послуг нестабільний і поки що недостатньо ефективний. Це зумовлюється нерозумінням можливостей аудиту, недостатньо кваліфікованим кадровим забезпеченням, недосконалістю методологічної і нормативної бази аудиту. В цих умовах аудиторська діяльність підлягає високому ризику. Нові умови господарювання, конкуренція роблять будь-яку підприємницьку діяльність, в тому числі і аудиторську, складним економічним процесом. Це означає, що керівникам, які розробляють тактику і стратегію організації та розвитку свого діла потрібно бути досконало обізнаним з теорією ризиків. Згідно із законом України «Про підприємництво» підприємницька діяльність – самостійна ініціативна, систематична, на власний ризик діяльність по виробництву продукції (наданню послуг) з метою отримання прибутку. Саме ризик присутній на всіх етапах діяльності підприємства незалежно від сфери його функціонування і повне його усунення неможливе через причини об'єктивного і суб'єктивного характеру.

Аудиторським ризиком називають ризик, який бере на себе аудитор, даючи висновок про повну достовірність даних фінансової звітності, в той час, як там можливі помилки, які невиявлені аудитором.

У вітчизняній практиці теорія і практика аудиторського ризику знаходиться на початковій стадії розвитку. Слід зауважити, що на сьогоднішній день недостатня увага приділяється аудиторському ризику в сільському господарстві. Важливість даного питання полягає в тому, що сільське господарство характеризується специфічними особливостями, як виробничого характеру, так і процесу обліку та оподаткування, які надають аудиторському ризику особливої гостроти. Крім всіх вище перерахованих факторів в сільському господарстві діють об'єктивні природні умови, біологічні особливості вирощування рослин і тварин тощо. Необхідно зазначити, що організація обліку в сільському господарстві знаходиться на більш низькому рівні, ніж в промисловості. Основними факторами, які впливають на це є низький рівень: автоматизації та комп'ютеризації, кваліфікації кадрів, оплати праці, плинності кадрів і т.п. Широкомасштабний характер перебудови

економічних відносин доповнюється реформуванням бухгалтерського обліку, податкової системи, створенням податкового обліку. Все це обумовило появу неврегульованого законодавства, супроводжується підпорядкуванням податковій нормативній базі інших державних актів, що регламентують методологію бухгалтерського обліку. За таких умов практична система обліку значно ускладнюється, а ризик невиявлення аудитором помилок та викривлень внаслідок свідомих та несвідомих дій бухгалтера щодо обчислення показників фінансової звітності підвищується.

Сільське господарство об'єктивно є галуззю з відносно високим рівнем ризику. Воно має ряд особливостей, які обумовлюють певну специфіку прояву ризику та управління ним на аграрних підприємствах.

Зазначимо, що вивчення природи, джерел, розмірів і наслідків ризиків необхідне для прийняття найкращих управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах. Особливо зростає необхідність оцінки ризику для запобігання досягненню підприємством межі банкрутства, в критичних ситуаціях, при жорстких обмеженнях фінансових ресурсів. А тому оцінений ризик допомагає уникнути нових втрат, або принаймні зменшити їх.

Теоретичні, методологічні основи і принципи управління ризиками у вітчизняній економічній науці і практиці господарювання поки що не отримали достатньої розробки. Потребують подальшого вдосконалення методи оцінки ризиків стосовно певних виробничих ситуацій і видів діяльності, відсутні практичні рекомендації щодо способів управління ризиками, зокрема у сільському господарстві.

Сільськогосподарське виробництво є одним із найбільш ризикованих видів підприємницької діяльності, що визначається низкою специфічних факторів: сезонністю виробництва, залежністю від погодних та кліматичних умов, тривалим періодом обороту капіталу, великою кількістю суб'єктів господарювання та іншими.

З огляду на перелічені особливості сільського господарства, визначення поняття ризику для цієї галузі у загальному вигляді можна звести до такого: це небезпека прямих матеріальних втрат або недоотримання бажаного результату (доходу, прибутку) внаслідок випадкової зміни зовнішніх і внутрішніх умов виробництва, а також неоптимальних управлінських рішень.

Однією із складових процесу управління ризиком є його кількісний та якісний аналіз.

Найбільш складним є якісний аналіз ризику, оскільки він пов'язаний з

виявленню факторів ризику, робіт за яких виникає ризик, тобто встановлення потенційних меж ризику і вимагає ґрунтовних знань, досвіду та інтуїції у даній сфері економічної діяльності. Виявлення джерел ризику та їх ідентифікація є одним з головних факторів в управлінні ризиком. Без ґрунтового здійснення аналізу ризику неможливо зрозуміти природу (суть) певного процесу, а отже, неможливо приймати рішення з врахуванням виявлених ризиків.

Вплив управлінських рішень на рівень ризику аграрних підприємств є багатоваріантним дослідженням і вимагає детальної оцінки.

Як зазначає Р. Овчарик, в сучасних умовах необхідно для кожного підприємства визначити оптимальний рівень диверсифікації виробництва. Результати аналізу літературних джерел та власні дослідження свідчать, що не всі види диверсифікації знижують рівень ризику підприємства та підвищують його ефективність. Дослідження впливу диверсифікації на рівень ризику аграрних підприємств потребує обґрунтованої оцінки її рівня. Сучасний стан страхування сільського господарства в Україні не відповідає потребам в страховому захисті аграрного виробництва. Причиною цього є як слабкий фінансово-економічний стан аграрних підприємств, так і високий рівень страхових тарифів. Розвиток страхування урожаю сільськогосподарських культур потребує, як і в більшості розвинутих країн, державної підтримки. Основні принципи такої підтримки полягають у наступному: добровільність страхування, диференційоване відшкодування державою частини страхових тарифів по різних культурах, регулювання державою розміру страхових тарифів або методики їх розрахунку, встановлення державою вимог до страхових компаній, що беруть участь в такій програмі (розміри компаній, наявність відповідних спеціалістів тощо), регіональний підхід².

Окремі вчені пропонують оцінювати аудиторський ризик за алгоритмом, що передбачає п'ять етапів: орієнтована оцінка можливого аудиторського ризику на основі інформації із зовнішніх джерел; попереднє ознайомлення з підприємством, його діяльністю, системою внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; попередня оцінка складових аудиторського ризику та його загального рівня; укладання договору, планування та проведення аудиторської перевірки; коригування рівня аудиторського ризику із врахуванням інформації отриманої під час проведення аудиторської перевірки,

² Овчарик Р.Ю. Аудиторський ризик в АПК і стратегія аудитора / Р.Ю. Овчарик // Економіка АПК. – 2001. – №2 – С.81-83.

яка може вплинути на зміну аудиторського ризику³.

Важливість ризику бізнесу підприємства обумовлює системний підхід аудиторів до вивчення фактів і явищ, що відбуваються на підприємстві та постійно перебувають в їхньому полі зору.

Сучасний бізнес надзвичайно динамічний, що змушує власників і менеджерів компаній постійно вдосконалювати методи і техніку управління. Те, що вчора незмінно призводило до успіху та приносило стабільний прибуток, сьогодні може підлягати сумнівам, а завтра загрожує обернутися втратою переваг над конкурентами. Особливо важливою є проблема прийняття стратегічно правильних рішень по веденню та розвитку бізнесу для підприємств, що працюють на експорт.

На сьогодні, коли умови діяльності підприємств доволі ускладнені, значна їх кількість зіштовхнулася з проблемами низької ліквідності, збиткової діяльності та неплатоспроможності або взагалі опинилася на грані банкрутства. До цього призвело недостатнє знання принципів функціонування в умовах вільної конкуренції. В даних умовах необхідним є новий, удосконалений підхід до реалізації функцій управління; система, що керує підприємством, повинна бути орієнтована на досягнення не лише поточних (оперативних) цілей у вигляді отримання прибутку, але й на стратегічні – виживання підприємства, конкурентоспроможність, збереження робочих місць. Саме контролінг є системою, у якій переважним стає комплексне вирішення проблем.

Включення в загальносвітові фінансово-економічні процеси не дозволило вітчизняним підприємствам уникнути негативного впливу глобальної фінансової кризи. Актуальною проблемою є пошук механізмів підприємства, які забезпечили б його конкурентоспроможність, оперативність реакції на загрози з боку зовнішнього середовища, фінансову стійкість, захист інтересів власників бізнесу. Саме контролінг і може стати таким механізмом. Контролінг є новим явищем в теорії і практиці сучасного управління.

В науковий обіг поняття контролінгу увійшло наприкінці ХХ століття, але фахові дослідження даної проблематики з'явилися лише в останні роки. Для більшості вітчизняних підприємств концепція контролінгу є лише перспективою і наразі не входить до числа таких базових систем управління підприємством, якими є управлінський облік, менеджмент, маркетинг чи

³ Галань О.А. Методики оцінювання аудиторського ризику : суть , недоліки та заходи їх усунення. / О.А.Галань, В.М.Чубай. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.5 – С.196-202.

фінанси⁴.

Хоча контролінг перш за все пов'язується зі словом «контроль», він є набагато ширшим поняттям і охоплює значно більшу сферу діяльності підприємства ніж проста система перевірки. Контролінг – це система вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети підприємства.

Контроль і контролінг суттєво відрізняються за ознакою часу: контроль переважно досліджує минуле, спрямований на виявлення прорахунків і помилок, тоді як контролінг орієнтується на перспективу підприємства.

Німецькі вчені, автори сучасної концепції контролінгу, визначають його як систему управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства. Така постановка питання не виключає інших об'єктів контролінгу, так як для досягнення головної цілі – отримання прибутку – підприємство має виконати проміжні стратегічні завдання – завоювати певну частку ринку, вистояти або перемогти в конкурентній боротьбі. Застосовуючи методи стратегічного контролінгу, можна раніше конкурентів, озброєних традиційними методиками, спрогнозувати зміни попиту, що можуть трапитись у найближчий час, проблеми у сфері взаємовідносин в навколишньому середовищі, про зміну ефективності використовуваних технологій. Тому головним принципом контролінгу є: «Сьогодні робити те, про що інші завтра тільки будуть думати»⁵.

Загалом система контролінгу визначаються як принципово нова концепція інформації і управління, а також як обліково-аналітична система, що синтезує елементи обліку, аналізу, планування і контролю.

В рамках окремого підприємства контролінг є чітко організованою системою контролю за виконанням усіх поставлених завдань і доручень, що передбачені бізнес-планом, і охоплює всі рівні – від робочих місць, бригад до управління виробництвами і підприємством в цілому.

Відповідальність за проведення методики процесу контролінгу несе керівник підприємства.

В рамках проведення заходів, передбачених контролінгом, розглядаються: результати виміру задоволеності та претензії споживачів та іноземних замовників; результати внутрішніх і зовнішніх перевірок якості системи управління; показники процесів; зауваження та скарги іноземних

⁴ Дем'яненко М.Я. Фінанси сільськогосподарських підприємств (посібник з питань фінансових відносин у ринкових умовах)/ За ред. М.Я.Дем'яненка – К. : ІАЕ, 2000 – 604 с.

⁵ Манн Р. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер. – М.: Фінанси і статистика, 1992. – 208 с.

замовників та вітчизняних споживачів; протоколи проведення попередніх заходів.

З огляду на вищесказане, ми переконані, що контролінг необхідно забезпечити потужною системою нормативного регулювання. На сьогодні нормативної бази контролінгу у нашій країні не існує, що становить певну небезпеку, оскільки діяльність підприємства та дані про його фінансовий стан не є досить захищеними.

Система бухгалтерського обліку є однією з основних складових контролінгу, і регулюється нормативними актами держави. Необхідно забезпечити перш за все таке оформлення документації, яке б відразу відображало суть досліджуваного матеріалу.

Цикл контролінгу включає етапи планування, контролю виконання та прийняття корегуючих рішень. Етапи планування в рамках циклу контролінгу здійснюється по технології «зустрічних потоків»: спочатку планування проводиться «зверху донизу» (розробка методики планування, координація та деталізація планів по рівнях). Наступним буде зустрічний потік – «знизу доверху». Завдання контролінгу на цьому етапі – розробка методики корегування планових завдань, координація окремих планів і зведення їх в єдиний план по підприємству. Етап контролю відхилень плану і факту передбачає аналіз фактичних даних по контрольованих величинах і розробку заходів по усуненню небажаних відхилень в рамках визначеної компетенції на рівні ієрархії управління.

У визначенні контролінга можна виділити філософську, функціональну, організаційну та наукову складові.

Контролінг – це філософія та спосіб мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів та розвиток підприємства в довгостроковій перспективі.

Відносно функціональності контролінг можна визначити як орієнтовану на перспективу систему інформаційно-аналітичної, методичної та інструментальної підтримки керівництва при реалізації циклу управління по всім функціональним сферам діяльності підприємства і процесам.

Слід підкреслити, що контролінг не забезпечує автоматично успіх підприємства, звільнюючи менеджерів від функцій управління. Контролінг здійснює сервісну функцію. Його основні клієнти – вище керівництво, керівники та спеціалісти функціональних підрозділів підприємства. Аналізуючи сучасну практику управління підприємствами, можна зазначити, що контролер

перетворюється в основного постачальника інформації для керівників.

З організаційної точки зору контролінг – структурний елемент підприємства – підрозділ, служба або відділ, що здійснює функції контролінгу, визначені внутрішніми документами підприємства.

Сучасний контролінг працює з вторинними джерелами інформації, не виходячи в ті прошарки, які здійснюють значно більший вплив на ефективність діяльності підприємства. Мова йде про такі напрямлення, як організація робочих місць та виробничих процесів на принципах наукової організації виробництва (за рахунок чого, по оцінках експертів, можна досягти зростання інтегральних показників ефективності на 15-30%). Практично не розглядаються проблеми управління інноваціями на підприємстві, де по різних оцінках, закладений потенціал зростання ефективності порядку 50-75%.

В розвинутих країнах Європи служби контролінгу на підприємствах або послуги залучених експертів-контролерів є звичним явищем. Аналіз попиту на ринку трудових ресурсів такої країни, як Німеччина, показує, що не тільки великі, а й середні, а останнім часом і малі підприємства запрошують на роботу спеціалістів-контролерів. Цей факт свідчить про визнання ефективності управління організацією на принципах контролінгу. В сучасних умовах контролінг стає реальним доповненням роботи менеджерів.

У більшості розвинутих країн концепції контролінга схожі. Відмінності стосуються в загальному розумінні двох крайніх ситуацій: прагматизму та ступеня вдосконалення системи у відповідності з менталітетом користувачів.

Щоб побачити довгострокові перспективи розвитку контролінгу, необхідно зрозуміти закономірності еволюції його концепцій та вияснити, які фактори в найбільшій мірі впливають на його цільові установки, склад функцій та завдання. Аналіз показує, що можна виділити декілька концепцій контролінгу.

Реєстраційна концепція припускає, що функції контролера полягають лише в реєстрації інформації та наданні їй у вигляді звітів керівнику. Ця концепція, зародившись на початку ХХ-го століття, активно розвивалася до його 30-х років.

Поява обліково-аналітичної концепції в значній мірі пов'язана з економічною кризою 30-х років. Керівники підприємств зрозуміли, що для управління крім реєстрації даних потрібна аналітична інформація: що вигідно виробляти та продавати, а що збитково, які підрозділи більш ефективні, а які менш. Цей період характеризується інтенсивним розвитком базового

інструментарію як контролінгу для вимірювання витрат і результатів – управлінського обліку.

Концепція внутрішньофірмової інтеграції формувалась в 70-ті роки одночасно з розвитком інтегрованих автоматизованих систем планування виробництва. В цей період уявлення про зростання ефективності виробництва були пов'язані не стільки зі зростанням рівня виробництва на окремих робочих місцях та витратами на продукт, скільки можливістю інтегрувати виробництва, матеріально-технічне оснащення та збут продукції.

Координаційно-навігаційна концепція контролінгу почала своє активне становлення в кінці 80-х початку 90-х років. Основними інструментами контролера були, так звані, ключові показники результативності. Суть концепції полягає в тому, що якщо правильно підібрати, виміряти та збалансувати стратегічні й оперативні показники діяльності підприємства, тоді можна буде забезпечити стійке ефективне досягнення поставленої мети. Таким чином, контролінг в даній концепції являє собою систему навігації для керівника підприємства⁶.

Концепція стратегічної навігації тільки формується і поки що не отримала широкого застосування. Суть її заключається в тому, що контролінг більше уваги має приділяти стратегічному менеджменту. Оскільки саме на стратегічному рівні закладаються основи майбутньої ефективності підприємства. Таким чином, контролер стає помічником (консультантом) керівника в ході формування завдань стратегічного обліку, контролю та аналізу.

Дана концепція припускає, що рішення більшості завдань контролінга в найближчій перспективі мають бути автоматизовані, а контролери сконцентрують основну увагу на постановці та вирішенні завдань інформаційно-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту. Іншими словами, контролінг має створювати інструменти для чисельного вимірювання стратегічних намірів та потенціалів.

Концепція контролінга, направлена на оптимізацію інтересів зацікавлених осіб в рамках концепції «корпоративне управління» проходить стадію становлення.

Під «корпоративним управлінням» розуміють організацію управління та контролю на підприємстві, що забезпечує оптимальне балансування інтересів між всіма зацікавленими групами.

⁶ Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. 2-е вид., переробл. і доп. / О.В. Портна. – Л.: Магнолія 2006, 2009. – 262 с.

Тим не менше, вже помітні певні контури даної концепції. Суть її у тому, що в сучасних умовах підприємства, особливо велике, не можуть ставити цільове завдання у вигляді оптимізації фінансово-економічних параметрів тільки лише для самого підприємства. Необхідно враховувати при цьому інтереси широкого кола зацікавлених осіб: держави, власників, кредиторів, акціонерів, своїх працівників, соціальних та економічних інститутів та інших.

Поява даної концепції контролінгу в кінці ХХ-го початку ХХІ-го століття не випадкова. Сьогодні спостерігається процес зміни неокласичної парадигми, в якій економічна система розглядається як сукупність фізичних та юридичних осіб (агентів), що діють на ринку з власних інтересів, що розуміються головним чином як максимізація прибутку, на парадигму інституціональної економіки. Згідно цієї парадигми, дія агентів відбувається на арені, заповненій великою кількістю різноманітних інститутів, в якій є свої інтереси, норми та правила поведінки. Таким чином, агенти мають не стільки займатися максимізацією прибутку, скільки намагатися збалансувати свої інтереси з інтересами найбільш впливових інститутів. При цьому діяльність служби контролінгу як в постановці цільових завдань, так і в інтерпретації отриманих результатів в більш мірі має бути орієнтована на зовнішніх клієнтів – зацікавлених осіб.

Розгляд еволюцій концепцій контролінгу дозволяє зробити висновок про те, що перспектива розвитку контролінгу визначається в наступному:

- економічної парадигми – уявленнями про принципи та правила взаємодії основних учасників господарської діяльності;
- тенденціями розвитку концепції та методів управління. Це означає, що якщо одне підприємство використовує метод управління по цілям, а інше – по ситуації, то набір і зміст методів та інструментів будуть у них різними;
- корпоративною культурою підприємства та менталітету працівників.

Економічні парадигми, концепції та методи управління відносяться до фундаментальних факторів, що визначають довгострокові перспективи розвитку контролінгу. Однак не слід забувати й інші фактори: рівні розвитку контролінгу як науки, рівень кваліфікації управлінського персоналу, а також визнання того, що управління як самостійний вид діяльності потребує власних технологій для його реалізації⁷.

Одним з основних завдань системи контролінгу на підприємстві є вироблення рекомендацій для ухвалення управлінських рішень. Для формування таких рекомендацій необхідно в першу чергу проаналізувати сам

⁷ Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

процес ухвалення рішень – з яких етапів він складається, коли і яке інформаційне «підживлення» потрібне керівнику, які найпоширеніші помилки, яких слід остерігатися.

Найважливіший аспект роботи будь-якого керівника – ухвалення управлінських рішень, а тому найважливішим завданням системи контролінгу є підтримка ухвалення управлінських рішень.

Для виконання кожної з функцій управління керівник має вирішувати ряд специфічних завдань, найтипівіші з яких:

- планування;
- організація діяльності;
- мотивація і контроль.

Для вирішення цих завдань необхідно отримати відповіді на низку наступних питань.

1. Планування:

1.1) визначення місії підприємства;

1.2) з'ясування природи бізнесу;

1.3) визначення мети;

1.4) аналіз змін у зовнішньому оточенні та їх впливу на майбутнє підприємства;

1.5) вироблення стратегії і тактики досягнення поставленої мети.

2. Організація діяльності:

2.1) визначення раціональної структури діяльності підприємства;

2.2) з'ясування доцільності збільшення об'ємів виконуваних робіт;

2.3) координація функціонування блоків для їх гармонійної й несуперечливої роботи;

2.4) з'ясування кола задач, рішення яких на кожному рівні підприємства слід довіряти людям;

2.5) визначення доцільності зміни структури підприємства через зміни у зовнішньому оточенні.

3. Мотивація:

3.1) з'ясування потреб підлеглих;

3.2) визначення ступеня задоволення цих потреб у ході діяльності, спрямованої на досягнення мети підприємства;

3.3) аналіз причин зростання задоволення роботою і продуктивності праці підлеглих;

3.4) виявлення заходів, що сприяють підвищенню рівня задоволеності

роботою і продуктивності праці підлеглих.

4. Контроль:

4.1) встановлення критеріїв вимірювання результатів роботи;

4.2) визначення періодичності оцінки результатів;

4.3) визначення ступеня досягнення мети;

4.4) з'ясування причин відставання і внесення коректив для оптимального досягнення поставленої мети⁸.

Всі управлінські рішення поділяються на запрограмовані (приймаються в стандартних ситуаціях відповідно до традиційних процедур) і незапрограмовані (їх приймають в нетипових, слабо структурованих ситуаціях для вирішення нових, незвичайних проблем).

Існують такі найпоширеніші ситуації, що сповіщають менеджера про наявність проблем:

1) відхилення фактичних результатів від плану;

2) відхилення фактичних результатів від минулого досвіду;

3) повідомлення співробітників;

4) інформація про діяльність конкурентів.

Для системи ухвалення управлінських рішень на підприємстві особливо важливі наступні аспекти корпоративної культури:

– індивідуалізм і колективізм;

– відношення до ризику;

– цілеспрямованість;

– ступінь координації;

– підтримка менеджерів;

– контроль;

– самоотождження зі всім підприємством або з групою всередині підприємства;

– філософія системи винагороди;

– відношення до конфліктів і практики;

– характер комунікацій.

Ці параметри по суті визначають основні принципи побудови і функціонування системи контролінгу на підприємстві, такі як економіко-аналітична, координуюча, та управлінська інформаційна системи.

Вибір моделі ухвалення управлінських рішень залежить від конкретної

⁸ Гірняк О.М. Менеджмент: Підручник для студентів вищих закладів освіти / О.М. Гірняк. – Л.: «Магнолія 2006», 2012. – 352 с.

ситуації і визначається сукупністю чинників, які для зручності можна розділити на три групи :

- зовнішнє середовище підприємства;
- внутрішнє середовище підприємства і особисті особливості керівника;
- особливості вирішуваного завдання.

У різних ситуаціях сила дії різних чинників різна, і саме цим визначається різниця підходів.

Управлінська інформація охоплює такі види: науково-технічні; конструкторські; техніко-технологічні; економічні; кадрові; патентні; екологічні; соціальні.

З-поміж усіх джерел інформації у системі контролінгу найважливіше значення має економічна інформація, що забезпечується за допомогою бухгалтерської звітності, оперативно-технічних засобів, статистичних методів, аналітичних даних за допомогою обробки інформації методами економічного аналізу.

Інформація має бути в усіх випадках своєчасною, точною і об'єктивною.

Контролінг має реагувати на слабкі сигнали, тобто отримувати завчасну інформацію, оперативно втручатись в процеси, які загрожують підприємству, виявляти та послаблювати вплив несприятливих тенденцій.

Слабкі сигнали (індикатори раннього попередження) визначаються службою контролінгу (кон'юнктура ринку, зміна попиту, інновації в галузі техніки, новітні технології, поведінка споживачів товару, цінова політика конкурентів, вимоги покупців).

Головною метою діяльності кожного підприємства, яке працює в сучасному конкурентному середовищі є вирішення проблем його розвитку, що забезпечує стабільні успіхи не тільки на даний час, але й в майбутньому.

У жорстких умовах сучасної ринкової економіки перед керівниками постають такі завдання:

- прогнозування розвитку ринкової ситуації;
- своєчасна реакція на виниклі загрози;
- досягнення підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства.

Ці завдання вирішуються за рахунок практичного застосування інноваційного потенціалу суб'єкта господарювання, яке охоплює всю сукупність управлінських заходів в основу яких покладено систему контролінгу.

Нестабільність навколишнього середовища, глобалізація ринків та

посилення конкурентної боротьби вимагають від менеджменту вітчизняних підприємств застосування найновішого інструментарію для виявлення в системах управління резервів ефективності. Тому впровадження контролінгу в діяльність підприємств набуває все більшого значення.

Орієнтація управлінського процесу на досягнення визначених підприємством завдань є головною метою контролінгу.

Впровадження контролінгу в діяльність підприємства спрямовано на майбутнє. Його завданням є не лише звіт про здійснені витрати чи отримані прибутки, а й надання менеджменту підприємства повну якісну інформацію для прийняття рішень щодо планування майбутніх доходів і витрат.

Основною ідеєю в ході впровадження контролінгу має бути орієнтованість на швидкий збір контролінгових даних для візуалізації картини реального результату від роботи служби контролінгу.

Роботи із впровадження системи контролінгу на підприємстві відбуваються в такій послідовності:

- проведення комплексного дослідження системи планування витрат на підприємстві;
- розробка методичних положень для збору інформації службою контролінгу;
- впровадження системи збору інформації для служби контролінгу;
- початок регулярної роботи з системами контролінгу зі збору та обробки фактичних даних;
- розробка методичних положень для вдосконалення системи планування.

Переваги системи контролінгу:

- реальна оцінка рівня фінансової стабільності та потенціалу підприємства;
- можливість передбачення перспективи розвитку підприємства та негайного прийняття стратегічного правильного рішення, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства;
- отримання оперативної і достовірної інформації про поточний стан основних показників діяльності підприємства;
- зацікавленість не лише керівництва а й співробітників у реалізації стратегічних цілей та завдань підприємства;
- здійснення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також оперативне планування;
- регулярне порівняння планових показників з фактичними, що дає змогу

оперативно впливати на ситуацію та своєчасно реагувати у разі наявності значних відхилень⁹.

Проте існують і певні недоліки впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах:

- недосконалість існуючих методів аналізу;
- невисока сумісність з корпоративною культурою;
- загроза статусу спеціалістам (бухгалтерії, планово-економічному, фінансовому відділі) та керівникам відповідних відділів;
- складність виконання у порівнянні з традиційними методиками;
- низька сумісність зі стандартними системами інформаційного забезпечення.

На вітчизняних просторах система контролінгу не досить добре вивчена, вона тільки починає застосовуватися, тому накопичення знань та досвід в цій області поступово нівелює вищевказані недоліки.

Для того, щоб введення нової системи управління не викликало опору у працівників, невпевненості у ефективному застосуванні нововведення можна використати такі дії:

1. Імітація. Якщо одні підприємства впроваджують нові методи і системи управління, інші можуть робити теж саме тому, що знаходяться в схожій ситуації. Прагнення до імітації можна пояснити бажанням асоціюватися з цільовою групою, спробою підняти свій статус. Тому в процесі застосування інструментарію контролінгу слід надати особливу увагу досвіду закордонних підприємств, які успішно використовують контролінг у своїй діяльності.

2. Виживання. В кризових ситуаціях впровадження нових методів контролінгу може виявитися рятувальним для виживання підприємства. Якщо співробітники розуміють це та віддані своєму підприємству, опір змінам буде мінімальний.

3. Майстерність. Працівники, які отримують задоволення від роботи, прагнуть вдосконалювати свої вміння, використовувати нові методи, це підвищує їх інтерес до роботи. Тому, особливо спілкуючись з кваліфікованими спеціалістами, потрібно спробувати вплинути на професійну гордість.

4. Підтримка статусу. Володіння знаннями, які важливі для всіх – головний спосіб досягти високого статусу. І підприємство, і його співробітники можуть підвищити свій статус завдяки вмінню застосовувати нові методи управління і аналізу.

⁹ Кузьмін О.Є. Менеджмент / Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Петришин Н.Я. – К.: Академвидав, 2012. – 296 с.

5. Нове. Існує певна категорія людей-новаторів, відкритих для нововведень. Такі люди ініціативні, вони прагнуть нових і нових досягнень, тому здатні спрямувати діяльність підприємства у прогресивному напрямку¹⁰.

Впровадження контролінгу на підприємствах України дасть змогу:

- досягти оптимізації управління;
- створити і оцінити ресурси та потенціал підприємства;
- досліджувати ідеї конкурентних підприємств;
- здійснювати аналіз отриманих даних;
- застосовувати інновації;
- орієнтуватися на майбутню діяльність.

Сучасне сільськогосподарське підприємство функціонує за умов тісного зв'язку з зовнішньою інформаційною сферою, яка значною мірою визначає можливості та умови його діяльності. Продовольча криза, посилена конкуренція як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках, глобальний динамізм світової суттєво посилюють вимоги до комплексного моніторингу зовнішнього середовища бізнесу, зумовлюють необхідність адаптації господарської діяльності сільськогосподарських підприємств до тенденцій змін продовольчого ринку¹¹.

Для покращення поточної ситуації на аграрному ринку потрібна скоординована діяльність всіх гілок влади, політика підтримки вітчизняного товаровиробника і розвитку АПК.

Широке запровадження якісної системи управління на підприємствах надає можливість керівникам досягти стабільного та ефективного функціонування підприємства. Одним із основних підходів забезпечення ефективного функціонування та розвитку сільськогосподарського підприємства є здійснення процесного управління за допомогою сучасних інструментів контролінгу. Процес контролінгу може сприяти підвищенню якості системи управління і може бути орієнтовним на перспективний розвиток сільськогосподарського підприємства, основною метою якого є орієнтація управлінського процесу на забезпечення прибутковості підприємства та ефективного використання ресурсів.

¹⁰ Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. 2-е вид., переробл. і доп. / О.В. Портна. – Л.: Магнолія 2006, 2009. – 262 с.

¹¹ Бруханський Р.Ф. Оптимізація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України / Р.Ф. Бруханський // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез доповідей Десятої Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (Тернопіль, 21-23.02.2013 року) Ч.2.– Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2013. – С.310-311.

4.2. Актуальність імплементації стратегічного менеджменту та розробки системи його облікового-аналітичного забезпечення

З метою забезпечення ефективного використання спектру наявних ресурсів і досягнення сталого економічного розвитку сільськогосподарських підприємств необхідним є застосування сучасних підходів і систем управління. Одним із таких підходів є концепція стратегічного менеджменту, що дозволяє пов'язати корпоративну стратегію підприємства з його організаційними процесами, розглядаючи проблеми розвитку та виживання підприємств.

Впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах дозволить створити передумови для забезпечення виживання в конкурентній боротьбі у довготривалій перспективі. Її застосування актуалізується в останні роки глобалізацією й інтернаціоналізацією економічних відносин, інтеграцією України в міжнародний економічний простір, прискоренням змін у зовнішньому середовищі аграрних підприємств, посиленням конкурентної боротьби на ринку сільськогосподарської продукції, появою інноваційних проривів, що виступають причиною виникнення загроз подальшої ефективної діяльності тощо.

Як відмічає Л.О. Мармуль, на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах потрібно створити ефективну систему стратегічного управління. Стратегічне управління в кожний момент прогнозованого часу фіксує, що аграрне підприємство повинно робити сьогодні, щоб досягти поставлених цілей у майбутньому за умов зміни навколишнього середовища. Якщо підприємство має на меті збільшення своїх шансів на успіх у процесі діяльності, воно повинне розробити власну систему стратегічного управління. Актуальна потреба сьогодення – це застосування у сільськогосподарських підприємствах накопичених за багато десятиліть світових методик стратегічного управління¹. Подібних поглядів дотримується М.Ю. Кісіль, на думку якого, незважаючи на те, що процес дослідження стратегічного управління охоплює широкий діапазон проблем, залишається велика кількість невирішених питань щодо впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах, які на даний час є актуальними². Загалом, проблемам

¹ Мармуль Л.О. Роль стратегічного аналізу в управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств / Л.О. Мармуль // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. – 2011. – Випуск 2., Том 1. – С. 155-156.

² Кісіль М.Ю. Формування стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах. Дис... на здобуття наук. ступ. к.е.н. за спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / М.Ю. Кісіль. – Дніпропетровськ, 2012. – С. 4.

впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних аграрних підприємствах присвячені монографічні дослідження В.Я. Амбросова³, О.В. Березіна та О.Д. Плотника⁴, Я.С. Ларіної⁵, Л.А. Євчук⁶, П.А. Стецюка⁷, О.О. Школьного⁸, В.М. Якубів⁹, І.Б. Яців¹⁰ та інших.

Однак, не зважаючи на заклики науковців та переваги впровадження системи стратегічного менеджменту в сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств, зовсім по-іншому все відбувається на практиці. Існуючий стан справ визначає О.П. Зоря, яка відмічає, що у більшості сільськогосподарських підприємств немає розробленої ефективної системи стратегічного управління, а існує лише орієнтація на розмиті цілі¹¹. До подібного висновку приходять і Я.С. Ларіна, розглядаючи особливості реалізації маркетингових стратегій в агропродовольчому підкомплексі: «за сучасних умов розвитку вітчизняної економіки теорія й практика впровадження принципів стратегічного маркетингу у господарську діяльність ще перебувають на початкових етапах в усіх галузях, особливо у аграрному секторі¹².

Однією із основних причин незадовільного стану впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, є відсутність системи його належного обліково-аналітичного забезпечення, оскільки без останнього майже неможливо побудувати дієву систему стратегічного менеджменту без понесення значних фінансових витрат. До того ж, як відмічає І.І. Хахонова та Н.Н. Хахонова, стратегічний менеджмент характеризується як послідовний стиль керівництва,

³ Амбросов В.Я. Організаційна стратегія сільськогосподарських підприємств [Текст] : монографія / В.Я. Амбросов ; Нац. наук. центр "Інститут аграрної економіки" УААН, Харківський нац. техн. ун-т сільського госп-ва ім. Петра Василенка. – Х. : ХНТУСГ, 2009. – 316 с.

⁴ Березін О.В. Економічний потенціал аграрних підприємств: механізми формування та розвитку / О.В. Березін, О.Д. Плотник. – Полтава: Інтер Графіка, 2012. – 221 с.

⁵ Ларіна Я.С. Формування та механізми реалізації маркетингових стратегій в агропродовольчому підкомплексі АПК. Монографія / Я.С. Ларіна – К.: Преса України, 2008. – 336 с.

⁶ Євчук Л. А. Стратегічне управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств : [монографія] / Л. А. Євчук. – Миколаїв : Вид-ць Прокопчук Т. Ю., 2010. – 340 с.

⁷ Стецюк П.А. Стратегія і тактика управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств: монографія / П. А. Стецюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 370 с.

⁸ Школьний О.О. Організаційно-економічні механізми управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств: монографія / О. О. Школьний; Уман. держ. аграр. ун-т. – Умань, 2007. – 308 с.

⁹ Якубів В.М. Збалансований розвиток аграрних підприємств у сільському зростанні : монографія / В. М. Якубів. – Івано-Франківськ : Видавництво Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2011. – 320 с.

¹⁰ Яців І.Б. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств : монографія / І. Б. Яців. – Львів : Український бестселер, 2013. – 427 с.

¹¹ Зоря О.П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / Зоря О.П. // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. – 2011. – Випуск 2. Том 1. – С. 114.

¹² Ларіна Я.С. Формування та механізми реалізації маркетингових стратегій в агропродовольчому підкомплексі АПК. Монографія / Я.С. Ларіна – К.: Преса України, 2008. – С.4 с.

що складається в безперервному процесі аналізу, планування і контролю. У зв'язку з цим прийняття надійних стратегічних рішень вимагає великого обсягу різноманітної інформації¹³. Тому без розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічної орієнтації впровадження на підприємстві дієвої системи стратегічного менеджменту є майже неможливим.

Виникнення ситуації необхідності трансформації облікової системи внаслідок зміни запитів користувачів є звичним явищем з позиції історичної ретроспективи розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Розвиток економічних відносин, поява нових форм господарювання, ускладнення і укрупнення діяльності підприємств, розвиток систем управління протягом століть слугували відправною точкою для удосконалення теорії і методології бухгалтерського обліку. Виникнення концепції стратегічного менеджменту також можна вважати однією із передумов для подальшого удосконалення облікової практики на сільськогосподарських підприємствах.

Г.Г. Кірейцев виникнення необхідності удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень пояснює змінами в структурі менеджменту, появою і розвитком його видів, зокрема, стратегічного менеджменту, специфіка й особливості якого позначаються і на особливостях організації обліку¹⁴. На думку Т.М. Музики реформування аграрного сектору економіки, пов'язане з розвитком ринкових умов його функціонування, призвело до необхідності корінних змін теоретико-методологічних постулатів і методичних установок, що стосуються організації обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності та стратегічного розвитку сільськогосподарських організацій. Це, в свою чергу, вимагає змін діючої системи обліку, аналізу та контролю в напрямку створення інформаційного забезпечення реалізації стратегій розвитку в умовах відчутного впливу зовнішніх факторів, ризиків і нестабільності¹⁵.

Таким чином, першочерговим завданням на сьогодні, враховуючи необхідність розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств є:

- 1) визначення пріоритетів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств

¹³ Хахонова И.И. Система стратегического учета: формирование и развитие / Хахонова И.И., Хахонова Н.Н. // Фундаментальные исследования. Экономические науки. – 2013. – № 6 (часть 3). – С. 720.

¹⁴ Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки / Г.Г. Кірейцев. Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 88-89.

¹⁵Музыка Т.Н. Стратегический учет в сельскохозяйственных организациях : Дис... на соиск. науч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 / Музыка Татьяна Николаевна. - Ставрополь, 2009. – С. 10.

України;

- 2) визначення основних вимог, що висуваються системою стратегічного менеджменту до системи його інформаційного забезпечення;
- 3) обґрунтування напрямів адаптації облікової системи сільськогосподарських підприємства до вимог стратегічного менеджменту;
- 4) визначення параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України;
- 5) розробка нових організаційних та теоретико-методологічних підходів до побудови системи стратегічно-орієнтовного інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств.

Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. Моніторинг інформації стосовно внутрішньої та зовнішньої сфер діяльності підприємства, реальної оцінки його можливостей за поточних умов ринку, загрозах діяльності є визначальною основою для прийняття стратегічних рішень і ефективного управління підприємством. Відповідно питання інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту бізнесу є надзвичайно актуальним.

За результатами проведених досліджень виділено три основні проблеми практичного застосування моделі інформаційного забезпечення стратегічного управління у сільськогосподарських підприємствах України:

– інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень відбувається в умовах відсутності науково обґрунтованих вимог і підходів до формування облікової інформації стратегічного характеру;

– значна частина інформації, що стосується зовнішньої сфери діяльності сільськогосподарських підприємств, або взагалі не розкривається в звітності підприємств, або є неповною, неточною і неактуальною;

– домінування політичних аспектів регулювання аграрного ринку в Україні нівелює економічні закони розвитку, що також чинить негативний вплив на розвиток системи його обліково-аналітичного забезпечення. Уряд України одночасно наголошує і на необхідності збереження низьких цін на сільськогосподарську продукцію, і на гарантуванні достойного життя виробників аграрної продукції. Така дилема стримує розвиток аграрної сфери та зменшує потреби в розробці і впровадженні управлінських стратегічних

інформаційних систем.

Однією з основних проблем побудови і впровадження сучасної моделі стратегічного менеджменту є відсутність системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, пов'язаної, передусім, з інформаційним дефіцитом вищого ієрархічного рівня менеджменту підприємства.

Основними цілями верхнього рівня ієрархії системи стратегічного менеджменту є ефективність, задоволення потреб і запобігання загрозам¹⁶. Для гарантування ефективності інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно забезпечити суцільний неперервний моніторинг зовнішніх параметрів та внутрішніх показників діяльності підприємства з дотриманням основних цілей обраної стратегії розвитку бізнесу, що може бути здійснено лише за умови побудови комплексної систем інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України.

Для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту необхідним є обґрунтування поняття якості облікової інформації стратегічного характеру. Термін «якість інформації» стосовно обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств не має однозначних формулювань. На нашу думку якість інформації визначається сукупністю характеристик, які обумовлюють можливість її адекватного корисного використання для задоволення потреб стратегічного менеджменту щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

В системі Міжнародних стандартів фінансової звітності¹⁷ встановлені чіткі вимоги до якості інформації (якісні характеристики фінансової звітності): 1) reliability – надійність (достовірність); 2) faithful representation – точне уявлення (представлення); 3) substance over form – пріоритет змісту над формою; 4) neutrality – нейтральність (неупередженість); 5) prudence – обачність (передбачливість); 6) completeness – повнота (завершеність); 7) relevance – доцільність (релевантність); 8) comparability – порівнянність (співставність); 9) understandability – зрозумілість. Дотримання даних характеристик в процесі організації обліку на сільськогосподарських підприємствах сприятиме

¹⁶ Федулова І.І. Характеристика інноваційного процесу [Текст] / Федулова І.І. // Матеріали міжн. наук.-практ. конференції. – Чернівці: БДФА, 2010. – С. 21.

¹⁷ Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електр. ресурс] / Міністерство фінансів України – режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>

підвищенню якості облікової інформації, що надаватиметься користувачам для прийняття рішень. Проте, наведений в МСФЗ набір характеристик облікової інформації, на нашу думку, більше стосується тактичного і оперативного управління підприємствами і не враховує особливостей стратегічного управління, специфіки всіх етапів формування і реалізації стратегії підприємств. Виходячи з цього, даний набір характеристик облікової інформації має бути уточнений виходячи із розуміння цілей і сутності стратегічного менеджменту.

Інформаційні потоки стратегічного менеджменту повинні формуватися на основі обліково-аналітичної інформації стратегічного характеру з врахуванням наступних вимог:

1) своєчасність, тобто дотримання необхідних для конкретної ситуації строків подання інформації;

2) достовірність, тобто адекватне відображення фактів господарського життя підприємства;

3) корисність – повинна передбачати якісно вищий рівень господарського ефекту від використання інформації в порівнянні із затратами на її отримання;

4) зрозумілість – здатність забезпечувати фактичне сприйняття інформації користувачами без застосування додаткових зусиль;

5) регулярність надходження – формування графіку руху інформаційних потоків стратегічного характеру з дотриманням встановленої періодичності;

Система акумулювання, обробки та трансформації інформації стратегічного характеру у своїй основі ґрунтується на ефективно функціонуючій системі інформаційних потоків підприємства, основу якої повинна складати трансформована обліково-аналітична система підприємства. Це пов'язано з тим, що для системи стратегічного менеджменту підприємства економічно недоцільно формувати автономну підсистему збору інформації, особливо щодо інформації про внутрішнє середовище підприємства, без чітко налагодженого механізму взаємопроникнення суміжних інформаційних потоків, що надходять із обліково-аналітичної системи.

Система інформаційних потоків стратегічного менеджменту повинна бути гармонійно поєднана в загальній управлінській інформаційній системі підприємства. Організація належного стану інформаційного забезпечення можлива лише за умови адекватного обліково-аналітичного супроводу. Для формування якісних передумов ефективного функціонування системи

інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно розробити загальну концепцію її побудови на основі врахування існуючого рівня інформаційного забезпечення та шляхом залучення нового методологічного інструментарію, що забезпечуватиме одержання інформації стратегічного характеру.

Для гарантування ефективності обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно забезпечити суцільний неперервний моніторинг внутрішніх показників діяльності підприємства та зовнішніх параметрів з дотриманням основних цілей обраної стратегії.

Диференціація обліково-інформаційного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень у сільськогосподарських підприємствах України. Домінантою економіки XXI-го тисячоліття є переосмислення пріоритетів управлінської діяльності. Менеджмент сучасного підприємства не зацікавлений у громіздкій сукупності всеохоплюючої облікової інформації, яка в більшості характеризується випадків ретроспективним змістом та має внутрішнє предметне обмеження. Наявність достовірної, детальної, однак, ретроспективної інформації про внутрішнє середовище підприємства не дозволяє забезпечити необхідний рівень ефективності управління, зокрема, стратегічного, оскільки, не дозволяє:

- побудувати комплексну систему інформаційного забезпечення для проведення аналізу, планування і реалізації стратегії сільськогосподарських підприємств;

- передбачити появу можливих загроз діяльності сільськогосподарських підприємств через неможливість моніторингу і представлення інформації про зовнішнє середовище;

- розробити системи обліково-аналітичного забезпечення, яка б забезпечувала адекватну реакцію сільськогосподарського підприємства на події, що відбуваються в його зовнішньому середовищі.

Система менеджменту, яка забезпечує управління бізнесом, що перебуває у динамічному економічному середовищі, потребує актуальної та оперативної інформації з високим ступенем релевантності. Базовим пріоритетом менеджменту сучасних підприємств виступає орієнтація на досягнення стратегічних цілей діяльності та забезпечення довготривалого виживання на

ринку.

Дослідження сучасної практики діяльності сільськогосподарських підприємств України свідчить про наявність цілого комплексу факторів, які знижують ефективність прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, що на пряму стосуються системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління:

1) недосконалість чинної обліково-аналітичної моделі формування інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень;

2) необґрунтованість динаміки співвідношення обсягів необхідної та достатньої інформації, що зумовлює виникнення явищ нестачі та перенасичення обліково-аналітичною інформацією;

3) відсутність раціональних критеріїв відбору необхідної обліково-аналітичної інформації із загального обсягу даних, що пов'язано із відсутністю критерію орієнтації побудови облікової системи на забезпечення реалізації стратегії підприємства;

4) принципова відмінність класифікаційних ознак обліково-аналітичної інформації, необхідної для потреб стратегічного менеджменту (інше коло досліджуваних об'єктів, інші часові рамки, інша форма і періодичність представлення);

5) несвоєчасність складання та подання звітів та формування показників, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Значна частина проблем і недоліків інформаційного супроводу процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру зумовлена недосконалістю структури інформаційної бази сільськогосподарських підприємств, типова модель формування якої зводиться лише до формальної консолідації менеджером інформації з двох джерел: облікового і позаоблікового.

Традиційна для вітчизняних підприємств структура обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту повною мірою не забезпечує можливість узгодження та прийняття єдиних параметрів формування та моніторингу економічних показників, їх інтерпретації, оцінки, трансформації, форм і періодичності подання тощо. Вказана ситуація зумовлена неадекватністю інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України сучасним вимогам формування корисної інформації, оскільки кожна підсистема обліково-

інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень як облікова, так і позаоблікова, при формуванні відповідних звітних показників керується переважно локальними вимогами комплексу нормативно-правових актів, які регламентують зміст, завдання і порядок їх роботи.

Необхідність формування облікової інформації стратегічного спрямування на думку К. Друрі зумовлена теоретичним обґрунтуванням і практичним застосуванням у 70-х роках ХХ століття концептуальних основ стратегічного менеджменту, основним призначенням якого «досягнення стійких конкурентних переваг»¹⁸. Тобто, виникнення і розробка концепції стратегічного менеджменту створило необхідні передумови для формування інших допоміжних підсистем, зокрема, системи обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Професори Гарвардської школи бізнесу Р. Каплан і Д. Нортон стверджують, що стратегічні аспекти обліку розроблені, передусім, для підтримки загальної конкурентної стратегії підприємства за рахунок використання сучасної інформаційної технології для більш досконалого обліку собівартості продукції¹⁹. На думку авторів основним напрямом трансформації облікової системи в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації є удосконалення існуючих підходів до калькулювання собівартості продукції на основі застосування нових прогресивних стратегічно-орієнтованих підходів. До таких підходів слід віднести «target costing», «strategic costing», «activity-based costing», «kaizen costing» тощо.

Пріоритетом сучасного менеджменту в сільському господарстві України є узгодженість фактичної наявності і потенційних потреб підприємства не лише у тактичній, а й у інформації стратегічного характеру. Виходячи з цього до облікової системи підприємства висувається вимога щодо необхідності фіксації, збору і акумулювання інформації у розрізі різноманітних факторів, які визначають керованість сільськогосподарського виробництва: динаміка зовнішнього бізнес-середовища; оперативні, тактичні і стратегічні цілі діяльності; суміжні сфери підприємництва; об'єкти ресурсного потенціалу; інформація в розрізі сегментів стратегічної активності бізнесу; характеристика кластерів і т.д. При цьому інформація, створювана системою бухгалтерського

¹⁸ Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник [Текст]: Перевод. с. англ. / Друри К. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 25.

¹⁹ Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей: От стратегии к действию [Текст] / Р.С.Каплан, Д.П.Нортон. Перевод. с англ. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 320 с.

обліку підприємства, одночасно повинна:

- враховувати потреби і орієнтуватись на конкретні групи користувачів інформації, зокрема, на суб'єктів прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень;

- служити основою для прийняття тактичних і стратегічних рішень;

- виступати інформаційною передумовою для побудови системи аналітичних показників ефективності стратегічного менеджменту підприємства.

Для забезпечення коректності функціонування системи обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України необхідно врахувати специфіку конкретних суб'єктів господарювання в розрізі основних параметрів: розмір підприємства; форма власності; обсяги і структура виробництва; організаційно-правова форма господарювання; потенційні та реальні ризики діяльності; агресивність зовнішнього середовища; стиль управління і т.д.

Концептуальною вимогою до формування адекватної моделі обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств виступають галузеві особливості аграрного сектора економіки України, специфіка обліку сільськогосподарського виробництва та реальні соціально-економічні умови вітчизняного сільського господарства, зумовлені певними кризовими явищами його сучасного стану: недостатність державної підтримки, стимулювання і захисту вітчизняних товаровиробників; відсутність пільгових довгострокових кредитів; низький рівень соціально-економічних умов розвитку сільських територій; низька платоспроможність внутрішнього попиту на продовольчу продукцію; нестабільність каналів збуту; інфляційні процеси; чіткий диспаритет цін на сільськогосподарську і промислову продукцію; загострення екологічних проблем тощо.

Безпосередній вплив на формування специфіки та забезпечення ефективності обліково-аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру у сільськогосподарських підприємствах здійснюють галузеві особливості вітчизняного агробізнесу (табл. 4.1).

Специфіка агробізнесу та її вплив на обліково-інформаційний супровід процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру

<i>Галузеві особливості сільського господарства</i>	<i>Обліково-економічні параметри</i>	<i>Спрямованість облікового забезпечення стратегічного менеджменту</i>
Вплив природно-кліматичних умов	Нестабільність процесу виробництва продукції	Стратегія прогнозування у прийнятті рішень
Загроза стихійного лиха	Високий рівень ризикованості бізнесу	Стратегічне управління ризиками
Паралельний вплив економічних і біологічних законів відтворення	Тривалість виробничих циклів	Стратегічний моніторинг динаміки незавершеного виробництва
Сезонність виробництва	Нерівномірність використання ресурсів	Стратегічне управління платоспроможністю
Використання готової продукції як засобу виробництва	Готова продукція споживається у наступному циклі	Стратегічне прогнозування обсягу товарної продукції
Вплив національних споживчих уподобань	Обмеженість асортименту продукції	Стратегічне планування асортименту продукції
Земля – основний засіб виробництва	Спеціалізація аграрних підприємств	Стратегічні напрями діяльності

На процес побудови системи бухгалтерського обліку, як елемента інформаційної інфраструктури стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств впливають наступні специфічні особливості їх діяльності:

1. Результати сільськогосподарського виробництва безпосередньо залежать від природно-кліматичних умов (якісний склад ґрунтів, температура, вологість та інше), відповідно є нестабільними. Ці чинники обґрунтовують доцільність прогнозування у прийнятті рішень і відповідно необхідність раціонального обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

2. Сільськогосподарське виробництво характеризується сезонністю, яка сприяє нерівномірності використання ресурсів підприємства, отриманню продукції лише у певні проміжки часу, неритмічності збуту і надходження виручки від реалізації. Цей фактор акцентує доцільність стратегічного управління платоспроможністю сільськогосподарських підприємств.

3. Виробничі процеси у сільському господарстві характеризуються значним рівнем ризикованості втрати врожаю (спека, град, мороз, злива). Вказані фактори обґрунтовують доцільність застосування стратегічного

управління ризиками та необхідність налагодження механізму раціонального обліково-інформаційного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

4. Сільськогосподарський бізнес поєднує вплив економічних і біологічних законів відтворення, результатом такого синтезу є тривалість виробничих циклів (часові межі виробництва багатьох продуктів є тривалішими календарного року, відповідно значна питома вага витрат виробництва звітного періоду відображається як незавершене виробництво).

5. Частина виготовленої підприємством сільськогосподарської продукції у наступному виробничому циклі споживається у якості засобів виробництва (корми, насіння). Ця особливість вказує на специфіку операційних циклів виробництва сільськогосподарської продукції і необхідність її урахування в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

6. Сільськогосподарське виробництво вимагає моніторингу зовнішніх факторів впливу: політичних, економічних, соціальних, юридичних. Особливо важливим є врахування національних особливостей, зокрема щодо асортименту продукції. Ці фактори потребують належного відображення у системі обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

7. Основним засобом виробництва у сільському господарстві є земля, від якості та родючості якої значним чином залежить результативність діяльності. Властиві землі характеристики зумовлюють доцільність спеціалізації сільськогосподарських підприємств і структуризації стратегічних напрямів діяльності.

Раціональна система інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств повинна враховувати внутрішні й зовнішні інформаційні сфери, відображаючи комплексну консолідовану інформацію про діяльність підприємства і його стратегічні перспективи. Раціоналізація моделі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств повинна ґрунтуватись на чіткій структуризації потоків інформації для забезпечення оперативного і надійного отримання необхідних даних при виникненні такої потреби. Прийняття стратегічних рішень повинно базуватися на поточній (достовірній, точній) та прогнозній (розрахунковій, орієнтовній) інформації.

Сучасні вимоги до процесу прийняття стратегічних рішень в аграрному

секторі економіки України вимагають впровадження удосконаленої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, яка повинна: гарантувати достовірність; посилити об'єктивність; підвищити оперативність; збільшити швидкість; забезпечити захист; забезпечувати релевантність і транспарентність облікової інформації доцільність, що в цілому сприятиме підвищенню ефективності рішень стратегічного характеру.

Стабільність діяльності сучасного сільськогосподарського підприємства в умовах чергової хвилі світової економічної кризи, стагнації агропромислового комплексу України та загострення продовольчої проблеми залежатиме передусім від повноти, якості та своєчасності формування облікової інформації стратегічного характеру, зокрема, щодо постачальників, покупців, конкурентів, динаміки цін, тенденцій ринку тощо. Науково обґрунтована, адаптована до потреб вітчизняної практики і специфічних умов господарської діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства модель обліково-інформаційного супроводу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру дозволить не лише своєчасно вирішувати виникаючі проблеми, але й передбачати кризові ситуації.

Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту. Основна проблема раціонального застосування організаційно-методичної моделі прийняття рішень стратегічного характеру у сільськогосподарських підприємствах України полягає у відсутності чіткого й ефективного механізму обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Існування цієї проблеми пов'язано з відсутністю глибоких теоретико-методологічних напрацювань в сфері стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку, що не дозволяє створити адекватні передумови для розвитку стратегічно-орієнтованої облікової практики на сільськогосподарських підприємствах України.

Стратегічним пріоритетом діяльності сучасних сільськогосподарських підприємств України доцільно вважати забезпечення стабільності функціонування з метою довгострокового «виживання» на ринку, передбачення і попередження загроз бізнесу з метою уникнення ризику банкрутства, створення сприятливої ситуації з дотриманням потенційних параметрів успіху для гарантування перспектив розвитку підприємств.

Досвід діяльності сільськогосподарських підприємств провідних країн світу пропонує у якості інструменту досягнення вказаних цілей концепцію стратегічного менеджменту, впровадження якої передбачає необхідність

розробки відповідного обліково-інформаційного супроводу. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства повинні теж слідувати аналогічним шляхом, тому при провадженні облікових інформаційних систем на підприємстві повинні враховуватись вимоги стратегічного менеджменту, оскільки бухгалтерський облік є головною інформаційною базою менеджменту.

На сучасному етапі розвитку менеджменту в сільському господарстві України визначальним завданням є взаємоузгодженість потреб підприємства у тактичній і стратегічній інформації, що необхідна для досягнення конкурентних переваг, підвищення ефективності діяльності та забезпечення потенціалу розвитку. На нашу думку, лише удосконалена до відповідних вимог система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства може повноцінно забезпечити інформаційний супровід процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру.

Існування вимог до інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту передбачає необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства в частині удосконалення його методологічного інструментарію: ідентифікації і фіксації фактів господарського життя (включення фактів стратегічного характеру), їх оцінки, відображення на бухгалтерських рахунках і в звітності.

В процесі прийняття управлінських рішень стратегічного характеру необхідно співставляти потенціал підприємства з можливостями і загрозами зовнішнього бізнес-оточення. При цьому слід врахувати, що в основі стратегій є завчасно сплановані дії (реакції) підприємства на зміну (динаміку) зовнішньої сфери діяльності з метою досягнення бажаних цілей, а в якості інформаційної бази прийняття управлінських рішень стратегічного змісту повинна максимально використовуватись обліково-аналітична система підприємства.

Базовими елементами формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту доцільно вважати наступні стратегічні імперативи:

1) позиціонування підприємства у зовнішньому середовищі, яке передбачає дослідження унікальності діяльності, конкурентних переваг та інших позицій, що впливають на вибір стратегії сільськогосподарських підприємств і на особливості обліково-аналітичного забезпечення її формування і реалізації;

2) обліковий моніторинг внутрішнього середовища сільськогосподарського підприємства, метою якого є виявлення сильних і

слабких сторін діяльності;

3) обліковий моніторинг зовнішнього середовища сільськогосподарського підприємства шляхом використання стратегічних облікових інструментів з метою виявлення фактичних і потенційних загроз і можливостей діяльності;

4) застосування ефекту синергії, сутність якого полягає в забезпеченні інтеграції окремих елементів управлінських інформаційних систем (системи стратегічного менеджменту та обліково-аналітичної системи) з метою отримання консолідованого результату вищої продуктивності.

Основним завданням обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства доцільно вважати процес формування відповідного інформаційного масиву, необхідного для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства на довготривалу перспективу.

Система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств, використовуючи в основному наявну інформацію фінансового і управлінського обліку, повинна розглядати її під дещо іншим кутом сприйняття, ніж це прийнято в традиційній моделі обліку. Зокрема, для налагодження багатоаспектної обліково-аналітичної бази прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру доцільно застосовувати ефект синергії, зокрема, в частині обліку та базових принципів стратегічного розвитку підприємства – концепції цінностей, стратегічного позиціонування та моніторингу факторів впливу на витрати.

Стрімкий рівень розвитку технологій і загострення конкуренції як на вітчизняному, так і на світовому ринках змушують менеджмент підприємств здійснювати моніторинг повного спектру характеристик виробництва і збуту власної продукції (собівартість, якість, ціна, асортимент та інші), звертаючи не останню увагу на сприйнятті цінності товару для споживача. З цієї точки зору доцільно наголосити на багатоаспектності досліджень економічної сутності категорії «цінність», яку свого часу здійснювали Дж.С. Мілль і Дж. Мак Куллох з позиції теорії затрат виробництва, М. Туган-Барановський в аспекті граничної корисності товару, М. Портер з погляду ланцюжка створення вартості, Ф. Котлер у контексті споживчої цінності.

З позицій обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського виробництва вважаємо найбільш прийнятним підхід М. Портера, який у 1985 році сформулював концепцію визначення цінності товару (ланцюжка цінностей) з двох позицій: задоволення потреб споживача і

оцінки процесу створення вартості²⁰.

Традиційна система бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в основному зосереджує увагу на інформаційному відображенні відображення сукупності бізнес-процесів підприємства (від розрахунків з постачальниками – до реалізації готової продукції). Однак, з точки зору стратегічного менеджменту, моніторинг затрат з моменту придбання ресурсів не дозволяє повною мірою використовувати в своїх інтересах зв'язки з постачальниками, а закінчення моніторингу фактом реалізації продукції не забезпечує повноцінної інформації про потреби покупців, що є досить важливим для прийняття рішень стратегічного характеру.

У межах обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту ефективне управління затратами вимагає більш широкого спектру облікового моніторингу з виходом за межі конкретного підприємства (рис. 4.1).

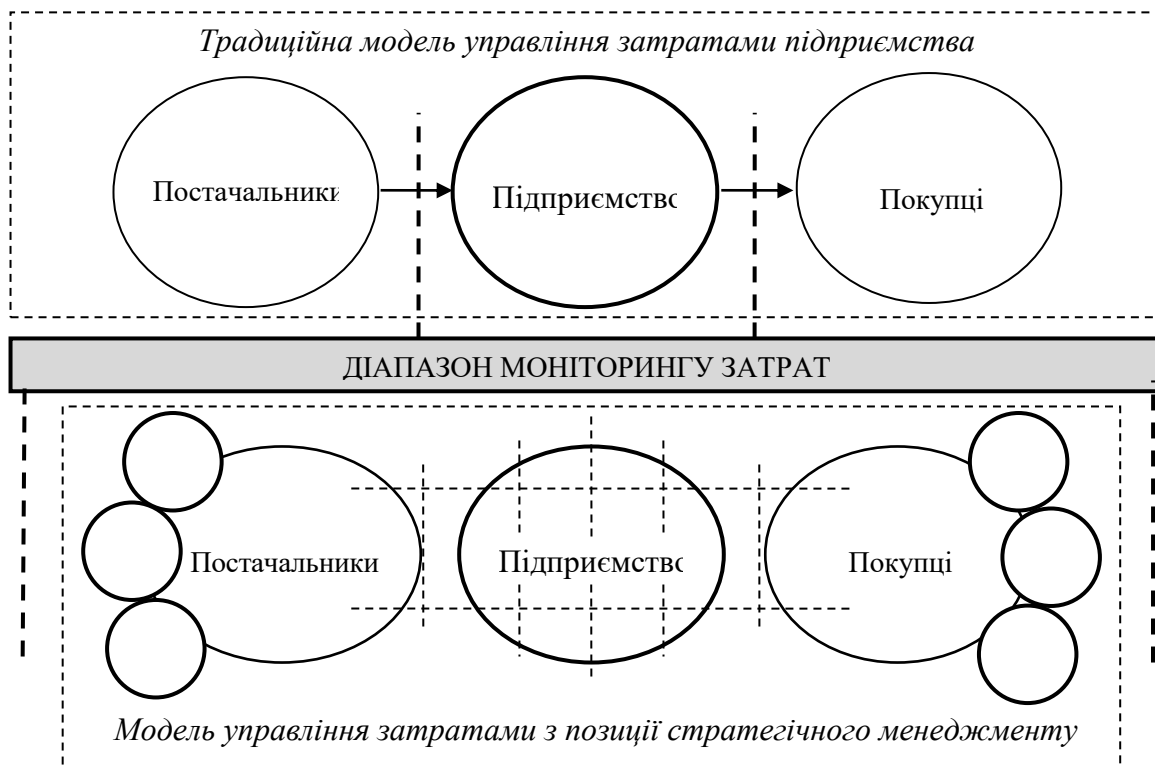


Рис. 4.1. Діапазон моніторингу витрат підприємства адекватно традиційній і стратегічно орієнтованій моделі управління

Основним завданням моніторингу ланцюга цінностей підприємства є пошук можливих шляхів підвищення окремих результатів діяльності та покращення взаємодії між ними. З точки зору обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського виробництва

²⁰ Портер М. Конкуренція [Текст] : пер. с англ. – М.: Изд. дом «Вільямс», 2005. – С. 109.

врахування параметрів ланцюжка цінностей дозволить виділити додаткові напрями впливу на прибуток як кінцевий результат діяльності:

- взаємовідносини з постачальниками, підрядниками й іншими діловими партнерами з надходження ресурсів;

- технологічні зв'язки елементів локального ланцюжка цінностей окремого підрозділу;

- взаємозв'язок між ланцюгами цінностей підрозділів підприємства;

- поєднання частин загальної цінності, створеної підрозділами підприємства в цілому;

- взаємовідносини з покупцями, замовниками.

Для визначення стану і перспектив підприємства в конкурентному середовищі переважно застосовують концепцію стратегічного позиціонування, яка передбачає два класичних шляхи конкурентної боротьби: 1) лідерство на основі затрат; 2) лідерство на основі якості (диференціації). Зважаючи на критичну поляризацію цих підходів, яка неспроможна забезпечити довготривалий успіх підприємства, орієнтуючись лише на низькі витрати (без врахування якості продукції) або ж високу якість (за рахунок надмірних витрат), в умовах вітчизняного аграрного виробництва вважаємо доцільним застосовувати обґрунтовану інтеграцію двох класичних концепцій лідерства з точки зору поєднання їх позитивних характеристик і формування алгоритму результату діяльності за співвідношенням «ціна-якість».

Пропонований варіант стратегічного позиціонування діяльності аграрних підприємств вимагає: оптимальних розмірів землеволодіння; раціонального рівня спеціалізації та кооперації; асортименту продукції, орієнтованого на споживача; обґрунтованих обсягів виробництва; відповідального ставлення до збереження якісних показників земельних ресурсів; розгалуженої мережі збуту продукції; застосування ресурсозберігаючих технологій і екологічного землеробства; чіткого обліку і контролю всіх видів витрат. Домінантою у даній стратегії є виробничий процес.

Концепція моніторингу факторів впливу на витрати передбачає їх виявлення, класифікацію і дослідження ступеню релевантної дії на результат діяльності. З цих міркувань фактори впливу на витрати доцільно поділяти на дві групи:

- структурні фактори, пов'язані переважно зі структурою і технологією виробництва (розмір землеволодіння, обсяг діяльності, асортимент продукції, застосовувані технології, доцільність інвестицій, ефективність інтеграції тощо);

– функціональні фактори, пов'язані з організацією бізнесу (ефективність використання ресурсів, управління співвідношенням «ціна – якість», надійність стосунків з бізнес-партнерами, репутація підприємства).

Відповідно до розмежування вказаних факторів на дві групи, на практиці переважно поляризуються і думки представників адміністративного апарату сільськогосподарських підприємств: одна частина менеджерів наполягає на пріоритетності структурних факторів впливу на витрати бізнесу, визнаючи інші несуттєвими і надуманими; інша – визнає перевагу функціональних, оскільки вважає висновки, зроблені на основі структурних факторів – застарілими. Ці точки зору безперечно мають право на існування, однак дійсно ефективну модель прийняття стратегічних рішень забезпечить лише їх синтез, тобто поєднання раціонального господарювання і виваженого управління.

Сучасна система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, побудована на основі поєднання підсистем фінансового і управлінського обліку, повинна надавати інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень під іншим кутом зору, ніж це реалізовано в чинній моделі бухгалтерського відображення фактів господарського життя. Зокрема, для налагодження багатоаспектної обліково-інформаційної бази прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру доцільно провести синтез базових принципів стратегічного розвитку підприємства із принципами побудови та функціонування облікової системи сільськогосподарських підприємств та з концепціями цінності, стратегічного позиціонування і моніторингу стратегічних факторів впливу на затрати.

Параметри обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. Проведений аналіз стану інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств України дозволив виявити ряд проблем у системі управління підприємницькою діяльністю, насамперед, пов'язаних із недостатністю інформації стратегічного характеру, яка характеризує бізнес-процеси, фінансово-економічні параметри діяльності, темпи розвитку підприємства, рівень конкуренції, ймовірні загрози і ризики бізнесу.

Основною причиною існування такої ситуації на сьогодні є існування взаємосуперечливих інтересів щодо необхідності побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. З одного боку, суб'єкти агробізнесу намагаються в цілому мінімізувати витрати на розробку і

впровадження системи облікового забезпечення діяльності. Внаслідок чого, як відмічає Н.Л. Правдюк, в сільському господарстві фінансовий облік, як такий, майже не ведеться²¹. З іншого боку, керівництву сільськогосподарських підприємств необхідна інформація стратегічного характеру, надання якої на сучасному етапі свого розвитку не в змозі забезпечити конвенційна модель бухгалтерського (фінансового) обліку. Для забезпечення її відповідності вимогам стратегічного менеджменту необхідно провести удосконалення та адаптацію такої моделі, що зумовлює її ускладнення, змістовне і часове розширення системи. Однак, така ситуація є неприйнятною для малих підприємств, що здійснюють свою діяльність в агропромисловому комплексі, оскільки на сьогодні одним із основних напрямів державної політики щодо підтримки малого бізнесу є удосконалення та спрощення їх системи бухгалтерського обліку та звітності²². Тому на сучасному етапі для вирішення даного питання необхідним є пошук оптимальних варіантів побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, використовуючи облікову систему в якості основи та враховуючи особливості прийняття стратегічних рішень в сільському господарстві.

Базовим пріоритетом менеджменту сучасних підприємств стає орієнтація на досягнення стратегічних цілей діяльності і забезпечення довготривалого виживання на ринку. Облікова система підприємства повинна враховувати ці вимоги, оскільки облік є і має залишатись головною інформаційною базою менеджменту. Однак, облікова інформація не задовольняє потребам стратегічного менеджменту, оскільки для забезпечення стійкого розвитку бізнесу необхідно здійснювати постійний моніторинг можливостей і загроз в порівнянні з конкурентами, екстрено реагувати на події, що відбулись в зовнішньому середовищі. З метою подолання даної проблеми необхідно розширити предмет бухгалтерського обліку, розробити методики для обліку подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства, що дозволить обґрунтувати тенденції та визначити причини динамічних змін обсягів реалізації, грошових потоків, прибутку, і сприятиме в результаті оптимізації процесу прийняття ефективних стратегічних рішень.

Подібні пропозиції вже давно висуваються науковцями. Так, М. Бромвіч

²¹ Правдюк Н.Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика / Правдюк Наталія Леонідівна. Дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – С. 168-169.

²² Агробізнес: проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку: [Колективна монографія] / За заг. ред. Г.Є. Жуйкова, Я.В. Сухій, В.С. Ніценка. – Книга 2. – Одеса: ТОВ «Лерадрук», 2012. – С. 31.

розглядає облікові параметри стратегії бізнесу, що дозволяють проводити моніторинг діяльності власного підприємства і конкурентів, акцентуючи увагу на зовнішній орієнтації облікового забезпечення стратегічного менеджменту²³. На думку К. Друрі, основними аспектами облікового забезпечення стратегічного менеджменту підприємства доцільно вважати вихід за межі внутрішньої орієнтації традиційного обліку з метою отримання інформації про конкурентів та встановлення залежності між стратегією підприємства і застосуванням облікових даних²⁴.

Система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства, на відміну від реалізованої на сьогодні моделі системи обліку, повинна окрім інформації про внутрішнє середовище підприємства також забезпечувати надання інформації про зовнішнє середовище підприємства.

Встановлення такої вимоги пов'язано з тим, що в сучасних мінливих умовах господарювання традиційні системи збору і обробки облікової інформації є непристосованими до відстеження кризових тенденцій бізнесу, вони в основному зорієнтовані на стабільні зовнішні умови діяльності. Залежно від виявлених змін зовнішнього бізнес-середовища підприємство повинно забезпечити адекватне реагування на них. Несвоєчасність або відсутність адаптивних дій спричинятиме виникнення проблем в діяльності підприємства, збільшуватиме бізнес-ризик і посилюватиме загрозу банкрутства (рис. 4.2).

Основними причинами виникнення кризових ситуацій в аграрному бізнесі, що пов'язані з відсутністю або недосконалістю існуючої на підприємстві системи стратегічного менеджменту, є:

- відсутність обґрунтованої стратегії розвитку підприємства на тривалу перспективу;
- неадекватність обраної стратегії сучасним параметрам економіки;
- тривале застосування стратегії розвитку підприємства без врахування змін зовнішнього бізнес-середовища;
- розбіжність стратегічної мети і поточних цілей діяльності;
- факт відсутності коригування стратегічної мети залежно від результатів поточної діяльності підприємства;
- негативний вплив зовнішніх факторів бізнес-середовища, незалежних

²³ Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / Michael Bromwich // Accounting, Organization and Society. – 1990. – Vol. 15. – P. 27.

²⁴ Друри К. Управленческий и производственный учет: Перевод с английского / Друри К. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 871 с.

від підприємства;

– вплив необґрунтованого моніторингу ризиків і загроз;

– відсутність у підприємства можливостей своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища;

– неефективне управління внутрішніми факторами розвитку сільськогосподарських підприємств внаслідок неадекватності стратегічної мети.

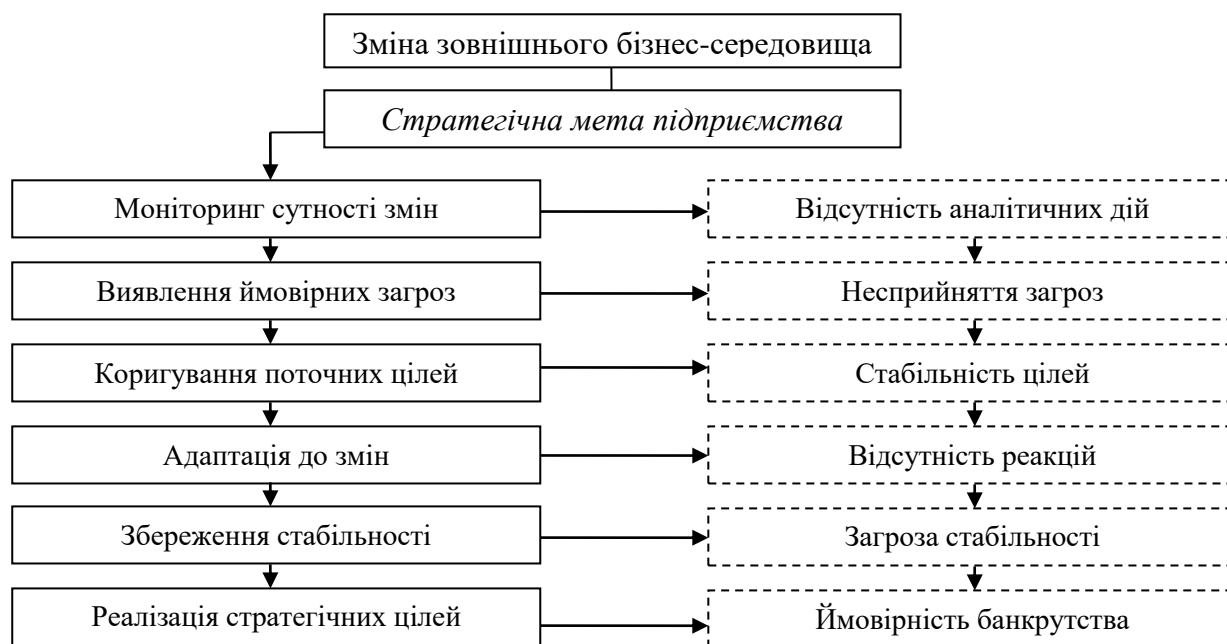


Рис. 4.2. Динаміка наслідків реагування підприємства (його відсутності) на зміну зовнішнього бізнес-середовища

Стратегічним пріоритетом діяльності сільськогосподарського підприємства є максимально ефективно використання ресурсів у поєднанні з новітніми інноваційними технологіями виробництва продукції за умов дотримання екологічних стандартів. Управлінські аспекти забезпечення ефективності діяльності визначатимуться обґрунтованістю рішень оперативного й стратегічного змісту, які в свою чергу залежатимуть від достовірності й адекватності вхідних інформаційних потоків, формування яких значною мірою відбувається у системі бухгалтерського обліку підприємства.

На нашу думку, основними параметрами успішної реалізації обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України є:

1) інформація управлінського та фінансового обліку повинна застосовуватись в якості основної інформаційної бази прийняття і виконання

стратегічних рішень. При визнанні доцільності та практичному використанні підприємством методології стратегічного менеджменту, облікова система повинна забезпечити інформацією не лише процес стратегічного планування діяльності, але й поточний моніторинг підконтрольних показників, встановлення причин їх відхилень, пошук альтернатив, адаптацію стратегічного розвитку підприємства відповідно до змін бізнес-середовища;

2) з метою забезпечення максимального ефекту від реалізації стратегічних цілей підприємства облікову інформацію необхідно відображати у адекватній формі, яка гарантуватиме детальне відстеження і поетапний моніторинг досягнення мети;

3) обліково-інформаційна база стратегічного менеджменту підприємства повинна містити не лише фінансові показники діяльності, а й спектр усіх можливих даних, які прямо чи опосередковано можуть впливати на досягнення кінцевого результату;

4) для формування якісних показників обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту доцільно надавати інформаційному масиву чітко структуровану форму з метою уникнення хаотичного набору певних даних, які потребують подальшої обробки і систематизації;

5) при визначенні формату і параметрів обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства необхідно уникати «інформаційних прогалів» трансляції облікових даних, що стосуються як обсягу і якості інформації, так і каналів її передачі;

6) модель обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства повинна надавати необхідну інформацію в оптимальній формі з високим ступенем сприйняття як обліковими, так і необліковими працівниками;

7) оскільки більшість стратегічних рішень є неординарними і унікальними за своєю сутністю, бухгалтерська служба підприємства повинна формувати інформаційні потоки, орієнтуючись безпосередньо на специфіку конкретної ситуації та ступінь її пріоритетності;

8) з метою оптимізації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства і забезпечення максимальної оперативності прийняття рішень доцільно попередньо розмежувати найбільш типові рішення з поділом їх на декілька груп і закріпленням основних інформаційних запитів;

9) обліково-аналітичний супровід стратегічного менеджменту, крім надання вихідної інформації для прийняття рішень, має оперувати набором

стратегічних фінансових показників, які забезпечуватимуть процес відстеження ефективності та ступеню досягнення стратегічних цілей, формулювання та реалізації стратегій підприємства;

10) система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства повинна бути максимально еластичною до змін як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища сільськогосподарських підприємств;

11) моніторинг ретроспектив прийняття управлінських рішень стратегічного характеру і ступеня досягнення поставлених цілей поступово має формувати інформаційну базу для передбачення і попередження можливих загроз діяльності сільськогосподарських підприємств.

Дотримання виділених параметрів дозволяє створити ефективні передумови для розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України, виступає дорожньою картою для удосконалення системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу, як елементів інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

4.3. Бухгалтерський облік у системі стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств

На сьогодні серед дослідників в сфері бухгалтерського обліку відсутній єдиний підхід та порозуміння стосовно співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту. В більшості випадків система обліку розглядається як інформаційне забезпечення, а в інших – як складова системи стратегічного менеджменту, а окремі вчені навіть вважають систему обліку об'єктом стратегічного менеджменту.

Існуючу ситуацію ілюструє П.О. Куцик, який відмічає, що інформаційна система обліку з одного боку, ніби пасивно наслідуює стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії¹. Існування різних співвідношень між системою обліку та системою стратегічного менеджменту призводить до виникнення різноманітних варіантів подальшого розвитку бухгалтерського обліку з метою покращання стратегічного управління на підприємстві та не дозволяє побудувати єдину концепцію подальшого розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту.

В результаті проведеного дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених в обліковій сфері виявлено наступні можливі варіанти взаємозв'язку стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку:

1. Система бухгалтерського обліку може виступати в якості інформаційного супроводу (забезпечення) процесу стратегічного менеджменту. Даний підхід є найбільш поширеним серед вітчизняних дослідників. Його особливістю є розгляд бухгалтерського обліку в якості забезпечуючої інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту, яка виступає генератором облікової інформації для розробки проектів стратегічних рішень та інформаційним джерелом для проведення стратегічного контролю. Як відмічають Ю. Барчі, М.Г. Шентірмай та З. Земан² на сьогодні в західноєвропейських країнах значного поширення набув підхід, коли бухгалтерський облік розглядається як комплексна інформаційна система, що

¹ Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 58.

² Barczi J. The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation / Judit Barczi, Marta Groszne Szentirmai, Zoltan Zeman // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1928034>

описує процес створення і виконання стратегії.

При цьому, система обліку розглядається в існуючому незмінному вигляді, а інформація, що генерується нею у вигляді фінансової та управлінської звітності, може бути розширена та доповнена на основі використання традиційних облікових методологічних інструментів – варіювання наявними альтернативними варіантами оцінки облікових об'єктів, збільшення кількості аналітичних розрізів, розширення показників фінансової звітності (приміток до річної звітності), розробка нових форм управлінської звітності на основі виділених аналітичних рахунків тощо.

2. Стратегічний облік (фінансовий і управлінський) є лише одним із етапів стратегічного менеджменту, що забезпечує сканування внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства. Представники такого підходу (І.М. Богатая, С.П. Суворова, О.М. Щемелєв та інші) виділяють окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку – стратегічний облік (фінансовий та управлінський), подальший розвиток якого зумовлює необхідність внесення значних змін в існуючу облікову методологію, трансформацію існуючих принципів бухгалтерського обліку та облікових цінностей, сформованих протягом тривалого історичного періоду.

Застосування такого підходу дозволяє об'єднати в єдину систему стратегічного обліку всі існуючі та розробити нові методологічні інструменти, що ефективно забезпечуватимуть процес підготовки та реалізації стратегії підприємства.

Основною проблемою, що спричиняє неможливість ефективної реалізації даного підходу в практичній діяльності підприємств є відсутність глибоких теоретичних напрацювань з даної проблематики, що не дозволяє створити теоретико-методологічні передумови для реалізації системи стратегічного обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління на підприємствах.

3. Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів системи стратегічного менеджменту внаслідок реалізації функції перерозподілу ресурсів в національній економіці. Основою положенням даного підходу є Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, які розуміють під основною функцією бухгалтерського обліку перерозподіл ресурсів в національній економіці. Зокрема, як відмічають автори, фінансова звітність передбачає настання економічних наслідків, які є основою для вибору переваг тієї чи іншої

групи користувачів³. Я.В. Соколов та І.А. Смірнова наступним чином інтерпретують позицію авторів: «перше завдання бухгалтерського обліку відповідно до поглядів авторів цієї книги - отримати і представити суспільству інформацію про економічну ефективність господарюючих суб'єктів і тим самим створити інформаційну основу для перерозподілу продуктивних сил між ефективними (високорентабельними) і збитковими галузями народного господарства»⁴.

Таким чином, облікова інформація, що оприлюднюється в фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рішення її користувачів. Оскільки в фінансовій звітності оприлюднюється стан та результати діяльності підприємства, то в залежності від їх зміни змінюється інвестиційна та позикова політики користувачів такої інформації. Внаслідок цього наявні у підприємств інвестиційні та позикові ресурси вкладаються в ті підприємства, оприлюднені результати яких в фінансовій звітності відповідають встановленому рівню ризику та доходності інвесторів і позичальників. Відповідно, система бухгалтерського обліку, як засіб генерування фінансової звітності, виступає інструментом, що визначає рішення інвесторів і позичальників, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси.

В залежності від виду стратегії підприємства, від виду визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись в якості інструменту реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. Внаслідок цього облікова політика, як засіб коригування показників фінансової звітності в залежності від потреб власників та менеджменту підприємства, є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації. Наприклад, для реалізації фінансової стратегії підприємств, що пов'язана з ефективним залученням, використанням й перерозподілом фінансових ресурсів для досягнення фінансових цілей, при формуванні наказу про облікову політику слід використовувати ті методи обліку серед наявних в П(С)БО

³ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 147.

⁴ Соколов Я.В. Теория учета: как ее понимают в Америке и как мы хотели бы ее понимать / Я.В. Соколов, И.А. Смирнова. В кн. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 563.

альтернатив, які сприятимуть покращанню фінансового стану підприємства і підвищуватимуть ефективність залучення фінансових ресурсів.

Існування такого підходу підтверджує Е.К. Хекс, який розглядає проблеми побудови корпоративної стратегії для річної звітності, що базується на врахуванні взаємозв'язку між акціонерами та діями менеджменту компанії, що відображається в показниках фінансової звітності⁵. Наприклад, часті зміни в обліковій політиці компанії, відмова від прийнятих минулого року положень, повернення до попередніх положень, свідчать про існування проблем в діяльності компанії, що може відвернути від неї потенційних інвесторів. Як відмічає К.Р. Херріген⁶ при реалізації корпоративної стратегії важливе місце займає політика капіталізації витрат на рекламу, науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, інші нематеріальні активи тощо. Відображення даних об'єктів в якості витрат або їх капіталізація в якості активів значно впливає на показники стану і діяльності корпорації, на її ділову репутацію, що в цілому може стати значною перешкодою/перевагою під час залучення додаткових інвестиційних ресурсів, укладанні угод з потенційними партнерами, при об'єднанні компаній тощо.

Досить широкого поширення у вчених зі сфери обліку, що є представниками країн англосаксонської і континентальної моделі (Е.Л. Блек, К.Ф. Селлерс, Т.С. Менлі⁷, К. Гоутроп, О. Ама⁸, С. Гош⁹ та ін.), а також і в працях окремих вітчизняних вчених¹⁰, також набула концепція креативного обліку, яка передбачає можливість здійснення маневрування обліковими методами з метою одержання бажаних показників фінансової звітності, зокрема, і за допомогою інструментів облікової політики. Однак, креативний облік не завжди передбачає здійснення діяльності в межах чинного облікового законодавства, в окремих випадках передбачає його порушення з метою вуалювання одержаних результатів. Внаслідок цього вважаємо, що на відміну від креативного обліку, лише облікова політика може виступати дієвим і

⁵ Hax A.C. Strategy and the strategy formation process / Arnolde C. Hax, Nicolas S. Majluf // Interfaces. – 1988. – Volume 18, Issue 3.– P. 106.

⁶ The Blackwell Handbook of Strategic Management / Edited by: Michael A. Hitt, R. Edward Freeman And Jeffrey S. Harrison. – Wiley-Blackwell, 2006. – P. 109.

⁷ Black E.L. Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation / Black E. L., Sellers K.F, Manly T.S. // Journal of Business Finance and Accounting. – 1998. – Vol. 25 (9). – P. 1287 – 1317.

⁸ Gowthorpe C. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation / Catherine Gowthorpe, Oriol Amat // Journal of Business Ethics. – 2005. – Vol. 57, núm. 1. – P. 55-64

⁹ Ghosh S. Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses // S. Ghosh // Research and Practice in Social Sciences. – 2010. – Vol. 6 (1), February. – P. 1 – 15.

¹⁰ Пушкар, М.С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

законним обліковим інструментом, що може і має використовуватись в сучасних умовах розвитку ринкової економіки для підвищення ефективності реалізації обраної підприємством стратегії.

4. Система бухгалтерського обліку може виступати об'єктом стратегічного менеджменту. Даний підхід передбачає перехід в площину організації бухгалтерського обліку і стосується аналізу подальших стратегічних перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку на підприємстві, як одного із видів інформаційних систем підприємства. Зокрема, вивченню подібних стратегічних аспектів використання інформаційної облікової системи підприємства присвячена праця Р.Д. Гальєрса та Д.Е. Лейднер «Стратегічний інформаційний менеджмент»¹¹.

При застосуванні такого підходу відбувається роздвоєння ролі системи бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління. З одного боку, облікова система використовується в якості джерела інформації, засобу сканування середовища свого ж функціонування, а з іншого – є об'єктом стратегічного управління, стосовно якого буде сформульована і впроваджена стратегія, проведена оцінка і контроль її реалізації на підприємстві. В даному випадку облікова інформація репрезентує результати ефективних чи неефективних рішень менеджменту в частині організації системи обліку на підприємстві. Прикладом застосування такого підходу є реалізації стратегії переходу до організації обліку на основі аутсорсингу, що передбачає здійснення цілого комплексу дій і стратегічно спланованих заходів, які забезпечать поступове перенесення виконання облікових функцій від працівників підприємства до працівників підприємства-аутсорсера.

Для реалізації такої стратегії необхідно визначитись з цілями і планами їх досягнення (наприклад, скорочення витрат на здійснення облікових процедур), детальними рекомендаціями по їх реалізації на рівні системи організації обліку, розробити набір програм, бюджетів і процедур, які повинні бути виконані для здійснення переходу на бухгалтерський аутсорсинг (пошук підприємства-аутсорсера, обговорення і укладання договору щодо рівня оплати облікових процедур, визначення їх переліку і встановлення якісних і кількісних вимог щодо їх виконання, звільнення бухгалтерської служби підприємства тощо), проведення моніторингу і постійного контролю за процесом реалізації обраної стратегії організації обліку на підприємстві.

¹¹ Galliers R.D. Strategic Information Management. Challenges and strategies in managing information systems. Third Edition / Robert D. Galliers and Dorothy E. Leidner. – Oxford: Butterworth-Heinemann, 2003. – 625 p.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників в обліковій сфері стосовно співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту дозволив виявити чотири можливих їх співвідношення, кожне з яких може мати місце на сучасному етапі розвитку облікової науки і практики. На особливу увагу заслуговує розгляд перших двох підходів, які передбачають розгляд бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства. Зокрема, вважаємо, що ці два підходи повинні бути синтезовані в один підхід, що передбачатиме розробку комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства на основі використання існуючого та розробки нового методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в напрямі поглиблення його стратегічної орієнтації.

Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку. Сучасний етап розвитку економіки України характеризується надзвичайно швидкими змінами зовнішнього середовища, що є основним викликом для систем управління, які мають забезпечити належними способами, методами і моделями прийняття рішень менеджмент підприємства. Саме система стратегічного менеджменту є інструментом, який дозволяє вітчизняним підприємствам виживати в умовах динамічного розвитку зовнішнього бізнес-середовища, своєчасно та адекватно реагувати на ці зміни, прогнозувати їх та здійснювати активний вплив на розвиток середовища.

З метою забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту вітчизняних підприємств необхідним є удосконалення його обліково-аналітичного забезпечення на основі ідентифікації і аналізу її основних вимог, формування напрямів адаптації і трансформації облікової системи як інструменту інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту підприємства.

В сучасних умовах розвитку систем управління використовується значна кількість концепцій, однією із яких є концепція стратегічного менеджменту. В її основі покладено поняття стратегії, щодо трактування сутності якого існує значна кількість інтерпретацій сучасних вчених. Зокрема, на сьогодні під стратегією дослідники розуміють план, політику, мету, ціль, тактику, прийом, перспективу, випадковість тощо. Існування значної кількості підходів до розуміння сутності поняття «стратегія» пов'язано як з достатньою новизною його використання в управлінській сфері, так і з існуванням значної кількості

підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту, які еволюціонують паралельно з ускладненням сучасних економічних систем.

До 1940-х років поняття «стратегія» мало суто військове призначення та використовувалось для опису дій військового керівництва. Наприклад, в стародавній Греції під володінням стратегії, стратегічних знань розумілась наявність вмінь ведення війни, мистецтво керувати військами. Пізніше цей термін з'явився в спеціальній науковій літературі, призначеній для військових.

Відповідно до військового словника Джеймса (1810 р.) стратегія відрізняється від тактики, яка є сукупністю негайних заходів, які слід здійснювати при сутичці з ворогом. Стратегія ж стосується того, що «робиться поза полем зору ворога»¹². Таким чином, поняття стратегії перейшло в науку управління з військової справи в розумінні комплексу дій, які відрізняються від тактики, де під останньою розуміли сукупність конкретних завдань, реалізація яких відбувається в короткій перспективі.

Як окрема дисципліна стратегічний менеджмент виник в 1950-х і 1960-х роках, однак значний внесок для його остаточного формування і виникнення здійснили праці вчених 1940-х – початку 1950-х рр., зокрема, роботи А. Чендлера, І. Ансоффа, Ф. Селзніка та П. Друкера.

Починаючи з 1950-х років стратегічний менеджмент пройшов наступні етапи свого розвитку (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Еволюція розвитку концепції стратегічного менеджменту

Етапи розвитку	Період	Характеристика етапу
1	2	3
Базове фінансове планування (бюджетування)	1920 – 1940-ві роки	Припадає на період формування і значного розвитку корпоративного сектору в США, коли конкурентне середовище характеризувалось стабільністю і передбачуваністю. Перші спроби виникнення стратегічного менеджменту були пов'язані з розвитком бюджетного контролю. Розроблена методика бюджетування діяльності підприємства (Дж. МакКінсі) мала короткострокове спрямування та дозволяла синтезувати операційні цілі підприємства з методами управління затратами.
Довгострокове планування (екстраполяція)	1950 – 1960-ті роки	Цей період розвитку економічних систем західних країн характеризувався високими темпами зростання ринків та високою передбачуваністю і стабільністю розвитку економіки. Вченими здійснювався пошук більш ефективних систем планування шляхом передбачення (екстраполяції) показників на наступні роки, складались п'ятирічні бюджети.

¹² Strategic management – history and development // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://vijaykumarbhatia.weebly.com/strategic-management-history-and-development.html>

1	2	3
Стратегічне (зовнішньо-орієнтоване) планування	1960-ті роки – кінець 1980-х років	Виникнення стратегічного планування пов'язано з наростанням тенденції дестабілізації функціонування ринків, коли прогностичні планові показники почали значно розходитись із фактичними даними. Вченими здійснювався пошук систем, які б поєднували інформацію про підприємство та її зовнішнє оточення та дозволяли підвищити ефективність реакції підприємства на ці зміни. Склались різні види бюджетів в залежності від різних видів стратегічних варіантів. На заміну цілей організації прийшли цілі бізнес-одиниць, задля досягнення яких склались бюджети. Здійснювався пошук драйверів – складових зовнішнього середовища, яка впливали на ефективність корпоративної стратегії та окремих бізнес-одиниць. Розвитку стратегічного планування сприяли праці А. Чендлера, Дж. Гарднера, К. Уоррена, В. Скіннера, І. Ансоффа, Г. Мінцберга
Стратегічний менеджмент (класичний варіант)	1970-ті роки – до нашого часу	Поступово від стратегічного планування відбувся перехід до стратегічного менеджменту через виникнення явища «паралічу аналізу» – ситуації, коли відбувалось формування стратегічних планів, однак не вживались жодні заходи для підвищення показників корпорацій. Для вирішення цієї проблеми була розроблена система, яка передбачала не лише формування стратегії, а й порядок її реалізації, оцінку та контроль за її дотриманням. Компанія «General Electric» однією із перших в світі наприкінці 1980-х рр. перейшла від використання системи стратегічного планування до стратегічного менеджменту, а вже у 1990-х рр. більшість корпорацій по всьому світу також почали активно впроваджувати цю систему. На відміну від стратегічного планування включає також сукупність дій, які дозволяють забезпечити швидке реагування на зміни зовнішнього середовища, що може супроводжуватись переглядом цілей і коригуванням загальних напрямів розвитку, а також здійснення активного впливу на нього за допомогою розробки відповідних стратегічних методів і моделей.
Складні системи стратегічного менеджменту	1990-ті роки – до нашого часу	Перехід до побудови складних стратегічних систем пов'язаний із відмовою від дарвінівського (лінійного) підходу до розуміння складності в розумінні сутності зовнішнього середовища компанії. Перехід від лінійної до нелінійної складної моделі зовнішнього середовища, що передбачає його розгляд в якості складної динамічної системи, створює більш широкі можливості для корпоративного стратега, допомагає менеджерам одержувати більші прибутки. Для характеристики такої моделі конкурентного середовища у 1994 р. Р. Авені було використано поняття «гіперконкуренція», яка визначається наступними характерними рисами: 1) охопленням значної кількості сфер (затрат, якості, строків, інновацій, ринкових бар'єрів тощо); 2) багатоаспектністю (протікає на різних рівнях, наявність різних реакцій на вирішення ситуацій); 3) динамізм розвитку ринку.

Таким чином, в сучасних умовах широкого використання набула класична концепція стратегічного менеджменту, а також її удосконалена модель у вигляді складних стратегічних систем, що є реакцією на поширення явища гіперконкуренції та результатом розуміння вченими зовнішнього середовища

підприємства як складної динамічної системи.

Починаючи з 1990-р. науковцями розроблений цілий ряд більш деталізованих концепцій стратегічного менеджменту в розрізі об'єктів його дослідження – стратегічний менеджмент цінності, стратегічний маркетинговий менеджмент, стратегічний фінансовий менеджмент, стратегічний менеджмент електронного бізнесу, стратегічний менеджмент операцій, стратегічний «рітейл» менеджмент, стратегічний інформаційний менеджмент тощо.

Загальну характеристику стратегічного менеджменту як системи запропонував Е.Е. Чефф на основі виділення наступних його основних елементів:

- стратегічний менеджмент включає адаптацію організації до її бізнес-середовища;
- стратегічний менеджмент є мінливим і складним. Зміни створюють нові комбінації обставин, що потребують неструктурованих, унікальних відповідей;
- стратегічний менеджмент впливає на всю організацію, визначаючи напрями її розвитку;
- стратегічний менеджмент включає формування стратегії (зміст), а також реалізацію стратегії (процес);
- стратегічний менеджмент частково планується і частково є незапланованим;
- стратегічний менеджмент здійснюється на декількох рівнях: на рівні корпоративної стратегії і окремих бізнес-стратегій;
- стратегічний менеджмент включає як концептуальні так і аналітичні розумові процеси¹³.

Виходячи із розглянутих вище характеристик системи стратегічного менеджменту його основною метою є забезпечення прийняття таких рішень, які б забезпечили довгострокове виживання і успіх компанії в умовах динамізму, істотної складності та невизначеності конкурентного середовища.

Стратегічний менеджмент одночасно виступає і явищем і процесом, оскільки передбачає як формування сутності стратегії підприємства, так і її реалізацію – процес. Внаслідок цього стратегічний менеджмент характеризується існуванням у нього випереджувальних характеристик, здатності впливати на зовнішнє середовище, а не лише забезпечувати реакцію на зміни в ньому. Згідно такого підходу зовнішнє середовище компанії є

¹³ Chaffee E. Three models of strategy / E. Chaffee // Academy of Management Review. – 1985. – № 10 (1). – P. 97-98.

сферою керованих стратегічних змін, які здійснюються під час реалізації стратегії.

Стратегічний менеджмент є раціональним підходом до управління підприємством, який слід розглядати як постійний процес оцінки і управління діяльністю компанії, оцінки галузі, в якій вона працює, оцінки цілей і стратегії існуючих та потенційних конкурентів, що передбачає необхідність здійснення регулярного перегляду обраних стратегій та аналіз їх реалізації.

На сьогодні існує значна кількість підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту як процесу, однак більшість сучасних зарубіжних дослідників^{14, 15, 16, 17} виділяють у його складі такі основні етапи як: сканування середовища; формулювання стратегії; впровадження стратегії; оцінювання і контроль стратегії, що більш детально представлено на рис. 4.3.

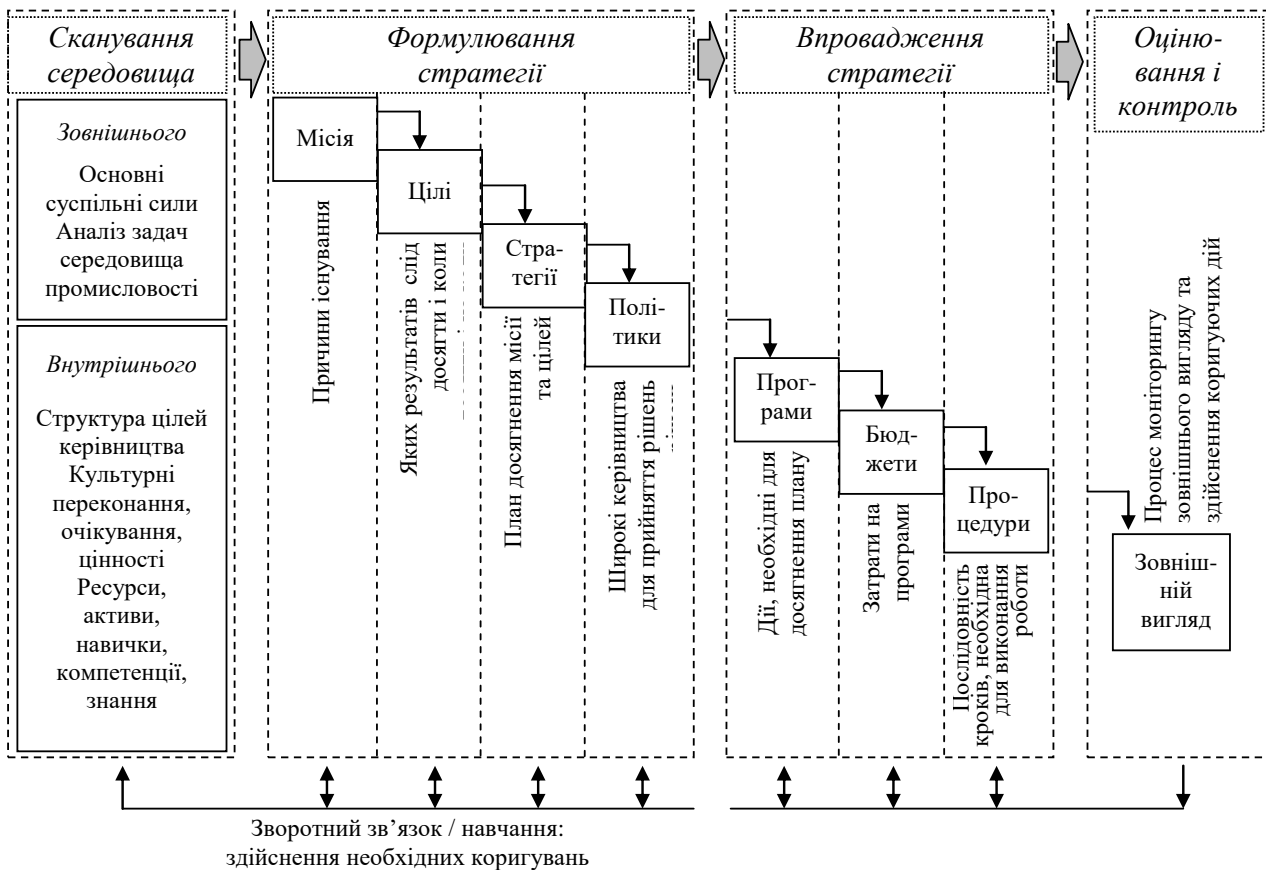


Рис. 4.3. Базова модель стратегічного менеджменту підприємства

¹⁴ Hill Ch. Essentials of Strategic Management. Second Edition / Charles W. L. Hill, Gareth R. Jones. – Mason: South-Western, 2008. – P. 8.

¹⁵ Hitt M.A. Strategic Management: Competitiveness and Globalization: Concepts. Ninth Edition / Michael A. Hitt, Duane Ireland, Robert E. Hoskisson. – Mason: South-Western Cengage Learning, 2009. – P. 5.

¹⁶ Hunger J.D. Essentials of Strategic Management. 5th Edition. / J. David Hunger, Thomas L. Wheelen. – Prentice Hall, 2011. – P. 23.

¹⁷ Ritson N. Strategic Management. 2nd edition / Neil Ritson. – Ventus Publishing, 2013. – P. 16.

Формулювання і поступовий розвиток концепції стратегічного менеджменту наприкінці ХХ-го століття створив необхідні передумови для удосконалення обліково-аналітичної системи, як невід'ємного елемента системи управління підприємством, зокрема, стратегічного.

Для забезпечення ефективної реалізації процесу стратегічного менеджменту на підприємстві повинна бути створена система його обліково-аналітичного забезпечення, яка б враховувала виділені вище (рис. 4.3) етапи його здійснення. Подібної позиції дотримуються І.А. Жужгіна, Л.В. Фомченкова, В.А. Залевський та А.В. Шайкан, якими виділяються наступні види облікової та аналітичної інформації, яка необхідна для забезпечення процесу стратегічного управління організацією (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Облікова та аналітична інформація, що забезпечує процес стратегічного управління організацією (узагальнено на основі^{18, 19, 20})

<i>Процес стратегічного управління організацією</i>	<i>Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління</i>
Етап 1. Стратегічне планування	Стратегічний та фінансовий аналіз за даними бухгалтерської фінансової та управлінської (прогнозної) звітності
Етап 2. Стратегічна організація (орієнтація)	-
2.1. Поширення інформації про обрану стратегію	Бухгалтерські звіти в зрозумілій формі для всіх внутрішніх користувачів інформації
2.2. Розробка і здійснення тактичних кроків для реалізації стратегії	Фінансовий аналіз на основі прогнозної бухгалтерської звітності
Етап 3. Стратегічний контроль	Кошториси витрат, фінансові бюджети, дані внутрішнього та зовнішнього аудиту

Специфікою підходу І.А. Жужгіної, Л.В. Фомченкової, В.А. Залевського та

¹⁸ Жужгіна І.А. Место и роль общей системы учета в стратегическом управлении организацией / И.А. Жужгіна, Л.В. Фомченкова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 3. – С. 13

¹⁹ Залевский В.А. Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология. Автореф. дис... на соиск. учен. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика / В.А. Залевский – Орел, 2009. – С. 16.

²⁰ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 58.

А.В. Шайкана (табл. 4.3) є поєднання облікової та аналітичної інформації (із системи фінансового аналізу) для забезпечення реалізації стратегічного управління організацією. В той же час, використовувана аналітична інформація є результатом обробки облікової інформації, що свідчить про певне дублювання джерел інформації для забезпечення стратегічного управління.

До облікової інформації, що підтримує процес стратегічного управління, авторами віднесено стратегічний аналіз, однак предметом його дослідження виступає переважно зовнішнє середовище підприємства, що не є об'єктом облікового спостереження, тому є незрозумілим роль стратегічного аналізу як одного із джерел стратегічного управління та його взаємозв'язок із системою бухгалтерського обліку. Також з підходу авторів залишається незрозумілим, яким чином на основі бухгалтерської звітності буде поширюватись інформація про обрану стратегію і між ким? Зокрема, на основі яких показників звітності та щодо яких саме видів або типів стратегій підприємства буде поширюватись така інформація?

Хоча А.В. Шайкан і наголошує, що виділені етапи стратегічного управління забезпечують безперервність і циклічність цього процесу²¹, однак, на нашу думку, такий підхід суперечить сучасним теоріям стратегічного менеджменту, які набули значної популяризації і підтримки більшості вчених починаючи з кінця 1990-х рр. ХХ століття. В представленому підході основний акцент зроблений на етап стратегічного планування, від окремого застосування концепції якого вчені відійшли наприкінці 1980-х рр., в той же час, авторами недостатня увага приділена процесу формулювання та впровадження обраної стратегії, а також вимогам до їх обліково-аналітичного забезпечення.

Важливе значення при розробці системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, окрім процедурних аспектів його здійснення, також відіграє класифікація стратегій, оскільки в залежності від обраного виду стратегії залежить набір обліково-аналітичних інструментів, які мають бути створені та налагоджені на підприємстві для її формулювання, впровадження, оцінювання і реалізації.

На сьогодні переважною більшістю дослідників, наприклад, Дж.Д. Хангером²², виділяється ієрархічна класифікаційна структура

²¹ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 57.

²² Hunger J.D. Essentials of Strategic Management. 5th Edition. / J. David Hunger, Thomas L. Wheelen. – Prentice Hall, 2011. – P. 25.

мікстратегій (стратегій, що стосуються діяльності підприємств та їх об'єднань), виходячи з якої можна визначити ієрархію облікових систем, розробка яких забезпечуватиме виконання зростаючих вимог системи стратегічного менеджменту підприємства до її інформаційного забезпечення (рис. 4.4).

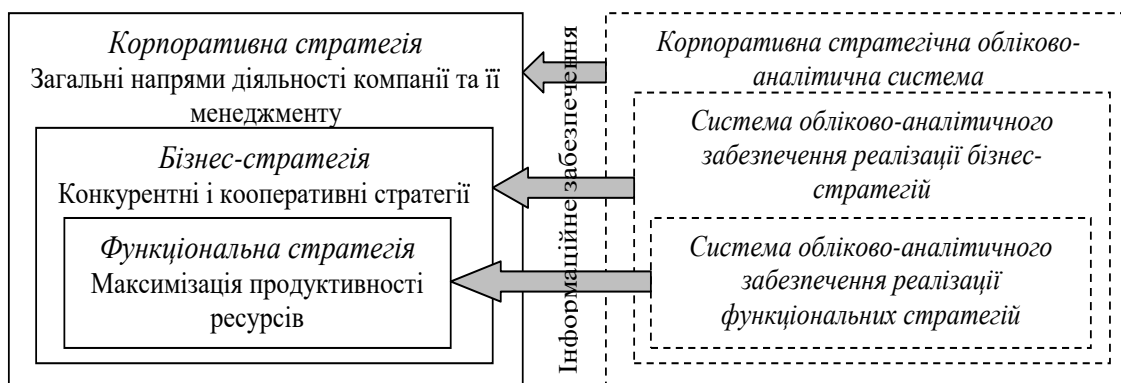


Рис. 4.4. Типи стратегій та складові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

Таким чином, різні типи стратегій, що виділяються на основі організаційних рівнів підприємства, і як наслідок, різні види стратегічних рішень, які приймають на кожному з них, зумовлюють необхідність розробки окремих підходів для їх успішної реалізації на підприємстві, що в цілому сприятиме побудові ефективно діючої системи стратегічного менеджменту.

Оскільки для вищих типів стратегій підприємства характерна більша складність стратегічних рішень, то й виділені системи обліково-аналітичного забезпечення повинні забезпечувати надання такого інформаційного продукту, що характеризуватиметься відповідним рівнем агрегації облікових даних та показників бухгалтерської звітності.

Кожна із виділених систем (рис. 4.4), які в цілому утворюють обліково-аналітичну систему інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, характеризується специфічним набором обліково-аналітичних інструментів. Це пов'язано з тим, що виходячи із загальної моделі стратегічного менеджменту підприємства, що складається з чотирьох основних етапів (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), кожен із типів стратегій для їх успішної реалізації на кожному із етапів потребує різного набору обліково-аналітичних показників. Наприклад, для реалізації корпоративної стратегії та функціональної стратегії аналізуються різні за

обсягом середовища, що зумовлює виникнення відмінностей в обліково-інформаційному забезпеченні на інших трьох етапах реалізації стратегії.

В той ж час, слід враховувати існування різних видів стратегій в кожному із виділених типів. Наприклад, на найнижчому – організаційному рівні підприємства, можуть бути виділені наступні види стратегій: фінансова, маркетингова, операційна (виробнича), стратегія персоналу (HR-стратегія), інформаційна, інноваційна, екологічна, соціальна тощо.

В залежності від наявності у складі системи бухгалтерського обліку об'єктів, що покладені в основу реалізації стратегії, особливостей їх ідентифікації та оцінки, залежить побудова ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення реалізації даного типу стратегії. Так, на сьогодні в системі бухгалтерського обліку відсутня інформація про вартість людського капіталу, що не дозволяє повною мірою забезпечити процес інформаційного супроводу реалізації HR-стратегії підприємства, оскільки відсутня інформація щодо цінності працівників в діяльності підприємства, їх ролі в процесі реалізації загальних стратегічних цілей підприємства тощо. Внаслідок цього для реалізації HR-стратегії на багатьох вітчизняних підприємствах впроваджуються альтернативні інформаційні системи, що використовують набір нефінансових показників (на відміну від системи бухгалтерського обліку), зокрема, система збалансованих показників.

Наявність подібних проблем, що пов'язані з відсутністю належно сконструйованої (відповідно до вимог системи стратегічного менеджменту) облікової системи можна констатувати також і відносно таких типів стратегій як: маркетингова, стратегія персоналу, інноваційна, екологічна та соціальна. Тому для забезпечення відповідності облікової системи вимогам системи стратегічного менеджменту на функціональному рівні підприємства необхідним є удосконалення облікової системи в частині розробки облікового відображення маркетингового зовнішнього середовища, персоналу підприємства, інноваційної, екологічної та соціальної діяльності (Balanced Scorecard).

4.4. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами

В сучасних умовах керівники вітчизняних сільськогосподарських підприємств вирішують значну кількість завдань, одним із основних серед яких є збереження і подальший прогресивний розвиток бізнесу в умовах динамічного інституційного середовища. За таких умов, що характеризуються виникненням конкурентної системи відносин в аграрній сфері, необхідним є забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств на ринку, що дозволить забезпечити оперативну і адекватну реакцію на зростаючі інституційні запити. Вирішення цього завдання напряду залежить від налагодження на сільськогосподарських підприємствах дієвої і ефективної системи стратегічного управління, яка дозволить визначити шляхи і засоби досягнення сталих конкурентних переваг.

Для прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві недостатньо традиційної системи бухгалтерського обліку, яка переважно орієнтована на обґрунтування внутрішньої логіки його функціонування, а вплив зовнішнього середовища в ній враховується в якості заданого параметру. Таким чином, для інформаційного забезпечення системи стратегічного управління досить часто використовується стратегічний аналіз, застосування якого передбачає понесення значних обсягів фінансових ресурсів у порівнянні з традиційним постачальником інформації для управління – обліковою системою. До того ж, облікова система характеризується більшою надійністю і розвиненим методологічним інструментарієм, у порівнянні з системою стратегічного аналізу, що дозволяє враховувати зростаючі потреби користувачів інформації про стан та результати діяльності підприємств.

Тому, на нашу думку, для побудови на сільськогосподарських підприємствах дієвої системи стратегічного управління необхідним є розробка системи його обліково-аналітичного забезпечення, що дозволить об'єднати у складі єдиної інформаційної системи підприємства інформацію про його внутрішнє та зовнішнє середовище, враховувати ризики діяльності підприємства в динамічному інституційному середовищі.

Вищенаведене зумовлює необхідність проведення аналізу вимог, які висувуються до побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами та обґрунтування місця і ролі в ньому системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Система стратегічного управління є одним із інструментів, який дозволяє адаптуватись сільськогосподарським підприємствам до змін зовнішнього середовища, сприяє розробці перспективних напрямів їх розвитку. Однак, в сучасних умовах на сільськогосподарських підприємствах України система стратегічного управління або взагалі відсутня, або її побудові не приділяється достатня увага, що зумовлює й відсутність підсистеми відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

Зокрема, як відмічає О.П. Зоря, у більшості сільськогосподарських підприємств не має розробленої ефективної системи стратегічного управління, а існує лише орієнтація на розмиті цілі. У сучасних умовах рівень стратегічного управління вітчизняних підприємств можна назвати задовільним, оскільки він забезпечує виживання господарств, проте, для подальшого розвитку аграрного сектору та їх розширеного відтворення керівництву підприємств необхідно головну увагу зосередити саме на стратегічному управлінні¹. Подібної думки дотримується Л.О. Мармуль, яка відмічає, що в сучасних умовах господарювання, які характеризуються значними змінами у податковому законодавстві, структурними зрушеннями в інноваційно-інвестиційній діяльності, мінливістю середовища господарювання і в теорії, і практиці господарювання в аграрній сфері використовуються методи тактичного управління та організації діяльності аграрних підприємств. Стратегії ж розвитку аграрного виробництва приділяється недостатньо уваги. Це не дозволяє планувати ефективний розвиток суб'єктів аграрного господарювання на перспективу². Таким чином, відсутність на сільськогосподарських підприємствах систем стратегічного управління є однією із причин відсутності стратегічної орієнтації облікових систем на рівні підприємства.

В тих випадках, коли на сільськогосподарських підприємствах все ж таки здійснюється впровадження системи стратегічного управління, то така система в більшості випадків характеризується своєю обмеженістю, оскільки в якості основи використовує інформацію за минулі періоди з метою аналізу причин здійснених помилок та побудови на їх основі стратегії розвитку – визначення подальших дій з діяльністю підприємства в цілому або з його окремими продуктами, напрямами розвитку, позицією на ринку. Як з цього приводу

¹ Зоря О.П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / Зоря О.П. // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. – 2011. – Випуск 2. Том 1. – С. 113-114.

² Мармуль Л.О. Роль стратегічного аналізу в управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств / Л.О. Мармуль // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. – 2011. – Випуск 2., Том 1. – С. 152.

зазначає М.Ю. Кісіль, в Україні при проведенні оцінювання ефективності формування та впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах у більшості випадків використовується ретроспективний підхід, який надає можливість оцінити тільки ефективність управління підприємством та побудувати план дій на майбутній період з урахуванням помилок, які були допущені в минулих періодах. Проте, такий підхід не дозволяє провести планування діяльності підприємства на майбутнє з урахуванням можливих перспектив розвитку або небезпек скорочення виробництва та зменшення рівня ефективності діяльності підприємства³. Існування такої ситуації є наслідком орієнтації облікової системи на минулі події, обмеженості предмету бухгалтерського обліку лише внутрішнім середовищем підприємства.

Два основних обмеження традиційної системи бухгалтерського обліку (часова орієнтація на минулі події та просторова орієнтація лише на внутрішнє середовище підприємства) не дозволяють на її основі побудувати повноцінну систему стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. З іншого боку, ці обмеження виступають методологічними обліковими цінностями, яких повинні дотримуватись науковці при внесенні пропозицій щодо удосконалення облікової системи (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Основні обмеження (цінності) традиційної системи бухгалтерського обліку

Внаслідок існування таких обмежень вітчизняні вчені (С.Ф. Голов, А.А. Пилипенко, А.В. Шайкан) зазначають про дизфункцію облікової системи, тобто про її невідповідність вимогам системи управління, зокрема, стратегічного, що зумовлює необхідність її подальшого удосконалення та

³ Кісіль М.Ю. Формування стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах. Дис... на здобуття наукового ступеня к.е.н. за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Кісіль М.Ю. – Дніпропетровськ, 2012. – С. 4-5.

розвитку.

На думку А.А. Пилипенка проблема модифікації функції обліку шляхом орієнтації її на прийняття стратегічних рішень, як і інших функцій менеджменту, не має альтернатив: неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи її до повного знищення. Отже, не існує варіанту розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності його приведення у відповідність до вимог сучасного етапу розвитку національної економіки⁴. Тобто, приведення системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог системи стратегічного управління на думку автора є єдиним способом вирішення існуючої облікової дисфункції.

Окремі вчені в світлі необхідності забезпечення стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку абсолютизують цей фактор розвитку облікової системи. Зокрема, С.Ф. Голов приходять до висновку, що у сучасних умовах головним завданням управлінського обліку є інформаційне та методичне забезпечення процесу досягнення стратегічних цілей підприємства⁵. Автор визначає стратегічну орієнтацію обліку в якості основного напрямку його подальшого розвитку та удосконалення як елементу системи управління підприємством, відсуваючи інші напрями (розвиток і ускладнення економічної системи, зміна інституційного середовища тощо) на другий план.

Таким чином, виходячи з підходу сучасних вчених-обліковців, розвиток функції бухгалтерського обліку щодо забезпечення надання інформації внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень залежить від здатності обліку відповідати сучасним вимогам системи стратегічного управління. Подальший розвиток системи стратегічного управління розглядається ними лише в контексті удосконалення облікової системи, коли облікова інформація зможе виступати інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства та основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Серед вчених-економістів на сьогодні превалює інша думка стосовно шляхів побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. В якості основного джерела інформації для такої системи

⁴ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. / А.А. Пилипенко. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – С. 28-29.

⁵ Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні / Автореф. дис.... на здобуття наук. ступ. д.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С.Ф. Голов. – Київ, 2009. – С. 17.

пропонується використовувати стратегічний аналіз. Наприклад, Л.О. Мармуль вважає, що нині для сільськогосподарських підприємств найважливішим етапом процесу стратегічного управління є стратегічний аналіз, що дозволяє зібрати, оцінити й систематизувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних рішень⁶. На думку М. Богатирьова стратегічне управління для аграрних підприємств є надзвичайно важливим і повинно здійснюватися шляхом проведення стратегічного аналізу, розробки стратегії та заходів щодо її реалізації, використовуючи принципи комплексності, пріоритетності, поетапності⁷. Подібної позиції також дотримуються В.М. Колесник та С.М. Божко, на думку яких розробка бізнес-стратегій для сільськогосподарських товаровиробників ґрунтується на детальних результатах стратегічного аналізу їх діяльності⁸.

Відмінність в існуючих підходах до побудови системи стратегічного управління між вченими-обліковцями і вченими-економістами можна представити наступним чином (рис. 4.6).



Рис. 4.6. Підходи вчених-обліковців і вчених-економістів до побудови системи стратегічного управління підприємства

На нашу думку, кожен із представлених підходів (рис. 4.6) не може бути розглянутий як взаємовиключний при побудові системи стратегічного управління сільськогосподарських підприємств.

По-перше, система стратегічного аналізу орієнтована на надання інформації переважно про зовнішнє середовище підприємства, і є певним

⁶ Мармуль Л.О. Роль стратегічного аналізу в управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств / Л.О. Мармуль // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. – 2011. – Випуск 2., Том 1. – С. 152.

⁷ Богатирев М. Использование методик стратегического менеджмента в сфере сельского хозяйства / Максим Богатирев // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://acualicio.us/ispolzovanie-metodik-strategicheskogo-menedzhmenta-v-sfere-selskogo-hozyaystva>

⁸ Колесник В.М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств / В.М. Колесник, С.М. Божко // Ефективна економіка. – 2009. Електронний ресурс. – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=49>

доповненням до традиційної концепції економічного аналізу (радянський підхід), що досліджує внутрішнє середовище підприємства, основним джерелом інформації для якого є дані бухгалтерського обліку. Тому її відокремлене використання в якості інформаційного джерела для прийняття стратегічних рішень або реалізації стратегії є неможливим.

По-друге, наскільки б глибоко не був розширений предмет бухгалтерського обліку в напрямі його стратегічної орієнтації, внаслідок чітко сформованої починаючи з кінця XV століття методології, він не зможе охопити всі параметри ринкового середовища, яке перебуває в стані перманентних змін. До того ж, розширення предмету бухгалтерського обліку можна здійснювати за рахунок охоплення зовнішнього мікросередовища підприємства, а не макросередовища, яке окрім мікросередовища також є предметом стратегічного аналізу.

Значною проблемою також є впровадження в облікову систему стратегічних і прогностичних операцій, на основі яких буде формуватись стратегічна і прогностична бухгалтерська звітність, як джерело інформації для стратегічних рішень. Однак, на нашу думку, таке «часове» розширення облікової методології може призвести до втрати довіри до облікової системи з боку нинішніх її користувачів, оскільки бухгалтерська інформація в даному випадку носитиме ймовірнісний і прогностичний характер. Тому таке нове відношення до бухгалтерської інформації поступово зможе замінити існуюче відношення ринкових суб'єктів до бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Таким чином, бажання наблизити систему обліку до потреб стратегічного управління може, з іншого боку, віддалити її від вимог інших управлінських підсистем, яким потрібна достовірна, надійна та релевантна облікова інформація. А такий облік в цілому вже перестане називатись бухгалтерським. Наприклад, з цього приводу З.В. Гуцайлюк наголошує, що наскільки логічно і правомірно стратегічний облік, який ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства, називати обліком? Де там його об'єкти як такі?⁹. Виходячи з цього, змінюючи традиційні облікові цінності з метою забезпечення потреб стратегічного управління слід обов'язково враховувати можливі наслідки таких змін, а також інші функції бухгалтерського обліку та існуючі взаємозв'язки із іншими управлінськими

⁹ Гуцайлюк З.В. Прогностичний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 19.

підсистемами (вартісно-орієнтованого управління, соціально-екологічного управління, управлінням на основі збалансованих показників тощо).

На нашу думку, при побудові системи стратегічного управління сільськогосподарських підприємств слід використовувати інтегрований підхід, який дозволить поєднати облікову стратегічно-орієнтовану інформаційну систему та систему стратегічного аналізу. Стратегічний аналіз має «заповнити» ті прогалини в інформаційному забезпеченні стратегічного управління, що залишатиме за собою система бухгалтерського обліку, якій має належати пріоритетна роль. Для побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку слід внести ряд змін до структури предмету та елементів методології традиційної облікової системи із врахуванням впливу цих змін в цілому на процес її функціонування як елемента системи управління підприємством.

За результатами проведених досліджень встановлено, що основними вимогами до побудови системи бухгалтерського обліку, як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства, є необхідність врахування:

- основних етапів реалізації моделі стратегічного менеджменту підприємства (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), в розрізі яких повинна бути структурована система бухгалтерського обліку, щоб забезпечувати належну інформаційну підтримку реалізації кожного із етапів;

- основних типів стратегій (корпоративної, бізнес-стратегії, функціональної стратегії), відповідно до ієрархії яких на підприємстві повинні бути сформовані: корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації бізнес-стратегій, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації функціональних стратегій;

- основних видів стратегій, що виділяються до кожного із їх основних типів. Набір конкретних видів стратегій є унікальним для кожного підприємства, оскільки у більшості підприємств повністю або частково відрізняються: загальні напрями розвитку, напрями розвитку виробничо-збутової діяльності, набір стратегічних бізнес-одиниць та шляхи забезпечення їх конкурентних переваг, набір функціональних відділів та служб тощо.

Однією із найбільш важливих проблем удосконалення обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту, що потребує вирішення є

побудова стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку, яка б враховувала всі необхідні вимоги, що висуваються системою стратегічного менеджменту до її інформаційного забезпечення та враховувала б основні облікові цінності, що формувались протягом періоду з кінця XV століття і до наших днів. Оскільки лише облікові цінності (ретроспективна орієнтація, обачність при здійсненні оцінки, обмеження предмету обліку внутрішнім середовищем підприємства), на нашу думку, є визначальними характеристиками обліково-аналітичної системи підприємства, які протягом тривалого часу забезпечують релевантність бухгалтерської інформації для різних груп зацікавлених користувачів.

Повне нехтування існуючими обліковими цінностями може призвести до руйнування системи відносин між менеджментом підприємства та бухгалтерською службою, як основним генератором інформації для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

4.5. Типи і види стратегій аграрних підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення

Проблема та необхідність побудови класифікації стратегій сільськогосподарських підприємств. Для побудови ефективно діючої і адекватної зростаючим вимогам системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах необхідним є систематизація існуючих підходів до класифікації стратегій. Як показали результати проведених досліджень, на сьогодні серед вчених відсутній єдиний загальний підхід до класифікації сільськогосподарських стратегій, що не дозволяє побудувати єдину систему знань щодо типів і видів стратегій, на основі якої може бути побудована системи обліково-аналітичного забезпечення їх формування та реалізації.

Наприклад, М.М. Абдалазіз на основі використання теорії стратегічного менеджменту виділяє наступні основні типи конкурентних стратегій: лідерства в зниженні витрат; широкої диференціації продукту чи послуги; оптимальних витрат; сфокусовану на низьких витратах; сфокусовану стратегію диференціації¹.

Колесник В.М. та С.М. Божко виокремили такі бізнес-стратегії подальшого функціонування сільськогосподарських підприємств: стратегію подальшого розвитку, стабілізації та скорочення. В якості напряму подальших досліджень визначили розробку функціональних стратегій сільськогосподарських підприємств відповідно до запропонованої ними класифікації бізнес-стратегій². О.П. Зоря виділила три основні види стратегій розвитку аграрних підприємств, кожна з яких повністю обґрунтована специфікою сільськогосподарського виробництва: 1) стратегія зростання (розвитку) відображає намір підприємства збільшувати обсяги виробництва, реалізації, прибутку, капіталовкладень; 2) стратегія стабілізації (сталості) характеризує прагнення підприємства зберегти досягнуті обсяги виробництва в умовах суттєвої нестабільності обсягів реалізації продукції і прибутку; 3) стратегія виживання – оборонна стратегія в умовах глибокої кризи аграрного виробництва³. Підходи вищенаведених

¹ Абдалазіз М.М. Стратегии сельскохозяйственных предприятий для условий экономических кризисов / Абдалазіз М. Мохмад // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія "Економічні науки". – 2013. – № 4. – С. 197.

² Колесник В.М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств / В.М. Колесник, С.М. Божко // Ефективна економіка. – 2009. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=49>

³ Зоря О.П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / Зоря О.П. // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. – 2011. – Випуск 2. Том 1. – С. 114.

авторів (Колесник В.М. та С.М. Божко, О.П. Зорі) є подібними між собою, однак дані автори виділяють види конкурентних стратегій (бізнес-стратегій), а М.М. Абдалазіз виділив їх основні типи. Виділені і обґрунтовані авторами типи і види стратегій не поєднані в єдину систему, що не дозволяє створити передумови для розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення їх реалізації.

Також на сьогодні існує значна кількість вчених, які досліджують різноманітні стратегії сільськогосподарських підприємств (бізнес-стратегії, функціональні стратегії), без визначення їх місця в загальній класифікації стратегій підприємства. Окремі погляди таких авторів представлено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Підходи вітчизняних дослідників до розуміння сутності окремих видів стратегій сільськогосподарських підприємств

<i>Автор</i>	<i>Вид стратегії</i>	<i>Характеристика</i>
Т.М. Гнат'єва	Фінансова стратегія аграрного підприємства	Орієнтована на перспективу система дій персоналу з ефективного залучення, використання й перерозподілу фінансових ресурсів, спрямована на досягнення фінансових цілей, що забезпечують економічний і соціальний розвиток підприємства ⁴ .
Я.С. Ларіна	Маркетингова стратегія підприємства аграрного сектору	Узагальнена модель маркетингових планів, дій на визначений (найчастіше тривалий) період із метою реалізації місії на досягнення цілей підприємства, створення конкурентних переваг на агропродовольчих ринках шляхом застосування комплексу маркетингових, організаційно-технічних і фінансових заходів щодо розширення виробництва і збуту агропродовольчої продукції, підвищення її конкурентоспроможності, зростання ринкової частки, позитивного впливу на споживача у контексті маркетингу відносин ⁵ .

⁴Гнат'єва Т.М. Стратегічне управління підприємств аграрного виробництва / Гнат'єва Т.М. // Zbiyr raportyw naukowych. "Postępy w nauce w ostatnich latach. Nowychrozwiązań". (28.12.2012 – 30.12.2012) – Warszawa: Wydawca: Sp. z o.o. «Diamondtradingtour», 2012. – 136 str. – С. 115.

⁵Ларіна Я.С. Маркетингові стратегії розвитку підприємств аграрного сектору України: теорія, методологія, практика. Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. за спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Ларіна Ярослава Степанівна, 2011. – С. 6.

О.О. Томілін	Стратегія диверсифікації аграрних підприємств	Дієва стратегічна орієнтація агросервісних підприємств на різних стадіях їх життєвого циклу, яка орієнтована насамперед на забезпечення ринкової стійкості підприємств, реалізується на основі організаційно-економічного механізму, що передбачає ідентифікацію стратегічної позиції підприємства, стратегічних альтернатив його диверсифікації, а також обґрунтування комплексу ефективних засобів імплементації стратегії розширення ⁶ .
Р.І. Мала, В.В. Миронова, Н.В. Єремєєва	Стратегія інноваційного розвитку агропідприємств	Є комплексом заходів, пов'язаних із випуском нового виду продукції, впровадженням і використанням нових технологій, розвитком збуту, організацією виробництва ⁷ .

В той же час, змістовно обґрунтовані в табл. 4.4 підходи дослідників не дозволяють говорити про існування єдиної позиції вчених навіть стосовно розуміння сутності конкретного виду функціональних стратегій. Зокрема, стосовно стратегії диверсифікації О.М. Дмитренко відмічає, що існує відсутність єдиного теоретико-методологічного підходу до класифікації напрямів реалізації стратегії диверсифікації в підприємствах, особливо в аграрній сфері, через багатоваріантність підходів і різноманітність ознак, що використовуються при її дослідженні⁸.

Таким чином на сьогодні в Україні можна констатувати наявність проблеми розуміння сутності типів та видів стратегій сільськогосподарських підприємств та їх класифікації. Її існування також підкреслює Я.С. Ларіна, на думку якої в умовах сьогодення не існує єдиного підходу до пізнання сутності стратегій та їх класифікації на різних рівнях АПК⁹.

Серед вчених існують відмінні підходи до виділення типів, видів та рівнів стратегій сільськогосподарських підприємств. Наявність такої ситуації унеможливорює порівняння пропозицій авторів щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств, оскільки відсутні теоретичні підвалини для такого порівняння, що є однією із основних теоретико-методологічних

⁶Томілін О.О. Диверсифікація аграрних підприємств як дієва стратегічна орієнтація в агропромисловій сфері / Томілін О.О. // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). – С. 208.

⁷Інноваційний розвиток агропромислового комплексу України: інформаційний посібник / [уклад. Р.І. Мала, В.В. Миронова, Н.В.Єремєєва]. – Донецьк: Донецький обласний центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій 2012. – С. 16.

⁸Дмитренко О.М. Види стратегії диверсифікації та особливості її реалізації в сільськогосподарських підприємствах / О.М. Дмитренко // Економіка АПК. – 2010. – № 2. – С. 122.

⁹Ларіна Я.С. Маркетингові стратегії розвитку підприємств аграрного сектору України: теорія, методологія, практика. Дис... на здоб. наук. ступ. д.е.н. за спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Ларіна Ярослава Степанівна. – Київ, 2011. – С. 3.

перепон для побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку сільськогосподарських підприємств.

Тому одним із першочергових завдань, виконання яких необхідно забезпечити для розробки обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах, є розробка загальної класифікації стратегій як теоретичного базису для побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Класифікація стратегій сільськогосподарських підприємств. Однією з основних вимог побудови системи бухгалтерського обліку, як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства, є необхідність врахування основних типів стратегій та видів, що виділяються до кожного із їх основних типів. Зокрема, Дж.К. Шанк та В. Говіндараджан в залежності від основних стратегічних акцентів (диференціація продукції та лідерство на основі витрат) виділили відмінності в управлінні витратами, що зумовлені існуючими відмінностями між стратегіями¹⁰. Подібної позиції також дотримуються Г.Є. Крохичева та Н. Тарасьянц, на думку яких функціонування систем управління витратами, доходами і результатами на основі використання обліково-аналітичного забезпечення різко змінюється залежно від основного стратегічного позиціонування інституційної одиниці: лідерства за витратами, диференціації продукції*¹¹. Відповідно, в залежності від обраного типу або виду стратегії змінюється набір інформаційних моделей, необхідних для розробки, реалізації та контролю виконання стратегії, що зумовлює необхідність застосування окремих підходів для розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в залежності від типу або виду обраної стратегії. До того ж, за умов існування різних інформаційних моделей приймаються різні види стратегічних рішень, що зумовлює існування різних поглядів на систему бухгалтерського обліку, яка повинна сприяти досягненню поставленої мети та реалізації обраної стратегії.

Виходячи із загальної теорії стратегічного менеджменту, Т.М. Ла Порте

¹⁰ Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. / Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. – СПб.: ЗАО “Бизнес Микро”, 1999. – С. 26.

*Слід відмітити, що Г.Є. Крохичева та Н. Тарасьянц виділили всього два види конкурентних стратегій, стосовно яких відрізнятиметься система обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту. Однак, на нашу думку, даний перелік може бути розширений, наприклад, на основі використання класифікації конкурентних стратегій М. Портера [Портер М. Международная конкуренция / Майкл Портер.– М.: Международные отношения, 1993. – С. 35-40], що передбачає виділення п'яти основних стратегій (стратегія лідерства за витратами, стратегія диференціації, сфокусована стратегія низьких витрат, сфокусована стратегія диференціації, стратегія оптимальних витрат).

¹¹ Крохичева Г.Е. Учет и анализ ситуаций во фрак талах времени и пространства / Крохичева Галина Егоровна, Тарасьянц Надежда // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2012. – № 4. – С. 5.

виділяє три основні групи стратегій (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Основні групи стратегій (узагальнено на основі ¹²)

<i>Назва групи стратегій</i>	<i>Характеристика групи стратегій</i>
Макростратегії	Стратегії, що здійснюються урядом для вирішення зовнішніх загроз: прикордонного контролю, зміцнення активів, захисту та координації роботи в надзвичайних ситуаціях
Мікростратегії	Стратегії, що реалізуються конкретними організаціями, щоб обмежити вразливість до порушення або запобігти конкурентам від використання організації як стартового майданчику для атак: оцінки вразливості в надзвичайних ситуаціях та забезпечення безперервності запланованих операцій
Структурні стратегії	Стратегії, що реалізуються урядом спільно з ключовими приватними чи неурядовими організаціями, щоб мати справу з промисловою діяльністю на загальносекторальній або міжсистемній основі

Із трьох розглянутих вище груп стратегій (табл. 4.5), виходячи із розуміння сутності предмету бухгалтерського обліку, обліково-аналітична система підприємства може використовуватись лише для мікростратегій, зокрема, в частині проведення оцінки рівня конкурентного середовища та оцінки внутрішніх можливостей протидії загрозам, що виникають в зовнішньому середовищі підприємства. Таким чином, розглядаючи типи і види стратегій підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення, слід враховувати, що вони відносяться до групи мікростратегій – стратегій функціонування конкретного підприємства у його зовнішньому середовищі.

Первинною задачею, яка повинна бути розв'язана для виявлення особливостей побудови системи обліково-аналітичного забезпечення різних видів і типів стратегій є побудова загальної їх класифікації. Розробка такої класифікації дозволить обґрунтувати специфіку побудови системи обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту у зв'язку з обранням різних типів або видів стратегій сільськогосподарськими підприємствами.

На сьогодні як класиками теорії стратегічного управління (Д.А. Аакер, І. Ансофф, М. Портер, Ф. Котлер, Г. Мінцберг, А. Томпсон та А. Стрікланд та

¹²LaPorte T.M. GovernanceandtheSpecterofInfrastructureCollapse / Todd M. LaPorte // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.researchgate.net/publication/239781899_Governance_and_the_Specter_of_Infrastructure_Collapse

інші), так і сучасними вченими в сфері менеджменту^{13; 14; 15; 16; 17; 18} пропонується значна кількість підходів до класифікації стратегій підприємств. Проведений аналіз цих підходів дозволив встановити, що в більшості випадків вони відрізняються між собою внаслідок розгляду різноманітних аспектів функціонування підприємства, щодо яких може застосовуватись методологія стратегічного управління, так і внаслідок існування значної кількості стратегій, що на практиці використовуються в системах стратегічного менеджменту підприємств.

Наприклад, узагальнивши існуючі підходи до класифікації стратегій, Д.А. Корніловим¹⁹ було виділено 14 їх класифікаційних ознак. Для кожної із стратегій, які можна виділити за даними чотирнадцятьма ознаками, можна запропонувати шляхи і напрями удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення для ефективної її реалізації і контролю. Однак, розробка таких пропозицій для більшості виділених стратегій не дозволить на їх основі побудувати єдину і комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки передбачатиме розгляд окремих випадків застосування обліково-аналітичної інформації, та не стосуватиметься принципів його побудови, не дозволить виявити необхідні загальні напрями удосконалення бухгалтерського обліку з метою забезпечення його стратегічної орієнтації.

Тому, з метою обґрунтування теоретико-методологічних основ обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту запропоновано використовувати класифікацію стратегій підприємств в залежності від рівнів підприємства (за ієрархічними рівнями та ступенем декомпозиції), яка

¹³Лисова И.Д. Теоретические и практические аспекты классификации стратегий развития предприятия / И.Д. Лисова, Ю.А. Наврозова // Развитие методов управления та господарювання на транспорті. – 2011. – № 37. – С. 163-164.

¹⁴Корнилов Д.А. Формирование классификации видов стратегий в области стратегического управления / Д.А.Корнилов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 47-48.

¹⁵Тюха І.В. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І.В. Тюха, І.О. Денисюк // Економіка харчової промисловості. – 2013. – № 3(19). – С. 36.

¹⁶Клейнер Г.Б. От теории предприятия к теории стратегического управления / Г.Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 1. – С. 53.

¹⁷Маленков Ю.А. О классификациях стратегий компаний / Ю.А. Маленков // Эмитент. Существенные факты, события, действия. Единое информационно-аналитическое обеспечение промышленности и предпринимательства Северо-Западного региона РФ. – 2006. – № 42(173). – С. 5-6. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.khti.ru/resursy-biblioteki/electronnie-biblioteki-rossii-i-mira/1385-malencov-jurij-alekseevich.html>.

¹⁸Чернов С.С. Классификация стратегий организации: от теории к практике / Чернов С.С., Хвостенко П.В. // Российский экономический Интернет-журнал. Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.e-rej.ru/Articles/2007/Chernov_Khvostenko.pdf.

¹⁹Корнилов Д.А. Формирование классификации видов стратегий в области стратегического управления / Д.А.Корнилов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 47.

передбачає розгляд стратегії в якості способу встановлення цілей на корпоративному рівні, бізнес-рівні та функціональному рівні (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Класифікація стратегій підприємства за рівнями підприємства як основа для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту

Типи стратегій	Види стратегій	Обліково-аналітичне забезпечення
Корпоративні стратегії	Річної звітності	Прогнозування прибутків
	Для ради директорів, фінансових аналітиків, менеджменту середньої ланки	
	Для топ-менеджменту	
	Приватна корпоративна стратегія для виконавчого директора	
Бізнес-стратегії	Стратегія СБО 1*	Поточні та прогнозні звіти про прибутки та збитки стратегічних бізнес-одиниць, обсяги грошових потоків стратегічних бізнес-одиниць тощо
	Стратегія СБО 2	
	...	
	Стратегія СБО n	
Функціональні стратегії	Виробнича стратегія	Функціональні бюджети (виробничі, маркетингові тощо) та оперативні плани, облікове забезпечення реалізації операційних програм та програм капіталовкладень
	Стратегія маркетингу та продаж	
	Стратегія досліджень та розробок	
	Стратегія управління персоналом (HR-стратегія)	
	Стратегія конкуренції	
	Фінансова стратегія	
	Інші види	

Слід відмітити, що не зважаючи на те, що така ієрархія стратегій (табл. 4.6) вважається традиційною для представників зі сфери стратегічного менеджменту, серед вчених на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо виділення кількості рівнів підприємства на основі яких обґрунтовано типи стратегій. Наприклад, на відміну від представленого вище підходу, І. Ансоффом²⁰, Г. Мінцбергом²¹ та Д.В. Арутюновою²² виділяється четвертий рівень – лінійний (оперативний) тип стратегій, як базовий рівень побудови

* СБО – стратегічна бізнес-одиниця.

²⁰ Ансофф І. Новая корпоративная стратегия / И.Ансофф. – СПб.: Питер Ком, 1999. – С. 344.

²¹ Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Генрі Мінцберг. Пер. з англ. – К.: Видавництво Олексія Капусти, 2008. – С. 61-62.

²² Арутюнова Д.В. Стратегический менеджмент: Учебное пособие / Арутюнова Д.В. – Таганрог: Изд-во ТТИ ЮФУ, 2010. – С. 13-15.

корпоративної стратегії.

Для реалізації кожного із виділених типів стратегій можуть бути застосовані різні моделі. Типовим прикладом аналізу варіантів побудови корпоративної стратегії є застосування матриці Бостонської консалтингової групи, а для бізнес-стратегії – модель «Пяти сил» М. Портера. С.С. Чернов та П.В. Хвостенко до складу бізнес-стратегій відносять розширений варіант моделі М. Портера, що включає наступні види стратегій: лідерства по витратах, широкої диференціації, оптимальних витрат, сфокусованих низьких витрат, сфокусованої диференціації²³.

Запропонований підхід до класифікації стратегій базується на пірамідальній структурі видів стратегій, коли кожен наступний рівень є сукупністю типів стратегій нижчого рівня (рис. 4.7).

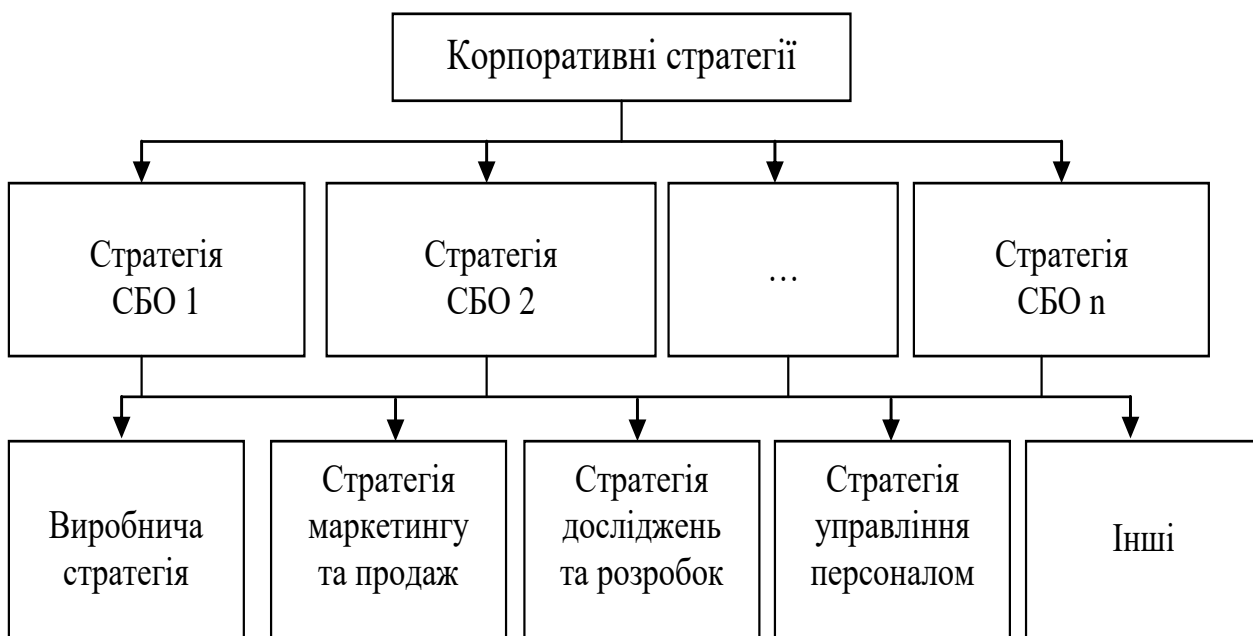


Рис. 4.7. Пірамідальна структура видів стратегій підприємства

При проведенні сегментації підприємства шляхом виділення стратегічних бізнес-одиниць слід обов'язково враховувати:

- загальнокорпоративну концепцію створення вартості підприємства та систему її обліково-аналітичного забезпечення;
- існуючі взаємозв'язки між виділеними стратегічними бізнес-одиницями та релевантними стратегічними бізнес-зонами;

²³Чернов С.С. Классификация стратегий организации: от теории к практике / Чернов С.С., Хвостенко П.В. // Российский экономический Интернет-журнал. // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.e-rej.ru/Articles/2007/Chernov_Khvostenko.pdf.

– особливості формування управлінської звітності в розрізі стратегічних бізнес-одиниць;

– існуючі взаємозв'язки між виокремленими стратегічними бізнес-одиницями та основними і допоміжними типами діяльності підприємства.

Не зважаючи на те, що найвищим рівнем стратегій є корпоративна стратегія, яка стосується всього підприємства, вона розглядається дослідниками через призму бізнес-стратегії, що пов'язана з функціонуванням стратегічних бізнес-одиниць – підрозділів, що випускають однотипну продукцію і можуть розробляти власну конкурентну стратегію. Наприклад, як зазначають Дж. Джонсон, К. Шоулз та Р. Уїттінгтон, реалізація корпоративної стратегії збільшує вартість різних частин (бізнес-одиниць) організації²⁴. Відповідно, корпоративна стратегія описує підходи до управління загальною сукупністю (портфелем) стратегічних бізнес-одиниць, описує комплекс дій і заходів, спрямованих на їх оптимізацію та в цілому орієнтованих на покращання конкурентних переваг підприємства.

Бізнес-стратегії слід розглядати як план управління стратегічною бізнес-одиницею та її стратегічною бізнес-зоною, що передбачає розробку і реалізацію конкурентної стратегії, швидке реагування на появу галузевих змін, координацію стратегічних бізнес-ініціатив, вирішення стратегічних проблем підприємства тощо.

Кожна стратегічна бізнес-одиниця, як базисний елемент окремої бізнес-стратегії, має свою унікальну місію, лінійку продуктів та ринки відносно інших стратегічних бізнес-одиниць підприємства. Серед вчених існує єдність в поглядах стосовно розуміння сутності стратегічної бізнес-одиниці, більшість існуючих визначень є подібними. Дж. Джонсон, К. Шоулз та Р. Уїттінгтон визначають стратегічну бізнес-одиницю як частину організації, для товарів чи послуг якої існує окремий зовнішній ринок, відмінний від інших ринків стратегічної бізнес-одиниці²⁵, за А. Шерпліном стратегічна бізнес-одиниця – це будь-яка частина підприємства, яка відокремлено розглядається для цілей стратегічного менеджменту²⁶, представники компанії SAP визначають стратегічну бізнес-одиницю як найменші одиниці підприємства, для яких можна визначити певні ринки і капітал, що використовується для функціонування цих

²⁴ Джонсон Дж. Корпоративная стратегия. Теория и практика. 7-е издание. Пер с англ. / Джерри Джонсон, Кивен Шоулз, Ричард Уиттінгтон. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – С. 37.

²⁵ Джонсон Дж. Корпоративная стратегия. Теория и практика. 7-е издание. Пер с англ. / Джерри Джонсон, Кивен Шоулз, Ричард Уиттінгтон. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – С. 38.

²⁶ Sharplin A. Strategic Management / A. Sharplin. – New York: McGraw-Hill, 1985. – P. 6.

ринків²⁷. Існування загальноприйнятого підходу до розуміння сутності стратегічної бізнес-одиниці дозволяє використовувати її в якості теоретичного конструкту моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

Наприклад в комп'ютерній інформаційній системі R/3 компанії «SAP», яка дозволяє реалізувати окремі елементи концепції стратегічного менеджменту в умовах комп'ютерного середовища, типова звітність для стратегічної бізнес-одиниці або стратегічних підрозділів включає в себе: баланс і звіт про прибутки та збитки, фінансові показники (коефіцієнт віддачі капіталу, операційні результати тощо), маржинальний прибуток на одиницю продаж, доходи нових видів продукції тощо²⁸.

Як зазначає І. Ансофф, з початку 1970-х рр. екстраполяція результатів діяльності втратила свою надійність і не дозволяла оцінити можливі зміни умов середовища у їх різноманітті. Тому довелося навчитися «погляду зовні», вивчати середовища фірми з точки зору окремих тенденцій, небезпек, можливостей, які впливають зі стану цього середовища²⁹. Тому сучасний підхід до стратегічного менеджменту підприємства передбачає проведення сегментації підприємства шляхом виділення у його складі набору окремих бізнес-стратегій зі своїми зовнішніми середовищами.

Одиницею здійснення такого аналізу на рівні підприємства є стратегічна бізнес-одиниця, а в частині його зовнішнього середовища – стратегічна бізнес-зона. І. Ансофф визначає останню як окремий сегмент середовища, на який фірма має (або хоче отримати) вихід³⁰. Різні стратегічні бізнес-одиниці в переважній більшості випадків стосуються різних стратегічних бізнес-зон, однак іноді для декількох стратегічних бізнес-одиниць може існувати декілька стратегічних бізнес-зон, однак для кожної стратегічної бізнес-одиниці завжди має домінуючу або єдину конкурентну стратегію, що є способом отримання стійких конкурентних переваг в кожній стратегічній бізнес-одиниці підприємства в результаті здійснення конкурентної боротьби, задоволення зростаючих потреб споживачів краще, у порівнянні із конкурентами.

Виділення стратегічної бізнес-одиниці та стратегічної бізнес-зони є необхідною передумовою для побудови системи обліково-аналітичного

²⁷Strategic Business Units // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d427f5455911d189400000e8323c4f/frameset.htm

²⁸ Definition of Reporting Requirements // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d42732455911d189400000e8323c4f/content.htm

²⁹ Ансофф І. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва: Экономика, 1989. – С. 32.

³⁰ Ансофф І. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва: Экономика, 1989. – С. 32.

забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, що забезпечить прийняття ефективних стратегічних рішень.

Корпоративна стратегія є сукупністю бізнес-стратегій, що стосуються управління окремою стратегічною бізнес-одиноцею, що взаємодіє із відповідною стратегічною бізнес-зоною. Внаслідок цього К. Уорд приходять до висновку, що є зрозумілим, коли немає значної різниці між корпоративною і конкурентною (бізнес) стратегією, то немає ніякої очевидної причини для різної фінансової інформації, яка буде необхідна для їх реалізації³¹. Таким чином, для ефективного формування і реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегій підприємства необхідна однакова фінансова інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиноць та відповідних їм стратегічних бізнес-зон. Виходячи з цього для розробки системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень підприємства необхідною є розробка системи обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічною бізнес-одиноцею та релевантної стратегічної бізнес-зони.

Функціональні стратегії – це план управління певним видом діяльності в рамках конкретної стратегічної бізнес-одиноці (виробництво, маркетинг та продаж, дослідження та розробки, управління персоналом, фінанси, інформаційна підтримка тощо). Оскільки функціональні стратегії є функціональними елементами бізнес-стратегій, то вони теж виступають одним із складових підтримки корпоративного рівня прийняття стратегічних управлінських рішень.

Загальну модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій підприємства можна представити наступним чином (рис. 4.8).

Виходячи із представленої вище моделі основними одиницями аналізу, що дозволяють забезпечити формування і надання інформації для стратегічного управління є стратегічні бізнес-одиноці, стратегічні бізнес-зони та ланцюжки вартості М. Портера. Перші два елементи використовуються для функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення формування і реалізації бізнес-стратегій, а ланцюжки цінностей – для надання інформації стратегічного характеру про функціональні стратегії.

Ланцюжки вартості по видам діяльності підприємства можуть бути

³¹ Ward K. Strategic Management Accounting / Keith Ward. – Routledge,. 2012 – 307 p. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://books.google.com.ua/books?id=YfQ55c7-ogcC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

побудовані лише після проведення сегментації всієї діяльності підприємства шляхом виділення у його складі стратегічних бізнес-одиниць.

За обраним підходом функціональні стратегії стосуються окремих видів діяльності підприємства (основних і допоміжних), які є об'єктом дослідження на основі використання методу ланцюжка цінностей, орієнтованого на формування і забезпечення зростання конкурентних переваг підприємства.

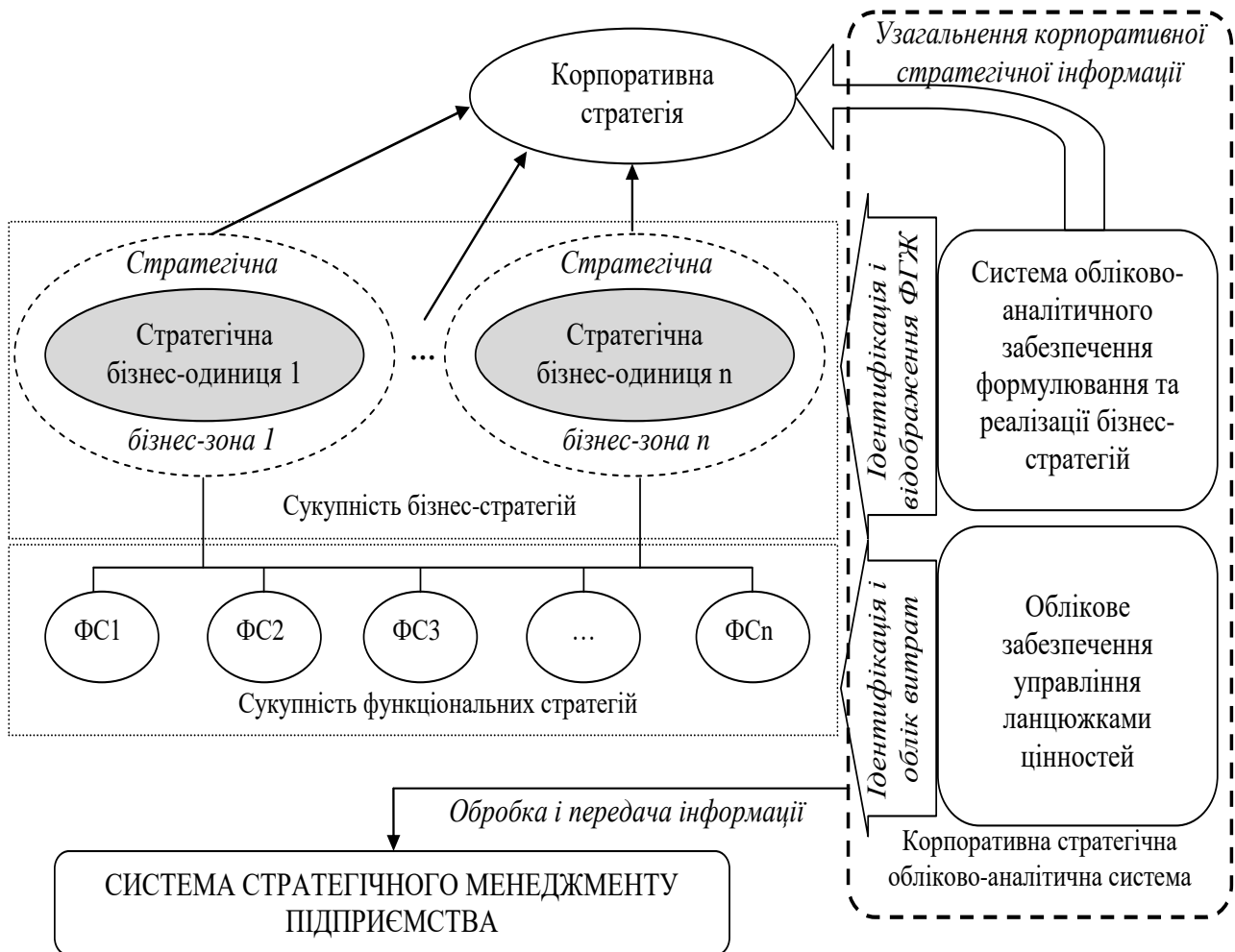


Рис. 4.8 Модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій

Виходячи із запропонованої моделі формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту можна виділити два основних виміри акумулювання облікової інформації стратегічного спрямування:

- стратегічні бізнес-одиниці;
- ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

Кожен із наведених вимірів передбачає необхідність створення окремих

систем для обробки і надання облікової інформації в необхідних розрізах для ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту на підприємствах.

4.6. Трансформація управлінських парадигм як вектор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект

Функціонування будь-якого підприємства відбувається за допомогою постійних впливів керуючої підсистеми на керовану шляхом прийняття управлінських рішень. Для прийняття управлінських рішень на рівні кожного підприємства має бути побудована управлінська інформаційна система, як система інформаційного забезпечення процесу управління підприємством, що допомагає управлінському персоналу в розробці проектів та безпосередньому процесі прийняття рішень, їх здійсненні та контролі за виконанням рішень.

Однією із основних складових управлінської інформаційної системи підприємства є бухгалтерський облік, який забезпечує безперервне, суцільне і документально оформлене відображення фактів господарського життя, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства. Його основною метою є задоволення мінливих потреб користувачів облікової інформації, зокрема, менеджменту підприємства. Основні етапи бухгалтерського обліку – збір, накопичення, обробка і передача, повинні бути організовані на підприємстві таким чином, щоб забезпечити виконання всіх необхідних вимог менеджменту та надавати якісну, релевантну і транспарентну бухгалтерську інформацію для прийняття управлінських рішень.

Зі зміною вимог менеджменту, трансформацією системи управління підприємством в цілому, також повинні бути проведені адекватні зміни в обліковій системі, що дозволить усунути існуючу дисгармонію між системою управління підприємством та системою його інформаційного забезпечення. Таким чином, поява нових методологічних інструментів у складі облікової системи, наприклад, методу обліку активів і зобов'язань за справедливою вартістю, є реакцією на зміни в підходах до управління підприємством, реакцією на зростаючі потреби менеджменту щодо прийняття ними інвестиційних та позикових рішень. Проведення подібних змін є іманентною характеристикою бухгалтерського обліку як науки, одним із завдань якої є забезпечення постійної і ефективної реалізації функцій бухгалтерського обліку, зокрема, щодо надання облікової інформації для менеджменту.

На сьогодні в системах управління підприємством, у порівнянні із системами управління 1960-х років і раніше, відбулись значні зміни. Результати функціонування підприємств залежать від значної кількості внутрішніх та зовнішніх факторів, для ефективного управління якими на підприємстві

повинна бути побудована відповідна управлінська інформаційна система. Поява такого підходу пов'язана з виходом в світ праць А. Чендлера, К. Ендрюса та І. Ансоффа, в яких вперше були теоретично обґрунтовані теоретичні аспекти стратегічного функціонування фірм.

Якщо до 1960-х рр. системи управління підприємством зосереджували увагу переважно на внутрішньому середовищі, то після 1960-х рр. значну роль в управлінні почала відігравати наявність інформації про зовнішнє середовище підприємства. З тих пір почали з'являтися різноманітні системи управління підприємством, які використовували моделі стратегічного (зовнішньо-орієнтованого) планування. Поява систем стратегічного управління підприємством виступила одним із факторів подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, що зумовила в кінцевому випадку необхідність побудови системи обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління підприємством. Для вирішення такої задачі необхідним є проведення значних якісних змін як на рівні облікової теорії, так і на рівні бухгалтерської практики – в сфері налагодження дієвих механізмів одержання, надання та інтерпретації облікової інформації стратегічного характеру менеджментом підприємства.



Рис. 4.9. Парадигмальний розвиток систем управління підприємством та систем бухгалтерського обліку

Розвиток бухгалтерського обліку в напрямі створення стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку пов'язаний з трансформацією сучасної управлінської парадигми (парадигма 1) (починаючи з 1960-х рр.), що

передбачає перехід від систем тактичного управління – до стратегічного, внаслідок чого утворюється розширена управлінська парадигма (рис. 4.9).

В той же час, в наукових колах відбувається постійний розвиток стратегічної управлінської парадигми, як однієї зі складових розширеної парадигми. Це пов'язано з виявленням нових аспектів функціонування підприємства в зовнішньому середовищі та особливостями побудови і реалізації в ньому стратегій підприємства, генезисом основних форм і методів стратегічного управління. Як зазначає Г.Н. Гужіна, вектор розвитку теорії стратегічного управління спрямований у бік розширення числа параметрів ринкового середовища, які повинні бути враховані при розробці стратегії. Внаслідок цього відбувається перехід до моделі управління, що передбачає формування середовища функціонування, а не пристосування до існуючих обставин¹. Внаслідок цього предметом дослідження прихильників нової управлінської стратегічної парадигми є обґрунтування сутності і механізмів створення конкурентних переваг підприємств в умовах динамічного ринкового середовища.

До того ж, як відмічає В.С. Катькало школа планування і більшість ранніх аналітичних розробок консалтингових фірм не настільки успішно витримали перевірку часом. Нині стратегічне планування скоріше є інструментом, аніж концепцією стратегій. Це особливо очевидно в галузях з високою швидкістю технологічних (і організаційних) змін, галузей, що є «локомотивами» економічного зростання у ХХІ ст.². Відповідно, не пройшовши випробування практикою, окремі складові управлінської стратегічної парадигми починають руйнуватись та замінюватись елементами нової управлінської стратегічної парадигми, що свідчить про поступову заміну однієї парадигми іншою.

Загальна характеристика двох основних парадигм менеджменту була найбільш ґрунтовно описана П. Друкером, основні складові яких, що мають безпосередній вплив на розвиток системи обліку наведено в табл. 4.7.

¹ Гужина Г.Н. Социально-экономическая сущность и принципы формирования системы стратегического управления / Г.Н. Гужина // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. Научный журнал. – 2009. – № 6 (11). – С. 144.

² Катькало В.С. Новые исследования исходные концепции стратегического управления и их современная оценка / В.С. Катькало // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 1. – С. 28.

**Характеристика традиційної та нової парадигми менеджменту
за П. Друкером: обліковий аспект**

<i>Традиційна парадигма менеджменту</i>	<i>Нова парадигма менеджменту</i>
Менеджмент є менеджментом бізнесу, який сфокусований на внутрішній сфері діяльності організації. Економіка, що існує в межах державних кордонів, складає «природне навколишнє середовище» підприємництва і менеджменту ³ .	Менеджмент існує заради результатів, яких установи досягають в зовнішньому середовищі. Менеджмент має визначати, яких результатів слід досягати, має мобілізувати ресурси організації для досягнення цих результатів. Менеджмент призначений, щоб буд-яка організація змогла досягти запланованого результату у зовнішньому середовищі, за межами організації ⁴

Наведені в табл. 4.7 характеристики кожної з парадигм є набором вихідних уявлень, які покладені в основу менеджменту як науки і практики, відмінності між ними дозволяють визначити подальші перспективи розвитку бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення менеджменту бізнесу.

На думку П. Друкера⁵, в результаті переходу до нової парадигми менеджменту найбільш радикальніше зміниться така традиційна інформаційна система як бухгалтерський облік, зокрема, в таких аспектах:

1) основні зміни стосуватимуться порядку розрахунку собівартості, що повинно робитись на основі розгляду підприємства як цілісного бізнес-процесу (за обсягом господарської діяльності), а не для окремих бізнес-процесів підприємства;

2) для забезпечення конкурентоспроможності підприємства в умовах глобалізованого середовища необхідно знати обсяги витрат в розрізі елементів «економічного ланцюга» та здійснювати управління ними на основі такої інформації;

3) перехід від ціноутворення на основі витрат до витрат на основі ціноутворення для забезпечення реалізації стратегічних цілей;

4) необхідність побудови системи мережевого обліку для забезпечення ефективного процесу надання інформації про затрати «економічного ланцюга»;

5) для забезпечення інформаційного супроводу процесу створення

³ Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента : Пер. с англ. / Питер Друкер. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – С. 98.

⁴ Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента : Пер. с англ. / Питер Друкер. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – С. 139.

⁵ Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента : Пер. с англ. / Питер Друкер. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – С. 124.

матеріальних благ необхідно мати чотири набори діагностичного інструментарію: базова фінансова інформація, інформація про продуктивність, інформація про ключові знання, інформація про розподіл ресурсів.

б) розробка системи для надання систематизованої інформації про зовнішнє середовище підприємства.

Провівши розгляд пропозицій П. Друкера щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в умовах нової парадигми менеджменту, можна встановити, що для реалізації перших чотирьох пропозицій необхідно внести незначні корективи в існуючу методологію бухгалтерського обліку, зокрема, розробити нові методи калькулювання собівартості продукції, удосконалити підходи обліку витрат із врахуванням ланцюгів цінності підприємств, переглянути існуючі підходи до організації системи обліку в об'єднаннях підприємств на основі можливості застосування мережевого обліку.

Для реалізації п'ятої пропозиції система бухгалтерського обліку повинна зазнати значної трансформації, оскільки до її складу повинні бути впроваджені нові об'єкти (інновації, ключові компетенції, людський капітал) для яких має бути розроблений власний оціночний інструментарій. Також бухгалтерський облік має бути побудованим таким чином, щоб надавати інформацію про економічну додану вартість підприємства.

Для реалізації шостої пропозиції необхідним є побудова корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, яка б забезпечувала надання інформації про внутрішнє середовище підприємства у всіх необхідних розрізах (наприклад, в розрізі ланцюга цінностей), часових вимірах (минулому і майбутньому), а також забезпечувала збір і обробку максимально можливого обсягу інформації про зовнішнє середовище. При цьому слід враховувати, що облікова система ніколи не зможе забезпечити збір повної інформації про постійні зміни невідконтрольного управлінням зовнішнього середовища, внаслідок чого облікова інформація при прийнятті стратегічних рішень повинна бути доповнена інформацією з інших інформаційних систем, наприклад, системи стратегічного аналізу.

Таким чином, описана П. Друкером нова парадигма відображає основні характерні риси стратегічної управлінської парадигми та визначає подальші перспективи удосконалення і розвитку системи ведення та організації бухгалтерського обліку як інструмента інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. За умов функціонування сучасної нової парадигми менеджменту облікова інформація повинна виконувати роль об'єднуючої та інтегруючої системи у складі сучасних корпорацій, яка б дозволяла

візуалізувати процес створення вартості підприємства та виробництва матеріальних цінностей (надання послуг), надавати повну і достовірну інформацію про елементи ланцюга цінностей.

На думку Ю. Барчі, М.Г. Шентірмай та З. Земана⁶ на особливу увагу заслуговує підхід управління ланцюгом цінностей, який в частині обліково-аналітичного забезпечення цього процесу є новим напрямом стратегічно-орієнтованого бухгалтерського обліку. Характерною особливістю підходу є необхідність розрахунку доходів і витрат не лише щодо конкретного підприємства, але й щодо всього життєвого циклу продукту. Виникнення такого підходу можна вважати одним із елементів нової управлінської стратегічної парадигми.

Як відмічає В.С. Катькало з початку 2000-х рр. відбувається формування нової парадигми стратегій для постіндустріальної економіки, яка базується на синтезі (взаємодоповненні) внутрішніх та зовнішніх даних, основними концепціями якої є стратегічні інновації, управління знаннями та мережева організація⁷. На нашу думку, виділені автором концепції повинні розглядатись в якості об'єктів ведення та організації бухгалтерського обліку, інформація про які повинна надаватись користувачам для прийняття рішень.

Поява нової парадигми менеджменту не залишилась непоміченою з боку дослідників в сфері обліку, внаслідок чого з'явилась значна кількість пропозицій щодо удосконалення облікової системи на основі врахування вимог системи стратегічного менеджменту до системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Так, на думку М.В. Болдуєва однією з основних вимог парадигми стратегічного управління є гіпотеза зовнішніх чинників, що передбачає управління змінами в зовнішньому середовищі. Гіпотеза зовнішніх чинників є однією з основних гіпотез формування стратегічної бухгалтерії, оскільки чинники зовнішнього середовища на 80% визначають стратегію підприємства⁸. В цілому автор дотримується позиції, що теоретичні основи концепції «стратегічної бухгалтерії», розробленої ним, передбачають врахування існуючих відмінностей стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми.

⁶ Barczy J. The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation / Judit Barczy, Marta Grosznie Szentirmai, Zoltan Zeman // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1928034>

⁷ Катькало В.С. Место и роль ресурсной концепции в развитии теории стратегического управления (предисловие к разделу) / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Сер. 8. Вып. 3 (№ 24). – С. 7.

⁸ Болдуев М.В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуев // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №3 (7). – С. 123.

Подібного підходу також дотримується В.З. Семанюк, на думку якої стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно-орієнтовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань⁹.

Як відмічає С.А. Кузнецова, потреба системи управління в комплексному інформаційному забезпеченні поставила в актуальну площину необхідність перегляду організаційно-методологічних напрямків надання управлінської інформації в бухгалтерській звітності¹⁰. Відповідно, з появою нових вимог системи управління до бухгалтерського обліку з'являються адекватні передумови для оновлення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, його змістовного та формального розширення, зокрема, з врахуванням появи і поступового розвитку нової управлінської стратегічної парадигми.

Враховуючи появу стратегічної управлінської парадигми, окремі вчені (М.В. Болдуєв¹¹, С.Ф. Голов¹², Г.Є. Крохичева, Н. Тарасьянц¹³, О.П. Кундря-Висоцька¹⁴, І.Й. Яремко¹⁵) наголошують на необхідності виділення і обґрунтування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, яка дозволить обґрунтувати теоретико-методологічні підвалини стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку як елемента системи стратегічного управління.

На нашу думку, на даному етапі розвитку концепції стратегічного обліку ще досить зарано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку у зв'язку з наступними причинами:

1) на даному етапі розвитку ще відбувається розвиток стратегічної управлінської парадигми, внаслідок чого відсутні чіткі вимоги (вони перебувають в стані удосконалення), яким повинна відповідати новостворена стратегічна парадигма бухгалтерського обліку. Так, поряд з удосконаленням систем управління внаслідок кардинальних змін в процедурі збору, обробки та

⁹ Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 239.

¹⁰ Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – С. 6.

¹¹ Болдуєв М.В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуєв // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №3 (7). – С. 123.

¹² Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – С. 375.

¹³ Крохичева Г.Е. Учет и анализ ситуаций во фракталах времени и пространства / Крохичева Галина Егоровна, Тарасьянц Надежда // Интернет-журнал «Науковедение». – 2012. – № 4. – С. 5.

¹⁴ Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку / О.П. Кундря-Висоцька // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – № 3(53). – С. 138.

¹⁵ Яремко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І.Й. Яремко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2010. – № 691. – С. 249.

представлення інформації (Data Warehouse, OLAP, XBRL тощо) та внаслідок глобалізації світової економіки, в рамках стратегічної управлінської парадигми відбуваються зміни її теоретичного базису, що передбачає поступовий перехід від стратегічного планування до побудови складних стратегічних систем (нова управлінська стратегічна парадигма). На жаль, більшість дослідників в сфері бухгалтерського обліку не проводить розмежування між управлінською стратегічною парадигмою та новою управлінською стратегічною парадигмою, що не дозволяє виокремити ті елементи, які мають бути покладені в основу побудови облікової стратегічної парадигми;

2) за відсутності базових вимог до побудови стратегічної парадигми обліку неможливо обґрунтувати доцільність, переваги і необхідність застосування того чи іншого методу стратегічного обліку (strategic costing, strategic pricing, target-costing, value chain costing тощо). Внаслідок цього включення окремих методів стратегічного обліку до складу облікової парадигми не можна вважати способом побудови парадигми як сукупності фундаментальних установок (найвищого рівня узагальнення облікового знання, що підтримується більшістю вітчизняних вчених в сфері обліку). Це пояснюється тим, що система бухгалтерського обліку не може повністю охопити все зовнішнє середовище конкретного підприємства (мікро- та макросередовище), тому слід визначити ті його складові, які можуть бути включені до складу предмету бухгалтерського обліку та інформація про них може оброблятися обліковою системою за допомогою існуючого методологічного інструментарію (документування, оцінка, система рахунків, звітність). В той же час, окремі дослідники, виділяючи стратегічну парадигму обліку, вважають за можливе обліковувати все зовнішнє середовище підприємства (інформація про процеси зовнішнього середовища¹⁶, використання фракталів простору і часу з особливою увагою на облік зовнішніх факторів¹⁷, інформація про зовнішнє середовище¹⁸), включаючи його до складу парадигми, що вступає в суперечність зі існуючими підходами вчених до розуміння сутності предмету і методології обліку.

Таким чином, відсутність єдності в теоретико-методологічних підходах вчених щодо концепції стратегічного обліку не дозволяє говорити про можливість побудови стратегічної парадигми бухгалтерського обліку.

В основу розробки майбутньої стратегічної парадигми бухгалтерського

¹⁶ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – С. 376.

¹⁷ Крохичева Г.Е. Учет и анализ ситуаций во фракталах времени и пространства / Крохичева Галина Егоровна, Тарасьянц Надежда // Интернет-журнал «Науковедение». – 2012. – № 4. – С. 5.

¹⁸ Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку / О.П. Кундря-Висоцька // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – № 3(53). – С. 138.

обліку повинні бути покладені не лише напрацювання в сфері теорії фірми, а й зі сфери теорії зовнішнього середовища, що сприятиме розширенню предмету бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки. Застосування такого підходу дозволить розробити теоретичні основи стратегічного менеджменту та системи його обліково-аналітичного забезпечення, що відповідатиме сучасним тенденціям функціонування економічних систем в умовах глобалізації економіки.

Облікове забезпечення різних рівнів управління підприємством: варіанти взаємодії. Одним із основних теоретичних питань, що стосується побудови стратегічно-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, на яке має бути надана відповідь науковцями – чи може бухгалтерський облік бути багатоцільовим? Тобто, чи може бухгалтерський облік виконувати традиційні для нього функції (збереження майна власників, надання інформації для оперативного і тактичного управління, визначення фінансового результату в поточному періоді), забезпечуючи вимоги оперативного і тактичного управління, та одночасно відповідати вимогам стратегічного управління – забезпечувати інформаційну підтримку реалізації стратегії підприємства та забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень.

Цю облікову проблему одним із перших поставив Б.І. Валуєв, який у 1998 році, розглядаючи питання поділу обліку на окремі види та аналізуючи можливість існування неуправлінського обліку відмічав, що питання полягає лише в тому, як підпорядкувати всі складові бухгалтерського обліку цілям оперативного, поточного та стратегічного управління¹⁹. В останні роки приділенню значної уваги цій проблематиці в Україні сприяв вихід праці С.Ф. Голова «Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку»²⁰, в якій автор зазначає про можливість одночасного задоволення потреб всіх користувачів облікової інформації за допомогою єдиної інформаційної облікової системи.

На сьогодні існують неоднозначні підходи стосовно можливості побудови єдиної системи обліку, яка б забезпечувала потреби різних рівнів управління. Наприклад, П.О. Куцик відмічає, що прийняття рішень на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях управління потребує формування різних фінансових даних, з різною деталізацією й аналітичним опрацюванням (залежно від ситуації). Це означає, що пришвидшення змін у зовнішньому бізнес-оточенні спонукатиме користувачів робити більше нерегламентованих

¹⁹Валуєв Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1(7). – С. 7.

²⁰ Голова С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

запитів через інформаційну систему обліку, а рівень вимог до пов'язаної бізнес-аналітики буде вищим²¹. Відповідно, автор вважає, що облікова система може одночасно забезпечити надання необхідної інформації для різних управлінських рівнів (оперативного, тактичного та стратегічного), однак при цьому для кожного з рівнів має бути сформована своя система рахунків, система звітності та облікових показників. В той же час, весь цей методологічний інструментарій буде застосовуватись до єдиної бази даних, з якою формуватиметься інформація для кожного з рівнів.

Подібного підходу дотримується С.Ф. Голов, І.М. Богатая та В.З. Семанюк. Зокрема, С.Ф. Голов відмічає²² про можливість побудови системи багатоцільового обліку, яка б дозволяла одночасно забезпечувати всі рівні управління підприємством та їх різноманітні цілі.

На думку І.М. Богатої комерційна організація повинна формувати облікову систему, орієнтовану на реалізацію обраної стратегії. Для успішної реалізації обраної стратегії необхідно сформувати систему як оперативного (тактичного), так і стратегічного обліку. Бухгалтерський облік має об'єднувати в собі як тактичний, так і стратегічний облік²³. В.З. Семанюк зазначає, що стратегічно-орієнтована підсистема обліку являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства²⁴. Спільним в підходах авторів є те, що на їх думку система обліку може об'єднати в єдине ціле підсистеми, які будуть одночасно забезпечувати інформаційну підтримку оперативного, тактичного і стратегічного управління.

Описаний вище підхід, який базується на можливості системи обліку надавати менеджменту інформацію для потреб операційного, тактичного і стратегічного призначення, є лише одним із можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління. Оскільки на сьогодні облікова система (фінансового і управлінського обліку) дозволяє одночасно забезпечувати ефективне функціонування оперативного і тактичного управління (що, наприклад, підтверджує М.С. Пушкар, який виділяє

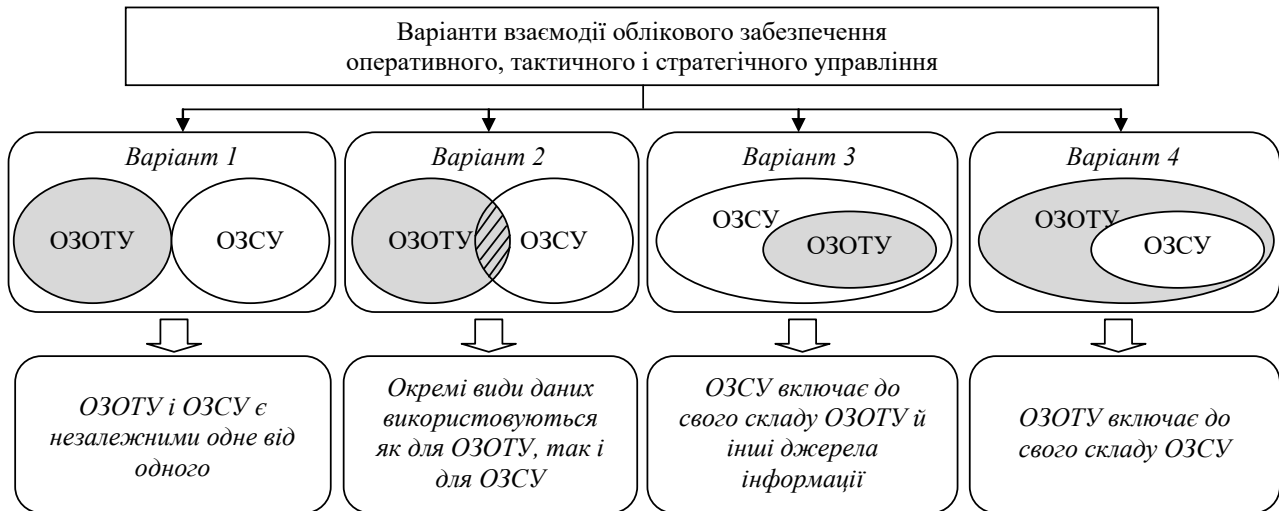
²¹ Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 58.

²² Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал. – 2011. – №4. – С. 13.

²³ Богатая І.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И.Н. Богатая, Л.О. Ивашиненко // Учет и статистика. – 2008. – №2 (12). – С. 16.

²⁴ Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 239.

три основні інформаційні підсистеми менеджменту – операційного (управлінський облік), тактичного (фінансовий облік) та стратегічного (контролінг)²⁵), то загальний (теоретично можливий) набір варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління виглядатиме наступним чином (рис. 4.10).



Примітки:

ОЗОТУ – облікове забезпечення оперативного і тактичного управління;

ОЗСУ – облікове забезпечення стратегічного управління.

Рис. 4.10. Можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного управління та облікового забезпечення стратегічного управління

Згідно варіанту 1 ОЗОТУ та ОЗСУ є незалежними системами, що побудовані залежно від свого функціонального призначення – забезпечувати потреби відповідного рівня управління. Виходячи з такого підходу ОЗСУ повинна базуватись на власній незалежній обліковій концепції, зі своїм об'єктом та методологією, і не повинна використовувати будь-якої інформації з традиційної облікової системи підприємства. Реалізація такого варіанту в практичній діяльності підприємств на сьогодні можлива за умови, коли об'єктом ОЗСУ буде лише зовнішнє середовище системи підприємства, що в переважній більшості випадків не вивчається обліковою системою. Однак, в такому випадку, ОЗСУ не відповідатиме вимогам системи стратегічного менеджменту, для ефективного функціонування якої необхідна інформація як про внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

За варіантом 2 окремі види даних використовуються як для ОЗОТУ, так і

²⁵ Пушкар М. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / Михайло Пушкар // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 160.

для ОЗСУ, або ОЗСУ використовує частину інформації з ОЗОТУ для формулювання та реалізації стратегій підприємства. Такий варіант побудови ОЗСУ є одним із найбільш прийнятним для вітчизняних підприємств, оскільки передбачає доповнення елементів ОЗОТУ, необхідних для стратегічного менеджменту, новими елементами, відсутніми в ОЗОТУ, однак без яких функціонування системи стратегічного менеджменту є неможливим.

Згідно варіанту 3 ОЗСУ включає до свого складу ОЗОТУ, що означає, що вся повністю чинна система бухгалтерського обліку є складовою інформаційного супроводу стратегічного менеджменту підприємства, тобто, кожен її елемент (об'єкти, методи оцінки, рахунки, звіти тощо), що використовується для задоволення потреб оперативного і тактичного управління, одночасно може використовуватись і для забезпечення потреб стратегічного управління. За такого варіанту повинні бути відсутні будь-які взаємосуперечливі аспекти функціонування ОЗСУ та ОЗОТУ, що є неможливим, оскільки існування різних цілей на різних рівнях управління зумовлює необхідність використання різних видів об'єктів та методологічних інструментів. Наприклад, різні види управління потребують використання різних видів облікових оцінок – консервативних або прогресивних (перспективних), які суперечать один одному та не можуть бути використані одночасно в одній системі. Реалізований на сьогодні в системі бухгалтерського обліку принцип обачності не дозволяє використовувати стратегічно орієнтовані оцінки, оскільки вони «завищують» вартість активів підприємства, що є прикладом неможливості розгляду ОЗОТУ як складової ОЗСУ.

Згідно варіанту 4 ОЗОТУ включає до свого складу ОЗСУ, тобто чинна система бухгалтерського обліку містить в собі весь необхідний предметно-методологічний інструментарій, необхідний для інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Проте, якщо б такий варіант був сьогодні реалізований на практиці, жодних би проблем щодо необхідності побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку не виникав би, оскільки б така система апріорі була б стратегічно-орієнтованою. Однак на сьогодні, як доказ вищенаведеного, існує значна кількість критичних заяв дослідників (М. Бромвіч, К. Гілдінг, В. Говіндараджан, С.Ф. Голов, П. Друкер, К. Друрі, Р. Каплан, Д. Нортон, М.С. Пушкар, Б. Райан, Р.В. Скепенс, К. Уорд, А.В. Шайкан, Дж. Шанк та ін.) і переконливих доказів щодо невідповідності чинної системи обліку потребам стратегічного управління.

Отже, з появою стратегічних систем управління підприємством, в основі

яких покладено нову управлінську стратегічну парадигму, основний акцент наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу має бути перенесений на розробку обліково-аналітичного забезпечення стратегічних управлінських рішень. Внаслідок цього змінюються функції бухгалтерів на підприємстві, основною метою стає не лише збір облікової інформації та її оприлюднення в звітності, а також і її інтерпретація користувачами разом з бухгалтером підприємства з метою реалізації стратегії підприємства та здійснення стратегічного бухгалтерського контролю (контролю за виконанням обраної стратегії на основі розрахунку облікових стратегічних показників). Облікова інформація в умовах зміни управлінської парадигми, розвитку концепції стратегічного управління і трансформації вимог до його обліково-аналітичного забезпечення повинна стати необхідною основою для здійснення процесів довгострокового прогнозування, стратегічного планування, аналізу стратегічних показників і стратегічного контролю, тобто повинна виступати важливим засобом прийняття стратегічних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Для забезпечення дієздатності системи управління сільськогосподарських підприємств на всіх рівнях необхідно проводити економічну оцінку ефективності їх діяльності з метою прийняття оперативних рішень і стратегічного планування. Ефективність самого аналізу визначається комплексним та системним вивченням об'єктів дослідження, їхніх чинників і можливих наслідків змін середовища. Проведення оцінки має ґрунтуватись на якісній інформаційній базі та достовірних облікових джерелах.

Назріла необхідність удосконалення організації бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах, зокрема: поліпшення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку усіма суб'єктами господарювання; Міністерством аграрної політики і продовольства схвалено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, впровадження якої дасть можливість підняти облік на якісно новий рівень, що буде відображати особливості організації обліку на аграрних підприємствах, забезпечить формування облікової інформації для управління виробництвом із застосуванням новітніх технологій.

Дослідження довели, що виробництво вимагає розробки моделі підготовки звітності про сталий розвиток, для чого необхідно відображати в похідних балансах, а також звітах про прибутки і збитки інформації про наявність природного і людського капіталу, витрати на заходи природоохоронного та соціального характеру тощо.

Вважаємо, що визначення сутності обліку витрат повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво і збут продукції. Таке визначення змісту обліку витрат створить передумови моделювання його організації на підприємствах. Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов'язані з процесом виробництва і збут.

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.

З метою розв'язання поставлених завдань наукова робота має проводитись за такими основними векторами:

– адаптування до аграрної специфіки наявних теоретико-методологічних напрацювань у сфері управлінського обліку та аналізу, що сприятиме розвитку економіки як конкретної галузі, так і підприємства загалом.

– розроблення заходів щодо впровадження управлінського обліку та аналізу в рослинництві й тваринництві аграрних підприємств, що дасть змогу здійснити побудову цілісної системи управлінського обліку на аграрних 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;

– формування новітньої інформаційної культури у роботі фахівців обліково-аналітичного напрямку діяльності, що сприятиме раціональному виробленні й виконанні рішень, спрямованих на досягнення фінансово-економічної стійкості та ефективності функціонування підприємства. Ці елементи будуть успішно функціонувати тільки при застосуванні системного підходу. Створення інформаційного забезпечення залежить від рівня взаємодії розробників і кінцевих користувачів аналітичної системи, забезпечення оптимальної індивідуалізації засобів інформаційно-аналітичного інструментарію керівного апарату з урахуванням класичних підходів прийняття рішень і культурного середовища менеджменту;

– підвищення економічної ефективності виробництва сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах за рахунок суттєвого зменшення собівартості одиниці всіх видів продукції через підвищення урожайності культур і продуктивності тварин, концентрації і спеціалізації виробництва, запровадження прогресивних, ресурсозберігаючих технологій, раціонального використання матеріально-технічних, енергетичних, трудових та інших ресурсів;

– запровадження якісної системи управління на підприємствах, що дасть змогу керівникам досягти стабільного та ефективного функціонування підприємства завдяки здійсненню процесного управління за допомогою

сучасних інструментів контролінгу. Це забезпечить поліпшення параметрів якості продукції, яка має відповідати вимогам і стандартам ЄС і дасть поштовх збільшенню експорту аграрної продукції шляхом повнішої переробки сировини та реалізації готових продуктів харчування;

– розроблення моделі стратегічної аналітичної системи підприємства, що дасть змогу розширити функціональні обов'язки бухгалтерів у забезпеченні потреб стратегічного менеджменту, виявити й обґрунтувати основні напрями розвитку фінансового аналізу з метою підвищення ефективності стратегічного управління та обґрунтувати роль управлінського аналізу ланцюжків вартості в стратегічній аналітичній системі підприємства;

– обґрунтування доцільності впровадження системи стратегічного управління на сільськогосподарських підприємствах у вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки із врахуванням появи нових підходів до розуміння сутності концепції стратегічного менеджменту;

– побудова облікового забезпечення стратегічного управління на основі використання даних про внутрішнє середовище підприємства (із чинної облікової системи) та їх доповнення даними про зовнішнє середовище підприємства, для збору якої необхідною є побудова стратегічно-орієнтованої системи обліку (фінансового та управлінського);

– обґрунтування необхідності розробки системи обліково-аналітичного забезпечення як основного джерела економічної інформації для функціонування системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами;

– розроблення комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами, яка б враховувала різноманітні види стратегій, яких можна дотримуватись, і використовувала інструментарій фінансового та управлінського обліку, що забезпечить надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

НАШІ АВТОРИ

Бруханський Руслан Феоктистович – к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (передмова, висновки, підрозділи 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6);

Пархомець Микола Кирилович – д.е.н, професор, професор кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (передмова, висновки, підрозділи 3.4, 3.5);

Пуцентайло Петро Романович – д.е.н, доцент, професор кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (передмова, висновки, підрозділи 3.1, 3.2);

Гуменюк Олена Олексіївна – к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділ 3.3);

Завитій Ольга Петрівна – к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділ 4.1);

Палюх Микола Степанович – к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділи 1.3, 2.1, 2.2);

Сава Андрій Петрович – к.е.н, с.н.с. науково-технологічного відділу аграрної економіки, інформаційно-аналітичної роботи, маркетингу і трансферу інновацій, Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція ІКСГП НААН (підрозділ 1.2);

Скирпан Ольга Петрівна – к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділи 2.1, 2.2);

Слома Валентина Миколаївна – к.ю.н, доцент, завідувач кафедри цивільного права і процесу ТНЕУ (підрозділ 1.1);

Белова Ірина Михайлівна – к.е.н, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділи 2.5, 2.6);

Дідоренко Тетяна Василівна – к.е.н, доцент кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва ТНЕУ (підрозділи 2.3, 2.4);

Звір Богдан Іванович – директор Дрогобицького механіко-технологічного коледжу (підрозділ 3.2).

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ І ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

*До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету*

Адреса редакції:

Кафедра обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва
Тернопільського національного економічного університету,
Майдан Перемоги, 3 (навчальний корпус № 2),
м. Тернопіль, 46020

Видавець:

Видавництво «Крок»
вул. Гайова, 56, Тернопіль, Україна
тел. +38 0352 24-84-36

Підписано до друку 18.06.2015 р.
Папір офсетний. Формат 60x84/16.
Гарнітура Times. Умов.-друк. арк. 15,1
Тираж 100 примірників