

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

МАЛІЦЬКА Христина Андріївна

**Обліково-аналітичне забезпечення системи прийняття
управлінських рішень на аграрних підприємствах / Accounting
and analytical support of the system of making administrative
decisions at agrarian enterprises**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПЗм-21
Х. А. Маліцька

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Гуменюк О. О.

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ ____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. СУЧАСНІ ВИМОГИ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	7
1.1. Тенденції адаптації обліку й аналізу до потреб управління	7
1.2. Параметри сучасної обліково-аналітичної системи підприємства	14
1.3. Базові вимоги менеджменту до організації управлінського обліку	20
1.4. Концепція релевантності облікової інформації та її вплив на процес прийняття рішень	25
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	30
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ У АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	31
2.1. Нормативно-правові параметри визнання і класифікації витрат	31
2.2. Облік витрат операційної діяльності з урахуванням вимог менеджменту .	42
2.3. Оперативний економічний аналіз як ефективний засіб управління	61
2.4. Позичування потреб управління у генеруванні методології стратегічного обліку й аналізу	72
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	77
РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	78
3.1. Модернізація обліково-аналітичної системи управління на основі зарубіжного досвіду	78
3.2. Застосування нормативного обліку виробничих витрат у межах інформаційного центру управління підприємством	85
3.3. Удосконалення аналітичних процедур управління в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств	91
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	97
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	106

ВСТУП

Актуальність теми. Позитивна динаміка розвитку ринкових відносин в Україні та тенденції посилення конкуренції на внутрішньому й зовнішньому ринках вимагають підвищення статусу та розширення якісних характеристик обліково-аналітичного забезпечення системи управління операційною діяльністю підприємств. Вказані пріоритети значним чином гальмуються недостатнім розвитком облікового та аналітичного елементів менеджменту, недосконалістю методології обґрунтування і прийняття управлінських рішень. Практика свідчить, що облік і аналіз операційної діяльності підприємства не виступають цілісною системою і повною мірою не спрямовані на вимоги менеджменту. Облікова система в нинішніх умовах вимагає прогнозованої та нормативної інформації, яка б передбачала і регламентувала певні технологічні процеси і строки їх виконання, якість, нормативні витрати за калькуляційними статтями, обсяг одержаної продукції, її якість, календарні строки, реалізацію на внутрішніх і зовнішніх ринках і в цілому одержання економічних показників за кожною культурою, галуззю підприємства в цілому.

Розробкою та вирішенням проблем методології обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень займалися провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: М.Т. Білуха, О. Бородкін, Р. Бруханський, Б. Валусев, Р. Гаррісон, С. Голов, О. Гудзинський, О. Гуменюк, З. Гуцайлюк, Р. Ентоні, В. Єфименко, Г. Кірійцев, М. Коцупатрій, Я. Крупка, М. Кужельний, А. Кузьмінський, Є. Мних, М. Палюх, М. Пушкар, П. Саблук, Я. Соколов, В. Сопко, П. Хомин, М. Чумаченко, С. Шкарабан, А. Шмигель та інші. Однак в більшості наукових праць, як правило, окремо розглядаються методологічні підходи щодо розвитку фінансового і управлінського обліку та аналізу в загальному концептуальному плані без орієнтації на необхідність врахування вимог менеджменту.

На нашу думку, облік в умовах сучасного підприємства слід розглядати в якості одного з інструментів управління. Його дієвість визначається здатністю акумулювати вихідні дані про виробничо-господарську діяльність підприємства

в цілому та його структурних підрозділів зокрема. В найближчий час він повинен стати фундаментальною методологічною базою системи інформаційного забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є уточнення й удосконалення організаційних і методичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень у аграрних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети вирішено наступні завдання:

- 1) проведено моніторинг основних проблем організації обліку та аналізу в системі управління сільськогосподарського підприємства;
- 2) уточнено завдання обліку і аналізу витрат з позицій менеджменту;
- 3) окреслено вектори адаптації обліку і аналізу до потреб менеджменту;
- 4) удосконалено параметри організації обліку виробничих витрат;
- 5) досліджено інтеграцію обліково-аналітичної системи підприємства;
- 6) вивчено нормативно-правові параметри визнання і класифікації витрат;
- 7) обґрунтовано переваги застосування нормативного методу обліку витрат як ефективного засобу оперативного управління виробництвом;
- 8) модернізовано методика оперативного економічного аналізу;
- 9) проаналізовано напрями модернізації обліку та аналізу в системі управління підприємством на основі зарубіжного досвіду;
- 10) обґрунтовано доцільність застосування технологічної карти обліку виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах;
- 11) запропоновано створення обліково-інформаційного центру управління витратами;
- 12) обґрунтовано доцільність використання корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Об'єктом дослідження обрано систему обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень у Приватному агропромисловому підприємстві «Дзвін» с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань щодо наукового обґрунтування і реального функціонування обліку та аналізу в

системі управління операційною діяльністю підприємств сфери агропромислового виробництва України.

Методи дослідження. У магістерській роботі використано наступні методи: історичний підхід – для дослідження виникнення, формування та розвитку предмета дослідження; термінологічний метод – для вивчення історії термінів; системний аналіз – для деталізації і розчленування об’єкта дослідження на окремі важливіші елементи; синтез – для узагальнення аспектів функціонування обліку та аналізу в системі управління операційною діяльністю підприємства; монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених; інформаційне моделювання – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу та синтезу теорії й практики обліково-аналітичного забезпечення системи прийняття управлінських рішень у аграрних підприємствах; статистичні та аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; групування – для виявлення концептуальних ознак об’єкта дослідження; конкретизації – для обґрунтування змісту форм методичного забезпечення предмета дослідження та інші.

Наукова новизна результатів дослідження. В магістерській роботі теоретично обґрунтовано та практично вирішено комплекс питань, пов’язаних з підвищенням ефективності обліку та аналізу в системі управління операційною діяльністю підприємства, зокрема: 1) удосконалено управлінські аспекти обліку виробничих витрат; 2) оптимізовано обліково-аналітичні параметри управління; 3) врегульовано окремі дискусійні питання методики обліку витрат; 4) уточнено завдання обліку і аналізу з позицій менеджменту; 5) обґрунтовано переваги застосування нормативного методу обліку витрат як ефективного засобу оперативного управління виробництвом; 6) модернізовано методику оперативного економічного аналізу; 7) уточнено місію обліку в інформаційній системі підприємства; 8) обґрунтовано доцільність застосування технологічної карти обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах; 9) запропоновано створення інформаційного центру управління витратами; 10) з метою забезпечення задоволення управлінських потреб щодо інформаційного супроводу процесу

формування, реалізації і моніторингу стратегій підприємства запропоновано використання корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи.

Практичне значення отриманих результатів. Реалізація розроблених пропозицій дозволить застосовувати прогресивні елементи обліку та аналізу з врахуванням потреб менеджменту, підвищити ефективність та контрольну, інформаційну й управлінську функції обліку. Обґрунтовані теоретико-методологічні підходи до удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту забезпечить якісно новий рівень управління.

Практичне значення результатів дослідження підтверджено довідкою про впровадження Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаної літератури. Основний зміст роботи викладено на 112 сторінках. Магістерська робота містить 22 рисунки, 13 таблиць, список використаних джерел із 92 найменувань.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНІ ВИМОГИ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Тенденції адаптації обліку й аналізу до потреб управління

Теоретичне обґрунтування та практична реалізація ефективних методів управління підприємницькою діяльністю, які регулюються ринковими відносинами, доводить, що облікова інформація є головною передумовою ефективного господарювання, засобом управління економікою підприємства.

Діапазон поглядів науковців з питань взаємозв'язку термінів «управління» і «облікова інформація» є найрізноманітнішим. Серед фахівців утвердилася думка, що управління – це практика і наука керівництва організаціями, а також підприємствами [87, с. 11]. Однак, «управляти» означає приймати рішення у різноманітних галузях економіки і виконувати їх. Тому, розглядаючи проблему управління, ми перш за все розглядаємо облікову інформацію як основну в прийнятті рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Вона є основою для планування, прогнозування, контролю та оцінки діяльності підприємства.

Для кращого розуміння цієї проблеми використаємо підхід однієї з п'яти основних шкіл американської теорії управління, а саме – школи управлінського застосування загальної теорії систем Д. Міллера, У. Чермена і Ф. Каста. Основним поняттям цієї теорії є «ієрархія систем». Система – це організована сукупність чи комбінація предметів, які становлять єдине ціле [25, с. 26].

Серед українських вчених одним з перших пов'язав облік з управлінням М. Чумаченко. Він відзначав, що, на жаль, ще у багатьох роботах зв'язок обліку з управлінням не стикається належним чином, і як наслідок, проблеми вдосконалення обліку розглядають окремо від потреб управління [85, с. 52].

Традиційна система обліку має обмежені можливості, й не всі необхідні дані можна від неї отримати. К. Нарібаєв теж вказував, що серед облікових показників нема таких даних, як фактор часу, рівень виконання і якості, критерії

ефективності та інші, без яких неможливо високопродуктивно вести сучасне виробництво. Про неповність звітних даних пише й І. Каракоз: в обліку необхідно показати всю многосторонню інформацію про господарську діяльність підприємства, включаючи процеси технічного, організаційного й економічного характеру, а також підвищення ефективності виробництва щодо конкретних умов господарської діяльності. Без цього облік не може бути засобом оптимального управління виробництвом. Е.Х.Румак, наголошує, що концентруючи увагу на обмежених можливостях обліку, слід пам'ятати про те, що для одержання інформації в обліку керуються загальноприйнятими бухгалтерськими принципами, в які не вписуються багато вимог користувачів. Зокрема, традиційно бухгалтерія критикується в таких напрямках: 1) в обліку використовуються описові моделі; 2) ці моделі не дають змоги цілеспрямовано шукати оптимальні рішення; 3) неможливо зробити висновок, навіть ретроспективний, про ефективність різних варіантів вирішення господарських завдань; 4) недостатньо точно враховують ефект часу; 5) абсолютно не враховують психологічного фактору; 6) пропонують сумування неоднорідних величин; 7) не враховують репрезентативності інформації [71, с. 14].

Будь-який управлінський процес організується поетапно. Перший етап – це завдання, яке треба виконати. Завдання бувають різні: планові (нормативні), перспективні, поточні, оперативні, пов'язані з процесами виробництва тощо. Їхні джерела можуть бути спонтанними, виникати під впливом природного та економічного оточення, пов'язуватися між собою або бути результатом компромісу між складовими господарської діяльності. Другий етап – це інформація як головна складова процесу управління. Інформація може бути повною і всебічною, залежно від потреб управління: бухгалтерською повною, оперативною, аналітичною, оперативного аналізу, статистичною, технологічною, фінансовою та іншою, відображати стан виробництва підприємства (внутрішня інформація) і ситуацію за межами підприємства (зовнішня інформація ринку). Третій етап процесу управління – це прийняття рішення. Зібрану інформацію потрібно опрацювати, визначити позитивні й негативні сторони і накреслити шляхи вирі-

шення поставлених завдань. Прийняте рішення (його форма та суть) залежить від обставин виробничого процесу.

Робота апарату управління повинна бути спрямована на контроль господарської діяльності підприємства, але у специфічній формі – через отримання економічної інформації про роботу підприємства в єдиному грошовому вимірнику. Таку інформацію забезпечує бухгалтерський облік (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Інформаційна ієрархія бухгалтерського обліку

Управлінський облік як самостійна частина бухгалтерського обліку виник закономірно на певному етапі розвитку суспільства. У передових зарубіжних країнах управлінський облік у вигляді окремої галузі теоретичних і практичних знань з'явився в першій половині ХХ ст. Його виникнення обумовлено появою і розширенням внутріфірмових правових і економічних відносин, що спричинило певне розмежування калькуляційного обліку від фінансового [69, с. 5].

Становлення управлінського обліку чітко простежується у двох напрямках – американському і європейському.

Американський напрямок становлення управлінського обліку характерний кількома етапами: 1) середина XIX століття – розвиток залізниць і морських шляхів різко розширив можливості комерційної діяльності, а це потребувало складання перспективних прогнозних розрахунків, обчислення собівартості послуг; 2) остання третина XIX століття – виникли дві паралельні та взаємодоповнюючі системи управлінського обліку; 3) 80-ті роки XIX століття – Тейлор склав систему виробничого нормування, яка призводить до формування принципу стандарт-кост. Незважаючи на зародження управлінського обліку в XIX ст., повністю він був визнаний лише в середині XX ст. [71, с. 7].

Основна відмінність між американським і європейським напрямками полягає в тому, що в американському обліку головну увагу приділяють оперативному контролю за витратами виробництва, а європейський виробничий облік базується на конкретному обчисленні собівартості продукції. Якщо, на думку Я.В.Соколова, бухгалтерський облік поділити на фінансовий і управлінський за англо-американською практикою, то можна сказати, що вони існували незалежно один від одного, а якщо за німецькою, то торгова і виробнича бухгалтерія доповнюють одна одну.

Проводячи аналогію організації бухгалтерського обліку, що склався в нашій країні, можемо сказати, що управлінський облік як автономна економічна категорія виник лише 30 років тому. До кінця 80-х років домінуючим було його класичне розуміння. Воно полягало в тому, що облік розглядали насамперед як засіб відображення господарської діяльності підприємства; реєстрації в грошовому вимірюванні фінансових операцій підприємства, тих господарських подій, які й частково мають фінансовий характер, а також узагальнення та інтерпретації цих даних через фінансову звітність. Це так званий «історичний облік», основною функцією якого є «фотографування» діяльності підприємства. У 90-х роках з ініціативи Американської Асоціації бухгалтерів з'явився інший погляд на суть бухгалтерського обліку, який є актуальним і сьогодні [75, с. 5].

Раціоналізатори американського бухгалтерського обліку Емерсон і Гаррісон, які створили систему стандарт-кост, ставили перед бухгалтерським обліком завдання не лише констатувати витрати, а й впливати на їх зниження шляхом організації контролю за їх рівнем. Для виконання замовлення підприємство на основі технології виробництва готує картку стандартної нормативної собівартості кожного виду виробу, в якій зазначають кількість витрачених матеріалів, підбивають витрати. Картку готують заздалегідь ще до початку виробництва. Наближення обліку виробничих витрат до потреб управління – це є його вдосконалення. Нема підстав заперечувати несхожість системи стандарт-кост із нашою нормативно-чековою системою. Ю.Я.Литвин, А.Ш.Маргуліс, С.С.Сатубалдін, М.Г.Чумаченко та інші вчені стверджували, що в США нема жодного підприємства, яке б не вело обліку за системою стандарт-кост. На наш погляд, сучасний нормативний метод обліку витрат, – це стандарт-кост, який був запозичений проф. М.Х.Жебраком ще в 30-ті роки у США.

Проявляється чітко виражена тенденція до переорієнтації обліку із «машини, що констатує історичні факти», у «механізм доведення первинної інформації до вигляду, який би давав можливість використовувати її у процесі управління». Поряд із зовнішніми користувачами фінансової звітності з'являються внутрішні користувачі [52, с. 8].

У середині 70-х років набула поширення нова концепція розуміння суті та змісту бухгалтерського обліку, основним положенням якої є твердження, що робота бухгалтера повинна бути спрямована не на забезпечення вихідною обліковою інформацією абстрактного узагальненого користувача, а на задоволення специфічних потреб конкретних споживачів. Отже, вперше порушено питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів і «технологією» облікового процесу, на виході з якого повинен бути отриманий інформаційний продукт з певними, наперед заданими параметрами. Саме такий методичний підхід став основою для поділу традиційного обліку на фінансовий та управлінський як систем, покликаних задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів – зовнішніх і внутрішніх.

Практично всі науковці одностайні у концептуальному трактуванні категорії «управлінський облік». Так, І.Ансофф вважає, що управлінський облік – це підсистема обліку, пов’язана з забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень» [1, с. 3].

На думку Дж. Ріса «управлінський облік – це процес у рамках організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю діяльності організації». А.Яругова стверджує, що управлінський облік інформаційно організовує внутрішньо організаційні зв’язки між особами, які працюють на самому підприємстві. Управлінський облік, на думку Е.Х.Румака безпосередньо забезпечує керівників господарства інформацією про процеси і результати його діяльності, яку використовують для планування, контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень [71, с. 15].

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

На сьогоднішній день стосовно сільськогосподарського виробництва вказані вище питання не розглядалися. На нашу думку, управлінський облік в сільському господарстві характеризується такими основними ознаками:

- 1) організовується згідно з потребами власника;
- 2) не регламентований за змістом і формами надання інформації;
- 3) спрямований в основному на сучасне і майбутнє виробництво;
- 4) має рекомендаційний характер;
- 5) інтегровано усі види вимірників: натуральні, трудові, відносні, вартісні;
- 6) орієнтований на використання внутрішньої і зовнішньої інформації;
- 7) передбачає одержання інформації, яка не обмежується системою подвійного запису та іншими загальноприйнятими принципами обліку;

- 8) характеризується гнучкістю і здатністю одержання інформації залежно від вирішування виробничих завдань;
- 9) акцентує увагу на діяльності різних форм господарювання;
- 10) передбачає децентралізацію обліку;
- 11) передбачає надання інформації у будь-який момент прийняття рішення;
- 12) повинен мати доступ до зовнішніх і внутрішніх джерел інформації;
- 13) здатен підтримувати гнучкість у зборі і наданні інформації;
- 14) забезпечує альтернативи в прийнятті науково обґрунтованих рішень;
- 15) відрізняється системним підходом при прийнятті рішень;
- 16) забезпечує комплексність обліку й аналізу;
- 17) враховує потребу керівників різного рівня управління;
- 18) надає виробничі пропозиції для керівництва;
- 19) передбачає використання бухгалтерської інформації щодо формування технологічних затрат і, в кінцевому рахунку, собівартості продукції.

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

ративно відображає поточні результати діяльності. Тому методика управлінського обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом потребує детального вивчення з позицій удосконалення і адаптації до сучасних умов.

1.2. Параметри сучасної обліково-аналітичної системи підприємства

За сучасних реалій динамічності і непередбачуваності економічної системи результативність підприємницької діяльності в більшості випадків залежить від рівня ефективності оперативного і стратегічного менеджменту, його адаптованості до ймовірних змін внутрішнього і зовнішнього бізнес-середовища.

Новітні наукові дослідження в Україні та інших державах підтверджують фундаментальне значення обліку і аналізу в системі управління бізнесом. При цьому сформовано принципово нову дефініцію «обліково-аналітичний механізм управління». Стосовно розкриття сутності цієї категорії як інтегрованої системи, нами покладено в основу чотири основні положення: 1) функціональне призначення; 2) цільова спрямованість; 3) вимоги системності; 4) форма регулювання економічних відносин. Дотримуючись вказаного підходу, ми погоджуємося з позицією О.Д.Гудзинського, який обліково-аналітичний механізм управління розглядає як систему способів ведення обліку господарської діяльності, форму регулювання економічних відносин, яка здійсненням внутрішніх функцій повинна забезпечити реалізацію зовнішніх функцій в єдиному відтворювальному процесі. При цьому ми вважаємо доцільним уточнити вказану дефініцію, доповнюючи її функціональним призначенням та системним підходом щодо розгляду обліково-аналітичного механізму як інтегрованої цілісності бізнесу.

На нашу думку, система обліку і аналізу підприємства з позицій менеджменту може трактуватись як інтегрований обліково-аналітичний механізм з акцентуванням уваги на основних аспектах його сутності – інтегрована система способів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішніх функцій, в основному інформаційних, стосовно витрат, доходів, власності, відповідальності тощо при вирішенні загальних завдань.

Обліково-аналітичний механізм як інтегрована система управління повинен виконувати в основному обслуговуючу функцію щодо суб'єктів ієрархічних рівнів управління: керівників структурних підрозділів підприємства; керівників центрів відповідальності; фінансових та бюджетних структур; інвесторів, засновників тощо. Це пояснюється такими факторами: 1) зміною пріоритетності в системі «виробник-споживач», адже в умовах ринкової економіки первинними є ринкові потреби, його сегменти і вторинним – виробництво, а це значить, що будь-яке організаційне формування мусить орієнтувати виробництво продуктів, товарів і надання послуг на певні сегменти ринку, задовольняючи його потреби; 2) залежністю результатів підприємницької діяльності від факторів зовнішнього середовища; 3) розвитком маркетингової діяльності, яка сфокусована на вивчення особливостей зовнішнього бізнес-середовища, можливостей підприємства, його сильних та слабких сторін, загроз з боку основних конкурентів тощо.

Обліково-аналітичний механізм як інтегрована система потребує формування системи обліку та системи аналізу як окремих локальних систем, які на інтегрованих принципах повинні бути адаптовані одна до одної, а в цілому – до вимог менеджменту. При цьому, на нашу думку, повинна бути дотримана така логічність в системі взаємозв'язку (рис. 1.2).

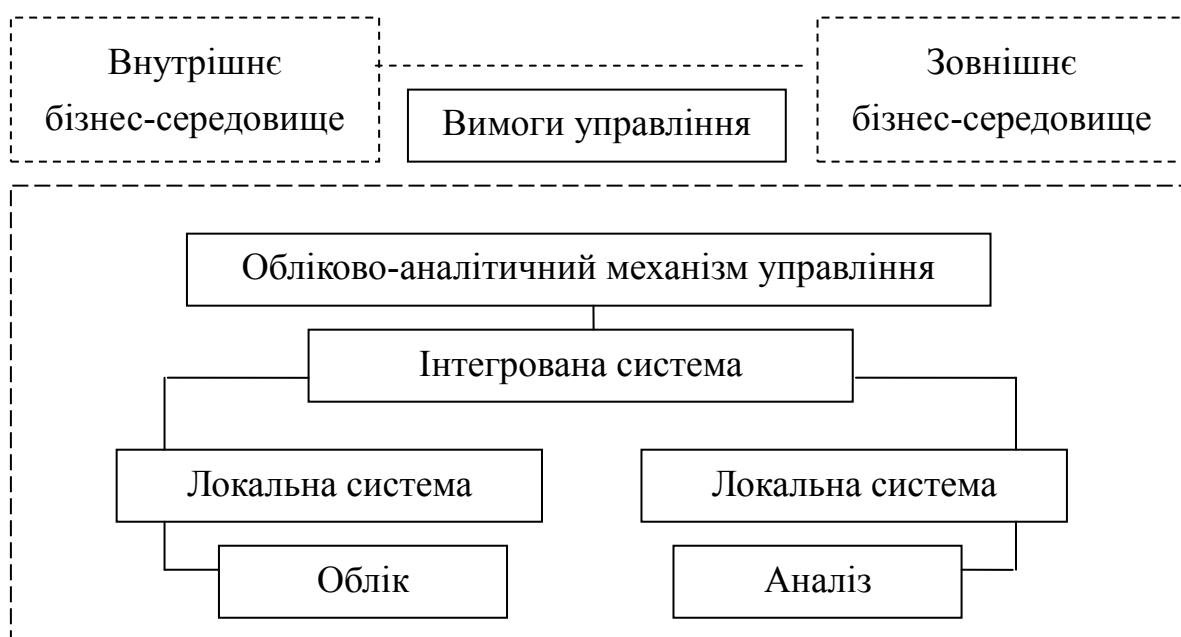


Рис. 1.2. Взаємозв'язок систем обліку і аналізу з позицій управління

На сучасному етапі розвитку економіки України динамічне ринкове середовище вступає в протиріччя з класичними механізмами управління як з факторами забезпечення результативності менеджменту та діяльності організації на відповідних сегментах ринку. Підприємницькі структури подекуди втрачають перспективу розвитку, ослаблюють позиції серед конкурентів. Виходом з такого становища, на наше переконання, є удосконалення всіх підсистем менеджменту і, зокрема, обліково-аналітичної, яка повинна своєчасно формувати інформацію для обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

Логічно-структурний взаємозв'язок цієї тези представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Обліково-аналітичний механізм в системі управління бізнесом

Вважаємо доцільним виділити в системі аналізу основні його види: оперативний; стратегічний; проектний; системний; маркетинговий; інвестиційний; структурний. Однак в економічній літературі такий поділ носить дискусійний характер. Особливо дискусійними є питання щодо доцільності в системі обліку виділення окремо управлінського та фінансового. Наша позиція полягає в тому, що поділ необхідний, причому сфера впливу управлінського обліку значно ширша і спрямована на розв'язання задач як стратегічного, так і поточного змісту. Узагальнюючи точки зору різних науковців на проблему формування обліково-аналітичної системи як цілісного об'єкта, ми пропонуємо наступну структуру та основний зміст останньої, що представлено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Елементи обліково-аналітичної системи підприємства

Таким чином, обліково-аналітична система зможе реалізувати свій потенціал лише за умови розвитку всіх підсистем та їх збалансованості. Досягнення такої мети можливе за умов формування та реалізації обґрунтованої обліково-аналітичної політики підприємства.

Таблиця 1.1

Основні принципи обліково-аналітичної системи та їх характеристика

Назва принципу	Основна суть принципу
Задоволення потреб користувачів інформаційного забезпечення	Обліково-аналітична інтегрована система повинна забезпечувати відповідних суб'єктів необхідною інформацією для обґрунтування управлінських рішень
Відповідності обліково-аналітичного механізму вимогам менеджменту	Інтегрована обліково-аналітична система як цілісний об'єкт повинен забезпечити синергійний ефект управління підприємством
Перспективної спрямованості діяльності	Обліково-аналітична система, повинна узгоджуватися з місією та цілями підприємства, обраними стратегіями розвитку і оперативною діяльністю
Поєднання ретроспективного обліку та аналізу з перспективним	Обліково-аналітичний механізм повинен забезпечити суб'єктів прийняття рішень інформацією, яка характеризує ретроспективний і перспективний ефект бізнесу
Просторовості в організації обліково-аналітичної системи	Обліково-аналітична система повинна бути сформована на розширеній системі об'єктів обліку та скороченому періоді формування даних
Відповідності структури управління і центрів відповідальності	Інтегрована обліково-аналітична система повинна переглядатися в процесі змін в структурі управління та зміщенні центрів відповідальності
Відповідності обліково-аналітичного механізму вимогам інтеграції	Обліково-аналітична система повинна забезпечити менеджмент інформацію щодо ефекту від здійснення управління в інтегрованих системах діяльності
Динамічної адаптації до змін зовнішнього середовища	Обліково-аналітичний механізм повинен адаптуватись у часі до вимог і потреб менеджменту з врахуванням змін як зовнішнього, так і внутрішнього середовища
Відповідності обліково-аналітичного механізму обраним стратегіям	Обліково-аналітичний механізм, як система, повинен бути збалансований з головною метою, моделлю організації на всіх стадіях життєвих циклів їх розвитку

Таблиця 1.2

Основні елементи супроводу інтегрованої обліково-аналітичної системи

Підсистеми	Основні елементи підсистем
Організаційне забезпечення	<p>Організаційна структура та структура управління</p> <p>Посадові інструкції</p> <p>Технологічні карти організації управлінської праці</p> <p>Система обліково-аналітичних документів-регламентів</p> <p>Схеми організаційно-виробничих зв'язків</p> <p>Схеми горизонтальних і вертикальних інформаційних зв'язків</p> <p>Система задач та алгоритми їх розв'язання</p> <p>Система економічних показників</p> <p>Система стратегій та управлінських рішень</p>
Інформаційне забезпечення	<p>Моделі інформаційного забезпечення робочих місць</p> <p>Моделі інформаційного забезпечення реалізації стратегій, обґрунтування та прийняття управлінських рішень</p> <p>Перелік джерел інформації</p> <p>Схеми горизонтальних і вертикальних інформаційних зв'язків</p> <p>Банк даних в розрізі підсистем системи менеджменту</p>
Ресурсне забезпечення	<p>Технічні засоби збору, обробки, зберігання інформації</p> <p>Організаційно-технічні засоби</p> <p>Фінансове забезпечення обліково-аналітичної діяльності</p>
Методичне забезпечення	<p>Закони України</p> <p>Укази Президента України, Постанови КМУ, НБУ</p> <p>Національні стандарти обліку</p> <p>Інструкції з ведення обліку і складання звітності</p> <p>Система економічних показників</p>

Слід зазначити, що в сучасній економічній літературі, не дивлячись на доцільність і необхідність формування обліково-аналітичної системи як інтегрованої цілості, розкривається в основному облікова політика.

Досліджуючи обліково-аналітичну політику, на нашу думку, слід врахувати:

- 1) мету обліково-аналітичного механізму;
- 2) вимоги менеджменту щодо формування обліково-аналітичної системи;
- 3) кінцевий результат дії обліково-аналітичного механізму підприємства;
- 4) функції обліково-аналітичного механізму як інтегрованої системи.

Застосовуючи на практиці названі вимоги, ми вважаємо, що під обліково-аналітичною політикою підприємства слід розуміти головну концепцію створення результативної інтегрованої системи обліково-аналітичного механізму, спрямованого на забезпечення ефективного функціонування підприємства при досягненні загальних цілей шляхом формування зведено-аналітичної інформації для обґрунтування управлінських рішень стратегічного, поточного та оперативного характеру. Реалізація обліково-аналітичної політики потребує формування обліково-аналітичного механізму, адекватного вимогам менеджменту.

1.3. Домінуючі вимоги менеджменту до організації управлінського обліку

Організаційна модель обліку витрат виробництва безперечно повинна враховувати вимоги менеджменту. Ефективна система обліку виробничих витрат визначає можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень і в цьому сенсі є головною передумовою забезпечення успішності бізнесу. Реалізація ідеї управлінської орієнтації обліку витрат потребує вирішення проблем їх належної орієнтації, інтеграції основних функцій і елементів у системі управління, диференціації обов'язків економічних служб, делегування прав щодо прийняття управлінських рішень, комунікації, забезпечення гнучкості тощо. На даний час ці проблеми недостатньо вивчені та опрацьовані в наукових публікаціях, а в сільськогосподарських підприємствах України не ставились взагалі.

В умовах сучасної України виникає необхідність удосконалення структури обліку та підвищення його ролі в системі управління. При цьому зберігаються існуючі функціональні зв'язки і доповнюються новими. Паралельно, постає ряд

проблем, що стосуються «сфери компетенції» управлінського обліку та забезпечення комплексного підходу і взаємоузгодженості інформаційних систем: планування – облік – аналіз – контроль – регулювання тощо.

На нашу думку, при визначенні сфери «компетенції» управлінського обліку доцільно виходити із загальної теорії систем і особливо із поняття «ієрархія систем». Система – організована сукупність чи комбінація предметів або явищ, які є єдиним цілим. За умов такого підходу економічна система включає в себе підсистему функціонального процесу, а саме: виробництво, виконання робіт, надання послуг, збут продукції тощо, а також систему обслуговування управління та безпосереднього процесу прийняття управлінського рішення щодо здійснення функціональних процесів. Саме компонентом останньої підсистеми і є управлінський облік. Він охоплює значне коло об'єктів регулювання (матеріальні, трудові, фінансові та інформаційні ресурси), є складовою частиною сфери управління, оскільки інформаційно забезпечує її і безпосередньо, в межах наділених повноважень, здійснює управління людьми, речами, господарською діяльністю та системою в цілому, а також формує варіанти різних типів управлінських рішень (стратегічних, тактичних, операційних). Тобто, в сферу компетенції управлінського обліку входить інформаційне забезпечення всього поля управлінських рішень і управлінські дії в межах прав, наданих адміністрацією.

Управлінський облік охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу (планування, облік, аналіз, контроль і регулювання). Деякі економісти стверджують, що всі перелічені стадії інформаційного потоку належать до різних галузей знань: планування, обліку, аналізу та контролю. На їхню думку, управлінський облік, як і фінансовий, повинен охоплювати лише облікові аспекти системи збору і обробки інформації, необхідної для процесу управління, а саме: облік собівартості, систему нормативних витрат, комплекс внутрішньої бухгалтерської звітності тощо.

На практиці цілісні інформаційно-аналітичні механізми створюються за цільовим принципом для вирішення комплексного завдання. Для управлінського обліку таким завданням є здійснення обліку, аналізу чи планування, ви-

користання окремих їх елементів з метою інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень з оптимізації алгоритму «витрати – обсяг реалізації – прибуток». Відповідно, зміст поняття управлінський облік вважаємо ширшим, ніж власне облік, як функція, але вужче, ніж інформаційна система управління. З іншої точки зору, фінансовий облік теж задіяний у повному управлінському циклі, як його окрема стадія. Він здійснює вимірювання господарської діяльності і через систему фінансової звітності (зворотній зв'язок) передає цю інформацію зовнішнім користувачам. Таким чином, стадії планування та інтерпретації вихідної інформації в цьому циклі здійснюються за межами підприємства. Цього досить для фінансового обліку, але не для управлінського, який інформаційно обслуговує цілісний управлінський цикл. Тому поняття управлінського обліку набагато ширше. Він не тільки відображає господарську діяльність, а й впливає на неї. В інтегрованому інформаційному блоці «планування – облік» планування задає ціль – плановий рівень показника, обумовлюючи порядок дії факторів. Планування надзвичайно близьке до обліку, воно вивчає і задає контури майбутніх господарських фактів, які через певний період стають предметом обліку. В чинній системі обліку обмін інформацією з системою планування проводиться в основному через звітність, яка у вигляді результативних показників і балансових таблиць відображає лише частину інформації, сконцентрованої в системі бухгалтерського обліку.

На нашу думку, при організації управлінського обліку необхідно передбачати включення нормативних (планових) показників безпосередньо в систему бухгалтерських рахунків та реєстрів, що дозволить значно прискорити процес формування інформації для управління і посилити прямі та зворотні зв'язки між обліком і плануванням. Крім цього, у сферу управлінського обліку повинна перейти частина функцій планування (планування і нормування витрат, складання кошторисів, прогнозів тощо).

Сфера дії управлінського значно відрізняється від інших видів обліку. У повній мірі його функції, і зокрема обліку витрат, організаційні і технологічні принципи розвиваються в первинній ланці – на виробничому підприємстві.

Управлінський облік витрат найбільш упорядкована в методичному і організаційному відношенні система спостереження, реєстрації, взаємозв'язаного відображення наявності і використання ресурсів, результатів господарювання і в кінцевому підсумку ефективності виробництва. Головні відмінні риси управлінського обліку витрат: документування і обґрунтованість, суцільне і безперервне відображення господарських фактів, застосування грошового вимірника, використання спеціальних технічних прийомів (рахунків, подвійного запису, балансового узгодження засобів і джерел їх утворення). Управлінський облік функціонує і розвивається за чітко визначеними принципами, що впливають із принципів організації будь-якої системи. Саме такий підхід дає можливість визначати облік як одну з важливих функцій управління.

Інформація про господарські факти повинна бути розширена за рахунок системи прогнозних оцінок, вона має випереджати факти здійснення витрат, забезпечуючи обґрунтування передбачення напрямів та умов їх розвитку.

Виконання завдань із зниження питомої ваги виробничих витрат і втрат тісно пов'язане з організацією контролю за формуванням основних і накладних витрат та обчислення собівартості виготовленої продукції. Контрольні функції управлінського обліку обумовлюються методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, які вносять суттєві зміни в методику контролю. Контролювати процес формування витрат, коли вони в поточному бухгалтерському обліку відображаються окремо за нормами і відхиленнями від норм досить легко, значно важче, коли фактичні витрати накопичуються за статтями загальною сумою.

Здійснення контролю за формуванням витрат потребує чіткої організації і взаємодії економічних та технічних служб. Тому вирішенню питань контролю в системі управлінського обліку має допомогти чітка підготовча робота:

- 1) визначення конкретних виконавців контролю з боку бухгалтерії та працівників інших економічних і технічних служб;
- 2) уточнення об'єктів контролю і перегляд посадових інструкцій і функціональних обов'язків відділів, служб і конкретних виконавців;

- 3) відбір і удосконалення системи показників об'єктів, що підлягають контролю і оперативному регулюванню на виробничих процесах;
- 4) упорядкування первинної документації з обліку витрат на виробництво за нормативною системою;
- 5) вироблення чіткої методики контролю;
- 6) визначення джерел інформації і інформаційної бази контролю;
- 7) призначення керівників і виконавців.

При здійсненні контролю прямих витрат слід врахувати особливості їх зміни залежно від обсягу продукції, а також методи їх розподілу між групами і виробів. Непрямі витрати необхідно контролювати відповідно до їх ролі і призначення на виробництві, з врахуванням методик обліку і розподілу.

Роль обліку, аналізу і контролю в системі управління помітно зростають у зв'язку з виділенням у самостійну функцію процесу прийняття рішення. Цей процес з погляду технології складається з ряду етапів: визначення мети і завдань, пошуку аналога рішення збору, обробки і систематизації інформації, побудови моделі рішення та її оцінки. При виконанні всіх етапів від самого початку до кінця задіяна облікова інформація.

Ми переконані, що облік не змінює осіб, які приймають рішення, але економічна обґрунтованість і правильність прийнятих рішень залежить від обліку. З цього приводу облік повинен надати точні, глибокі і всебічні дані про об'єкт, за якими приймається рішення; забезпечити достатню інтерпретацію цих даних для полегшення прийняття рішення. З першою частиною функції сучасний облік справляється вправно, проте для успішного виконання другої частини потребується ще організаційно-методологічне удосконалення. Так, економічний зміст показників обліку, характер і ступінь їх узагальнення і, саме головне, форма і спосіб подання споживачам, повинні бути змінені відповідно до вимог управління. Таким чином, кожний елемент управлінського обліку – це частина функцій управління. Подальше удосконалення обліку повинно відбуватись шляхом поліпшення реалізації потенційних його можливостей як управлінської функції. А це можливе лише за вищих організаційних форм обліку.

1.4. Концепція релевантності облікової інформації та її вплив на процес прийняття рішень

Основою концепції релевантності облікової інформації є теоретична аксіома, суть якої зводиться до того, що для досягнення поставлених перед підприємством цілей його керівництву необхідно постійно приймати різноманітні управлінські рішення, які стосуються як поточної операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, так і майбутньої стратегії розвитку підприємства. При цьому процедура прийняття рішень визнається однією з функцій процесу управління. Відповідно за своєю сутністю, на переконання вітчизняних науковців (В. Домбровський, Л. Гнилицька, Р. Коршикова) управлінське рішення є певним директивним актом, який має цілеспрямований вплив на об'єкт управління і заснований на аналізі достовірної інформації, що характеризує конкретну управлінську ситуацію, визначає цілі та містить певну програму дій [79, с. 174].

З іншої точки зору, процес прийняття рішень доцільно розглядати передусім як процедуру вибору між різними альтернативами. Термін „альтернатива” передбачає вибір одного з існуючих варіантів дій для одержання запланованого результату найбільш оптимальним шляхом. В результаті „прийняти рішення” означає вибрати з деякої множини варіантів лише один, який відповідає потребам досягнення поставленої перед підприємством мети. При цьому, однак в більшості випадків виникає необхідність впорядкування (диференціації, абсорбції, ранжування) всіх можливих варіантів за певними критеріями. Тому процес прийняття рішень можна розглядати: по-перше, у вузькому значенні як вибір найкращої з можливих альтернатив; по-друге, у широкому розумінні як впорядкування існуючих альтернатив. З точки зору комплексного підходу управлінські рішення доцільно класифікувати за наступними ознаками (рис. 1.5).

Прийняття стратегічних рішень передбачає вибір стратегії, що забезпечить встановлення довгострокових конкурентних переваг підприємства. Такі рішення пов'язані передусім з капітальними вкладеннями та поширюються на значний період часу (понад п'ять років).

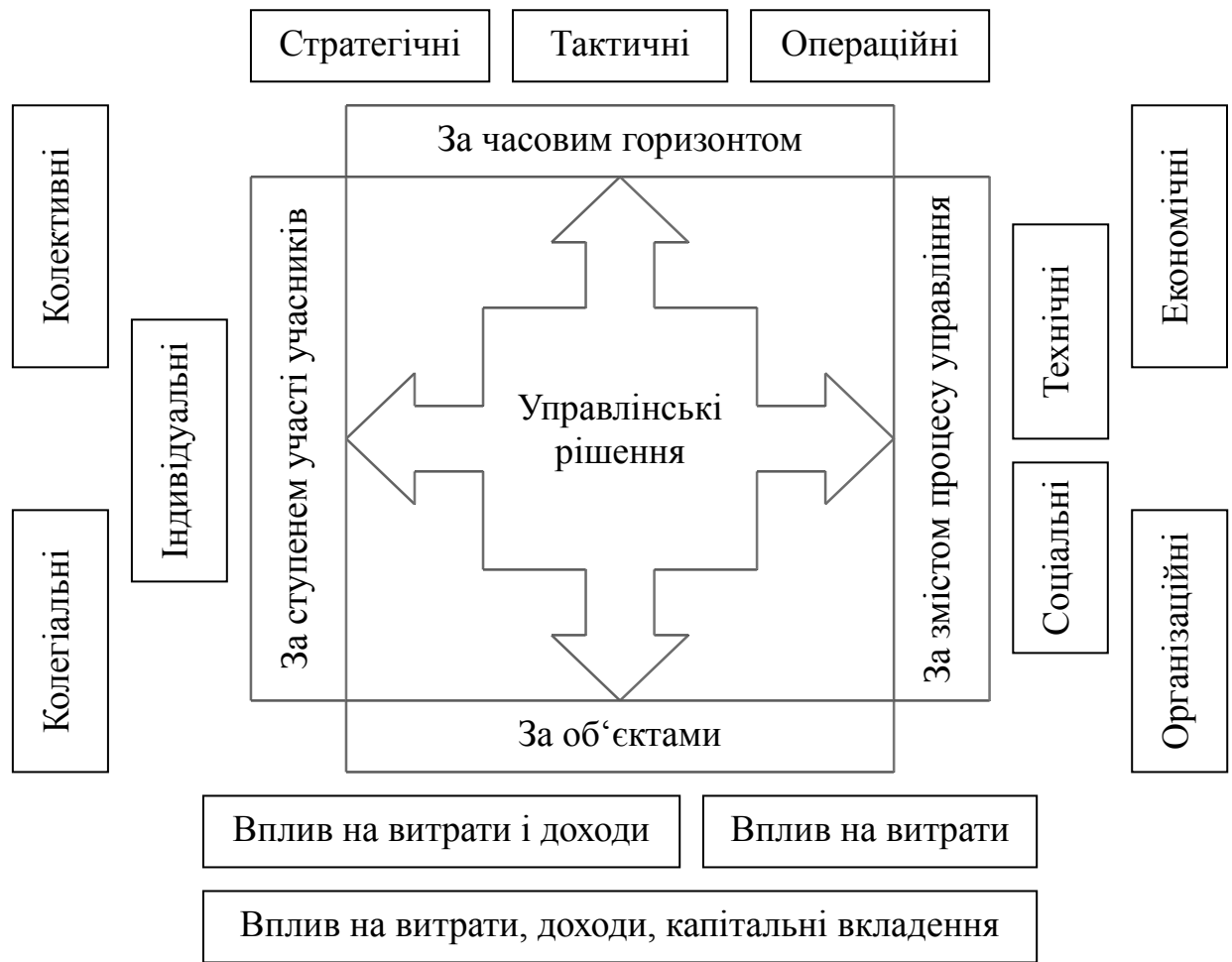


Рис. 1.5. Логічно-структурна модель загальної класифікації управлінських рішень [15, с. 96]

Прийняття тактичних та операційних рішень пов'язано з вибором альтернативи, наслідки впровадження якої проявляються негайно або через короткий проміжок часу. Операційні рішення часто називають поточними або короткостроковими. Але незважаючи на досить обмежений строк їх дії (до року або в межах операційного циклу), їх обов'язково слід узгоджувати із стратегічними цілями підприємства. Наприклад, господарюючий суб'єкт виробляє потенційно збитковий товар для збереження своєї частки ринку або так званої „повної продуктової лінії”, оскільки збитковий товар дозволяє реалізовувати інші види продукції (поєднані продукти). Крім того, для прийняття поточних рішень існує багато обмежень, зокрема, неможливість точно визначити стадію життєвого циклу товару. Отже, віддавати перевагу операційним рішенням над стратегічними

нераціонально, хоча слід зазначити, що часто замість того, щоб спрямовувати свої зусилля на досягнення стратегічних цілей, окремі менеджери вирішують завдання максимізації прибутку в короткостроковій перспективі, оскільки від рівня фінансового результату, що відображається в бухгалтерській звітності підприємства, залежить їх особистий дохід.

Релевантними вважаються витрати, які: 1) пов'язані з відповідною альтернативою і можуть вплинути на прийняття рішень, тобто для різних рішень релевантні дані будуть різні; 2) стосуються тільки майбутнього, тобто їх можна уникнути при виборі однієї з альтернатив. Таким чином, під час оцінювання існуючих альтернатив ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться в результаті прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Відповідно, показники, на які прийняте рішення не впливає, вважаються нерелевантними і до уваги не беруться. Тому для прийняття поточних рішень важливо змінити традиційний підхід до аналізу інформації, який звичайно застосовують у фінансовому обліку. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів у фінансовому обліку розглядається як витрати звітного періоду. Проте з метою прийняття рішення про можливість реалізації об'єкта основних засобів (планування майбутніх операцій) такі витрати в подальших розрахунках участі не беруть, оскільки вони є витратами минулих періодів, які вже неможливо змінити будь-якими діями. В процесі прийняття поточних рішень доречно скористатися такими правилами [78, с. 124]:

- якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи при цьому залишаються незмінними, то найкращим з альтернативних варіантів буде той, що веде до найменших диференційних витрат;
- якщо альтернативний вибір впливає водночас на величину витрат і на величину доходів, то найкращим вважатиметься той альтернативний варіант, який забезпечуватиме більший диференційний прибуток;
- для обґрунтування вибору тієї чи іншої альтернативи необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, оскільки значення окремих показників на одиницю продукції може залежати від обсягу діяльності.

Узагальнену модель процесу прийняття рушень ілюструє рис. 1.6.

Слід однак зазначити, що рішення повинні ухвалюватися з урахуванням не лише кількісних, але й якісних показників. Наприклад, такі чинники, як престиж підприємства, моральні обов'язки тощо, не можуть бути виміряні у кількісному виразі, однак реально справляють значний вплив на рішення керівника. Тому економічна оцінка існуючих альтернатив повинна проводитись за обома напрямками, навіть при умові, що врахування якісних чинників призведе до зростання обсягу загальних витрат з метою досягнення поставленої мети.

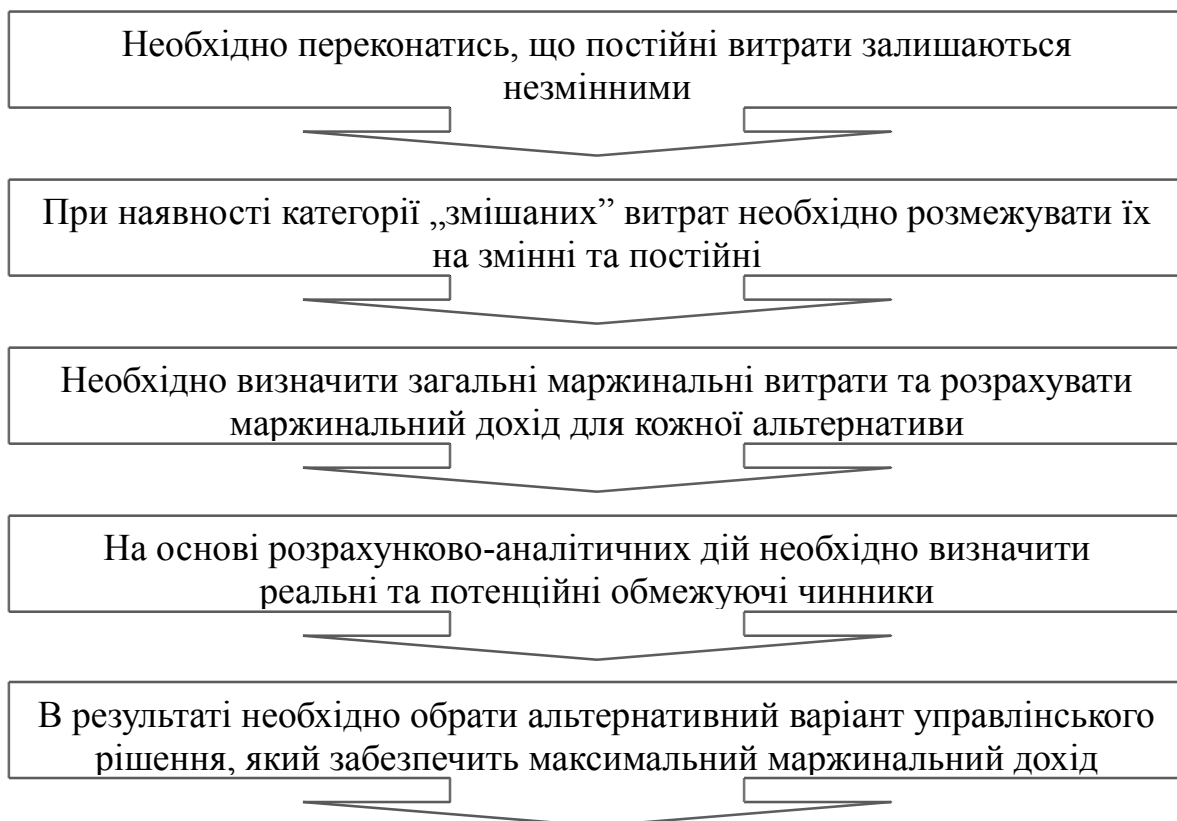


Рис. 1.6. Послідовність дій у процесі прийняття оперативних управлінських рішень [15, с. 98]

В процесі прийняття оперативних (поточних) управлінських рішень необхідно чітко дотримуватись представленої послідовності. Слід, однак зазначити, що кількість етапів формування та практичної реалізації управлінського рішення може коливатись від трьох до десяти (залежно від ситуації). В найпростішому вигляді технологію прийняття рішення можна представити у вигляді трьох основних кроків (рис. 1.7).

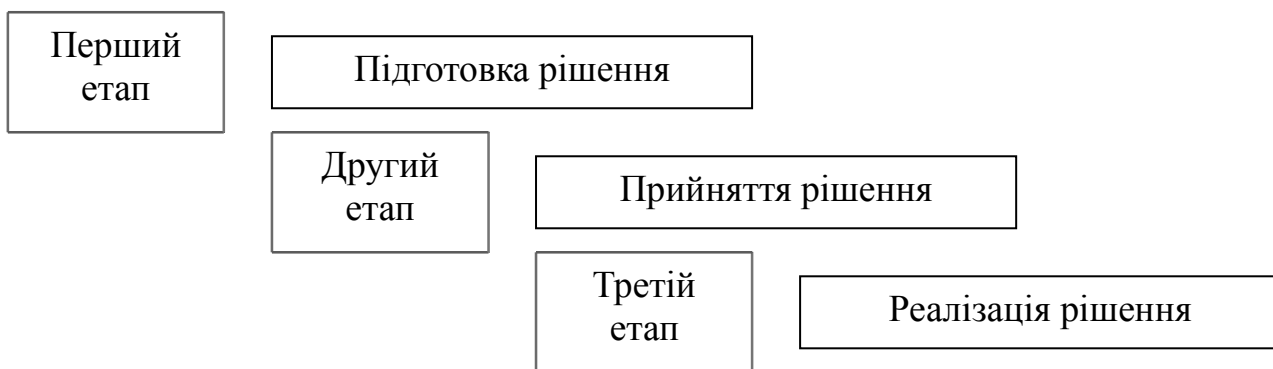


Рис. 1.7. Загальні етапи процесу прийняття рішень

Більш деталізовану технологічну модель прийняття управлінського рішення можна відобразити наступною схемою (рис. 1.8.).



Рис. 1.8. Технологія процесу прийняття управлінського рішення

Найбільш відповідальним етапом підготовки та прийняття управлінського рішення є правильне розуміння проблеми та чітка постановка завдання, оскільки на всі подальші дії функціонального спеціаліста, який прийматиме рішення, суттєво впливатиме зміст сформульованої проблеми і завдання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. На сучасному етапі розвитку економіки України динамічне ринкове середовище вступає в протиріччя з класичними механізмами управління як з факторами забезпечення результативності менеджменту та діяльності організації на відповідних сегментах ринку. Підприємницькі структури подекуди втрачають перспективу розвитку, ослаблюють позиції серед конкурентів. Виходом з такого становища, на наше переконання, є удосконалення всіх підсистем менеджменту і, зокрема, обліково-аналітичної, яка повинна своєчасно формувати інформацію для обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

2. На нашу думку, система обліку і аналізу підприємства з позицій менеджменту може трактуватись як інтегрований обліково-аналітичний механізм з акцентуванням уваги на основних аспектах його сутності – інтегрована система способів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішніх функцій, в основному інформаційних, стосовно витрат, доходів, власності, відповідальності тощо при вирішенні загальних завдань.

3. Обліково-аналітичний механізм як інтегрована система управління повинен виконувати в основному обслуговуючу функцію щодо суб'єктів ієрархічних рівнів управління: керівників структурних підрозділів підприємства; керівників центрів відповідальності; фінансових та бюджетних структур; інвесторів, засновників тощо. Це пояснюється такими факторами: 1) зміною пріоритетності в системі «виробник-споживач», адже в умовах ринкової економіки первинними є ринкові потреби, його сегменти і вторинним – виробництво, а це значить, що будь-яке організаційне формування мусить орієнтувати виробництво продуктів, товарів і надання послуг на певні сегменти ринку, задовольняючи його потреби; 2) залежністю результатів підприємницької діяльності від факторів зовнішнього середовища; 3) розвитком маркетингової діяльності, яка сфокусована на вивчення особливостей зовнішнього бізнес-середовища, можливостей підприємства, його сильних та слабких сторін, загроз з боку основних конкурентів тощо.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ У АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Нормативно-правові параметри визнання і класифікації витрат

Методологічні аспекти організації обліку витрат на вітчизняних сільсько-господарських підприємствах регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7.02.2013 року, за реєстрацією в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868 [44].

Норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стосуються підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Згідно пункту 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [44].

Склад витрат і методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 627) [61].

Умови визнання витрат підприємства суворо регламентуються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 (рис. 2.1).

Стосовно сільськогосподарських підприємств норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не поширюється на витрати:

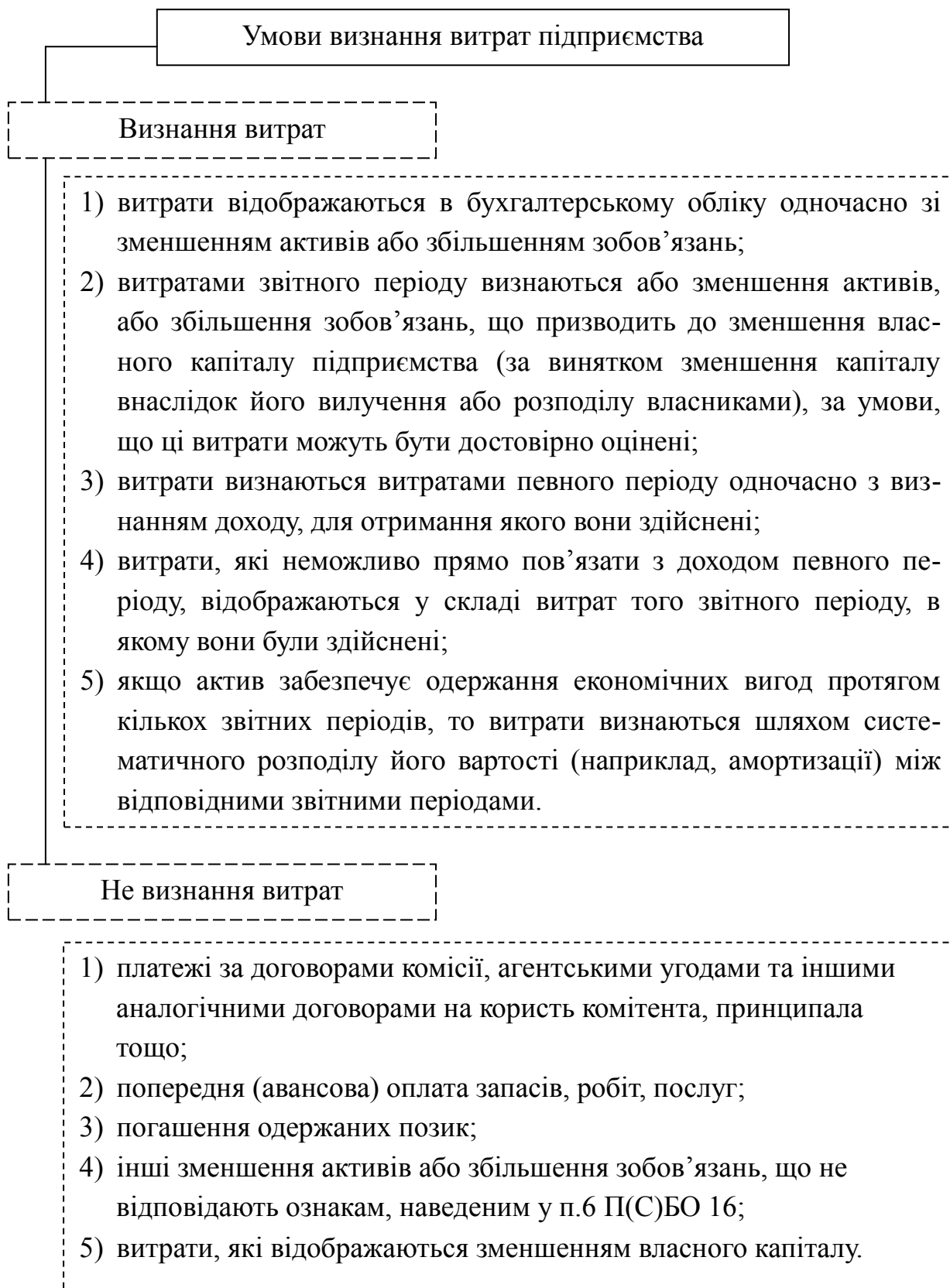


Рис. 2.1. Параметри визнання витрат відповідно П(С)БО 16 «Витрати»

- 1) пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

2) пов'язані із первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

Ці аспекти регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 5.12.2005 року за № 1456 / 11736 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 року № 1591) [62].

Пункти 5-8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» регламентують визнання витрат:

- 1) витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- 2) 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 оцінені;
- 3) витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- 4) витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;
- 5) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, амортизації) між відповідними звітними періодами.

Згідно вимог пункту 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати [61]:

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- 3) погашення одержаних позик;
- 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам пункту 6 П(С)БО 16;
- 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- 6) балансова вартість валюти [61].

Таким чином, умови визнання витрат підприємства суворо регламентуються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16.

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку визнані витрати класифікуються у розрізі двох груп: 1) витрати звичайної діяльності; 2) витрати надзвичайної діяльності. Крім того, витрати можуть виникати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (рис. 2.2).

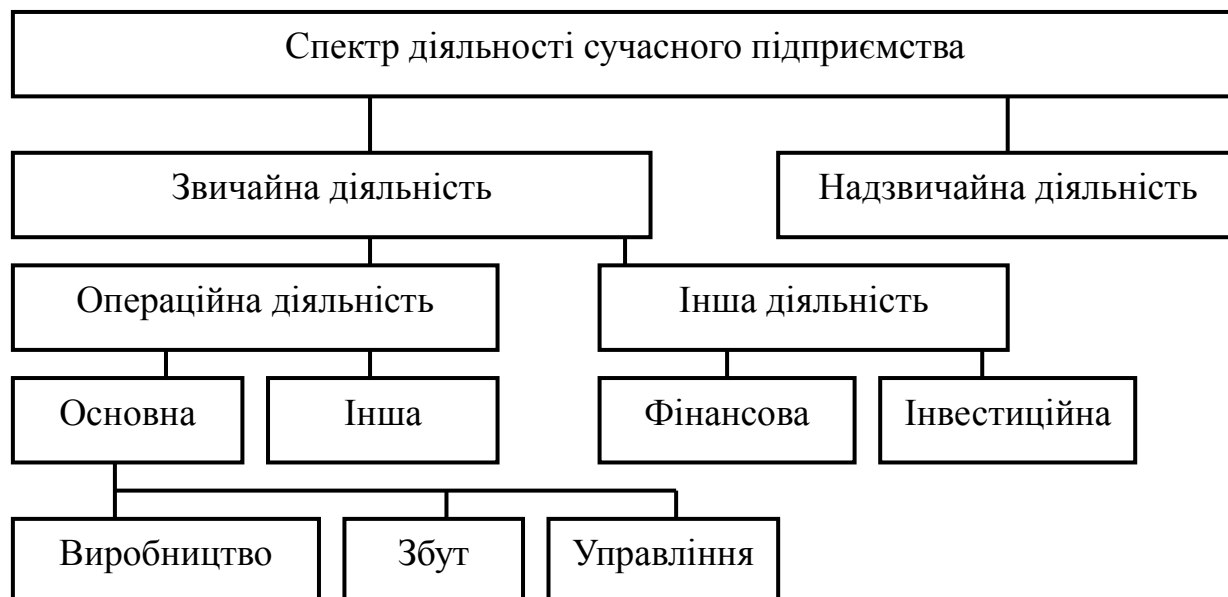


Рис 2.2. Види діяльності підприємства

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2015 року № 573) під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (чи операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності) [38].

Прикладом звичайної діяльності підприємства може бути виробництво і реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками та іншими діловими партнерами, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності підприємства відносять також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушенням податкового законодавства та інші операції, як такі, що супроводжують цю діяльність. Звичайна діяльність поділяється на: 1) операційну; 2) неопераційну (фінансову та інвестиційну). Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою. Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та ціноутворення. Велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (табл. 2.1).

До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). В будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

За ступенем залежності від обсягів виробничої діяльності витрати поділяються на змінні та постійні. Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягу виробництва продукції. Звідси, розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва. Вважаємо доцільним відмітити, що поділ витрат на змінні і постійні в певній мірі є умовним, так як в чистому вигляді вони не проявляються:

Таблиця 2.1

Комплексна класифікація витрат діяльності підприємства

Ознаки класифікації витрат	Класифікаційні групи витрат
Витрати за економічними елементами	Прямі матеріальні
	На оплату праці
	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація
	Інші операційні
По відношенню до обсягів виробництва	Умовно-постійні
	Умовно-змінні
По відношенню до виробничого процесу	Основні
	Накладні
За єдністю складу	Однoeлементні
	Комплексні
За способом віднесення на собівартість видів виробництва	Прямі
	Непрямі
За доцільністю	Продуктивні
	Непродуктивні
За календарним періодом	Поточні
	Одноразові
За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності: - операційної; - фінансової; - інвестиційної
	Витрати надзвичайної діяльності
Витрати за статтями калькуляції	Підприємство самостійно обирає перелік статей калькуляції залежно від технології виробництва і мети діяльності

- 1) змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних та інших заходів;
- 2) величина постійних витрат змінюється при суттєвій зміні обсягу виробництва продукції (робіт, послуг).

Таким чином, більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

Витрати за складом можуть бути одноелементними або комплексними. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів.

Витрати за способом включення до собівартості поділяються на: прямі; непрямі. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які на підставі первинних документів безпосередньо включаються до її собівартості, називаються прямими. До складу прямих витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, а саме: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати; витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати основним робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг; інші виробничі витрати. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати. Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від

простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У разі відповідної організації технології виробництва і праці всі витри повинні бути тільки продуктивними. До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності; витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності можна розподілити на витрати від: операційної (основної та іншої), інвестиційної та фінансової діяльності.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2015 року № 573) передбачено відображення витрат за елементами на рахунках класу 8 [38].

Відображення здійснюється наступним чином: 1) витрати операційної діяльності; 2) витрати, пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, а також витрати від надзвичайних подій.

Ці критерії передбачають, що:

1) витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або зобов'язань;

2) витратами звітного періоду визнають або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

3) витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;

4) витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображені у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;

5) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів діяльності підприємства, витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами і не включаються до фінансових результатів:

- платежі згідно з договорами комісії, агентськими угодами та іншими подібними договорами комісії;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідає ознакам властивим витратам;
- витрати, відображені зменшенням власного капіталу згідно з Положень (стандартів) бухгалтерського обліку).

Для обліку і аналізу витрати підприємства об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Вцілому витрати групуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства. Усі витрати підприємства згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», поділяються на: виробничі витрати діяльності; операційні витрати діяльності; інші витрати діяльності. Витрати, які пов'язані з основною операційною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та інше. Види витрат визначаються виходячи з економічного змісту, що міститься в кожному елементі витрат. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду, безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням товарів. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції, та витрати періоду. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для

реалізації. Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до цих витрат відносять витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 року за № 27/4248 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 627) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Нормативно-правове забезпечення обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах України регламентують:

- 1) Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями);
- 2) Закон України від 07.12.2017 року № 2246-19 «Про Державний бюджет України на 2018 рік»;
- 3) Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (із змінами та доповненнями, внесеними Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI та іншими Законами України);
- 4) Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV (із змінами і доповненнями);
- 5) Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.91 року № 1799-XII (із змінами і доповненнями);
- 6) Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року № 69 (із змінами і доповненнями);

7) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями);

8) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 року № 1591);

9) Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями);

10) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868;

11) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (з змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 627);

12) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591).

2.2. Облік витрат операційної діяльності з урахуванням вимог менеджменту

В сільськогосподарських підприємствах України немає аналогів організаційних форм обліку, які б об'єднували в єдину систему цілі, завдання та методи різних функцій управління – планування, обліку, аналізу, контролю. В організаційній системі сільськогосподарських підприємств України ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління і в більшості випадків не взаємоузгодженні. На нашу думку, для усунення вказаної проблеми та з метою створення ефективної системи обліку, необхідно скористатись досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених з цих питань.

Облік витрат операційної діяльності є основним елементом загальної системи обліку, домінуючу функцію якого становить процедура забезпечення даних для контрольних управлінських рішень. Тобто, обліком витрат, який іноді називають калькуляцією витрат, доцільно вважати обліково-аналітичний процес, в якому витрати виробництва аналізуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

Адаптація економіки України до ринкових відносин господарювання вимагає вивчення передового зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою адаптації, вдосконалення та модернізації вітчизняних методів. На думку більшості вітчизняних науковців, процедура обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції (тобто без урахування адміністративних витрат і витрат на збут), регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», не справляє відчутного впливу на сутність і принципи вітчизняних методів. Процес калькулювання собівартості продукції за повними витратами, який вважається традиційним для України, передбачає включення у собівартість продукції всіх витрат виробництва без їх розподілу на змінні і постійні. Таке розмежування є обов'язковим тільки при калькулюванні неповної собівартості, до якої включають лише змінні витрати.

Загальна структурно-логічна модель класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції представлена на рис. 2.3 [15, с. 38].

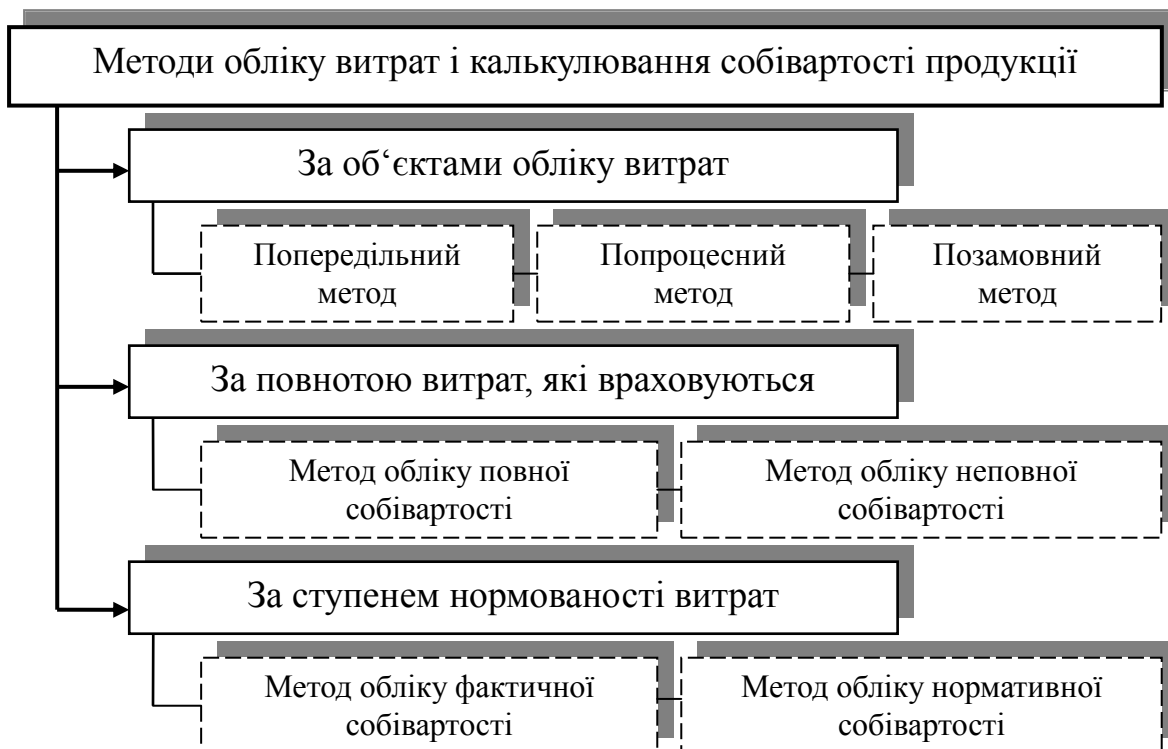


Рис. 2.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Основними ознаками розмежування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є: 1) за об'єктами обліку витрат: попередільний метод, попроцесний метод, позамовний метод; 2) за повнотою витрат, які враховуються: метод обліку повної собівартості, метод обліку неповної собівартості; 3) за ступенем нормованості витрат: метод обліку фактичної собівартості, метод обліку нормативної собівартості.

Метою калькулювання витрат є вимірювання, фіксація і облік витрат на виробництво та порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, встановленими керівництвом. У цьому значенні облік (калькуляція) витрат виступає надзвичайно важливим інструментом контролю. Зокрема, виробничі підприємства ведуть облік витрат не лише для визначення прибутку і складання зовнішніх фінансових звітів, але й для того, щоб надати корисну інформацію, необхідну менеджерам для прийняття управлінських рішень.

При цьому, щоб задовольнити вимоги обліку, не завжди слід точно відстежувати, як витрати розподіляються між окремими видами продукції. Тут важливо визначити, яка частина витрат має бути віднесена на реалізовану продукцію, а яка на запаси. Точність же розподілу по видах продукції тут не така важлива. Тобто розподіл можна здійснити з певною мірою наближеності.

Однак, для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень необхідна більш точна інформація про витрати по видах продукції. За рахунок точнішого вимірювання ресурсів, які припадають на кожний вид продукції або об'єкт витрат, організація може також виявити внутрішні джерела прибутків. Якщо облікова система підприємства не забезпечує достатньо точного обліку споживання ресурсів по видах продукції, облікова собівартість буде викривлена, і виникне небезпека, що менеджери відмовляться від випуску прибуткових видів продукції чи продовжуватимуть випускати ті види, які насправді прибутку не приносять. Наприклад, загальною вимогою на ринках спеціалізованих продуктів та послуг є встановлення конкурентної цінової пропозиції. Однак, не знаючи витрат на виробництво одиниці продукції чи послуг практично неможливо правильно встановити її ціну.

Інформація про собівартість одиниці продукції є важливою і в інших випадках. Наприклад, рішення щодо розробки та впровадження нових видів продукції й послуг приймаються з урахуванням очікуваної собівартості одиниці продукції. Рішення стосовно виробництва чи купівлі продукту (послуги), прийняття чи відхилення спеціальних замовлень, або рішення стосовно того, продовжувати виробництво продукту (послуги), чи відмовитися від нього, також потребують інформації про собівартість одиниці продукції. Таким чином, з огляду на виняткову важливість інформації про собівартість одиниці продукції, істотне значення має її точність і правильність визначення. Викривлення собівартості одиниці продукції є неприйнятним.

Точні витрати на продукт є життєво необхідними не тільки для аналізу прибутковості, але й для прийняття таких стратегічних рішень, як проектування продукту, ціноутворення і структура випуску.

Це означає, що визначення собівартості продукту залежить від того, яка управлінська ціль обслуговується.

Визначення собівартості продукту ілюструє фундаментальний принцип управління витратами: «різні витрати – для різних цілей». Наприклад, якщо необхідно провести аналіз стратегічної прибутковості, то менеджеру підприємства потрібна інформація про всі доходи і витрати, пов'язані з продуктом. У цьому випадку визначається собівартість продукту за ланцюжком діяльності, тому що вона врахує всі витрати, необхідні для оцінки стратегічної прибутковості, зокрема витрати за видами діяльності, починаючи з проектування продукту до обслуговування клієнтів.

Якщо ж управлінською ціллю є аналіз короткострокової або тактичної прибутковості, витрати на проектування й розробку можуть бути нерелевантними, особливо для існуючих продуктів. Рішення, наприклад, про прийняття або відхилення замовлення на існуючий продукт залежатиме від ціни, запропонованої потенційним клієнтом, і витрат на виробництво, маркетинг, дистрибуцію та обслуговування спеціального замовлення. Отже, лише операційні види діяльності у структурі вартості були б важливими (тобто без витрат на проектування і розробку). Віднесення витрат на ці види діяльності визначає операційну собівартість продукту.

Якщо, в результаті, управлінською ціллю є фінансова звітність, то необхідно визначити традиційну собівартість продукту, до якої згідно з правилами і вимогами фінансової звітності відносяться лише витрати виробництва. Калькуляція собівартості продукту для складання фінансової звітності вважається однією з центральних цілей системи управління витратами. Для інших цілей можна використовувати адекватні методи визначення собівартості продукту.

Узагальнена модель варіативності застосування різних аспектів визначення собівартості продукції представлена в табл. 2.2.

Вітчизняна теорія і практика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на єдності завдань та цілей, які стоять перед обліком витрат і калькулюванням. Це означає, що вони зобов'язані забезпечити своєчасне,

повне й достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням ресурсів у процесі виробництва.

Об'єкт витрат – це певний продукт, робота, послуга, вид виробництва, цикл, стадія, інша форма діяльності або програма, проект, задача тощо, для яких організовано відокремлений облік витрат, тобто відкрито окремий аналітичний рахунок з метою фіксації та консолідації конкретних витрат. Об'єкт обліку витрат визначають на кожному підприємстві самостійно з врахуванням специфіки виробництва, особливостей технології та потреб управління витратами.

Таблиця 2.2

Основні варіанти визначення собівартості продукту за принципом
«різні витрати – для різних цілей» [15, с. 40]

Визначення собівартості продукту	Собівартість продукту за структурою вартості	Операційна собівартість продукту	Традиційна собівартість продукту
Витрати за видами діяльності	Дослідження	–	–
	Виробництво	Виробництво	Виробництво
	Маркетинг	Маркетинг	–
	Сервіс клієнтів	Сервіс клієнтів	–
Управлінські цілі, що обслуговуються	Рішення про ціноутворення	Стратегічні рішення про проектування продукту	Складання зовнішньої фінансової звітності
	Рішення про асортимент	Аналіз тактичної прибутковості	
	Аналіз стратегічної прибутковості		

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення, собівартість яких визначають. На підприємствах з широкою номенклатурою продукції з метою спрощення обліку доцільно дещо укрупнювати об'єкти калькулювання.

Калькулюванням собівартості продукції з фінансово-аналітичної точки зору вважають процес обчислення витрат на виготовлення товарної продукції за статтями витрат, а також в розрахунку на одиницю готової продукції. В процесі калькулювання собівартості продукції важливо правильно встановити не лише об'єкти калькулювання, але й калькуляційні одиниці продукції.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т.д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України.

У вітчизняній літературі прийнято ототожнювати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому під методом обліку витрат і калькулювання у вітчизняній практиці прийнято розуміти сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Більшість вітчизняних економістів розрізняють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: 1) попроцесний (простий); 2) попередільний; 3) позамовний; 4) нормативний.

У деяких джерелах дається їх детальніша класифікація (рис. 2.4).

Недоліком такої класифікації є її побудова на двох різних принципах: способі контролю за витратами (поточний контроль за діючими нормами чи контроль за підсумками роботи за місяць); способі групування витрат за об'єктами обліку (замовленнях, переділах або процесах).

Зважаючи на те, що виявлення відхилень від норм і облік цих відхилень не є відмінною рисою лише нормативного методу, багато вітчизняних авторів цілком слушно пропонують покласти в основу класифікації методів єдину ознаку – спосіб групування витрат на виробництво за окремими об'єктами обліку (замовленнями, переділами, процесами, окремими видами продукції, групами

однорідних видів продукції тощо). Однак до останнього часу бажаної єдності щодо класифікації вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не спостерігається.

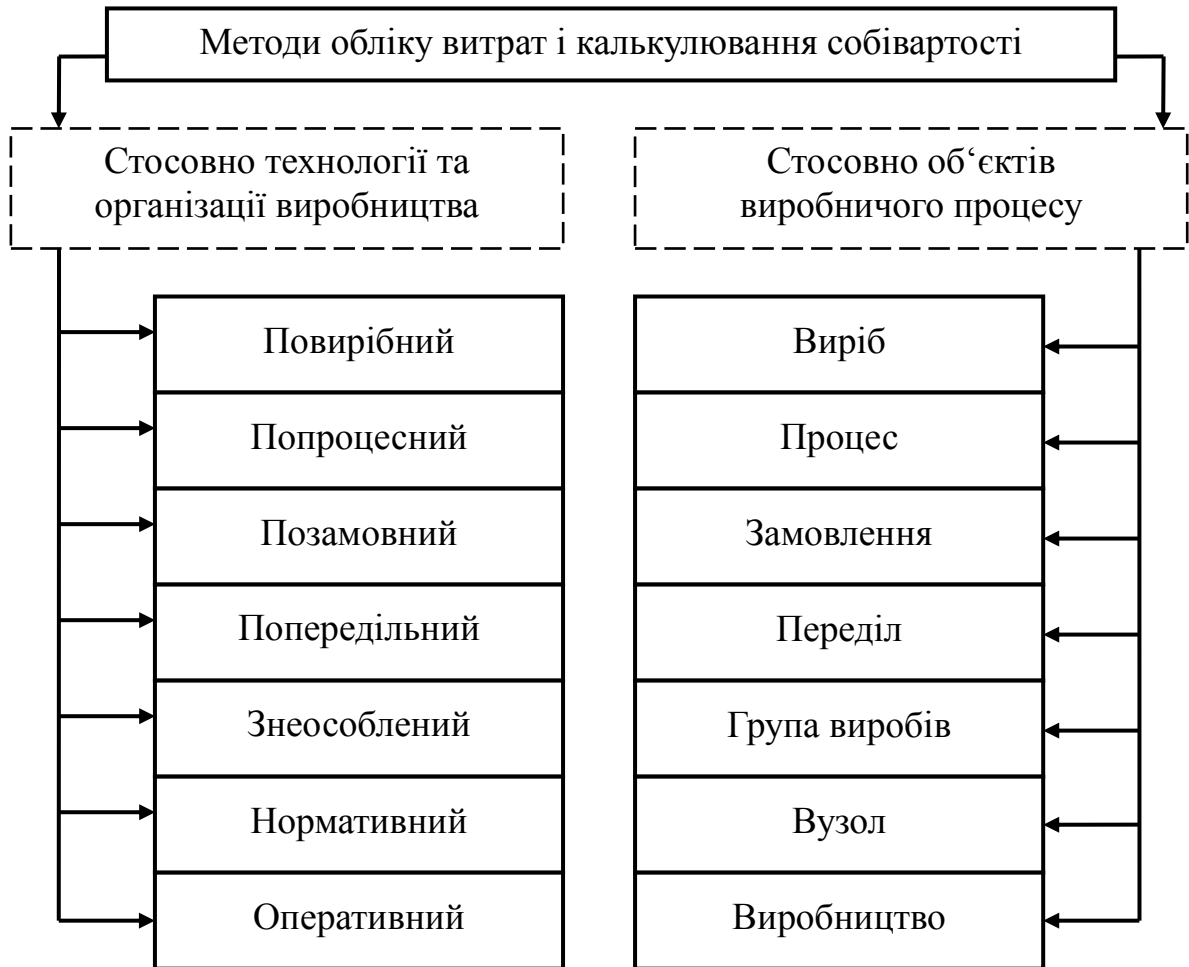


Рис. 2.4. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції залежно від технології і об'єктів виробничого процесу

Не дивлячись на певні відмінності у сутності й сферах застосування, кожний з цих методів повинен забезпечити виконання наступних завдань:

- 1) визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;
- 2) групування витрат виробництва за місцем їх виникнення (центрами витрат) і за видами продукції;
- 3) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг);

- 4) контроль за витратами в процесі виробництва;
- 5) визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства в цілому.

У вітчизняній обліковій практиці залежно від мети, завдань, сфери застосування та особливостей технологічних процесів методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції прийнято розмежовувати в розрізі 4 видів: простий (попроцесний); попередільний; позамовний; нормативний.

Попроцесний метод калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, для яких характерні: 1) масове виробництво однорідних видів продукції; 2) короткий період технологічного процесу; 3) відсутність у більшості випадків незавершеного виробництва. Сутність попроцесного методу полягає в тому, що всі витрати виробництва відповідного періоду відносяться на весь випуск продукції даного періоду. В зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення всіх витрат виробництва за період (як правило, за місяць) у цілому і по кожній статті витрат окремо на кількість готової продукції за даний період. В економічній літературі попроцесний метод часто називають простим або однопредільним. Однак, зважаючи на те, що виробничий процес на підприємствах поділяють переважно на стадії або процеси, по яких можна організувати облік витрат, цей метод доцільніше називати попроцесним. Такий поділ створює можливість посилення контролю за витратами і трансформації частини непрямих витрат у прямі (стосовно процесів), що позитивно впливає на точність калькуляційних розрахунків у випадку виробництва декількох видів продукції. Якщо ж виробляється продукція одного виду і відсутні залишки незавершеного виробництва, загальна сума витрат за місяць і становитиме собівартість випуску. Однак, у більшості випадків залежно від умов виробництва виникає необхідність розподілу витрат між випуском і незавершеним виробництвом або між конкретними видами продукції (рис. 2.5).

Зокрема, розподіл витрат між випуском і незавершеним виробництвом необхідний у підприємствах з тривалим циклом виробництва, де на кінець кожного періоду утворюється незавершене виробництво. Облік витрат на цих під-

приємствах ведеться в розрізі процесів, однак без калькулювання собівартості продукції кожного процесу, що і вважається відмінною рисою попроцесного методу. Відповідно розподіл витрат здійснюють шляхом оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець місяця за нормативними або плановими витратами, а решту витрат списують на випуск продукції.



Рис. 2.5. Логічно-структурна модель послідовності попроцесного методу калькулювання продукції (робіт, послуг) [15, с. 44]

Розподіл витрат виробництва між декількома видами продукції застосовується на підприємствах, де випускається одночасно кілька видів продукції, а незавершене виробництво відсутнє або неперіодичне і мінімальне. На підприємствах, які характеризуються випуском одного виду продукції, витрати, обліко-

вані по процесах, додаються та відносяться на загальний обсяг готової продукції без будь-якого розподілу.

Попередільний метод застосовується у виробництвах, які характеризуються переважно послідовною переробкою промислової або сільськогосподарської сировини для отримання готового продукту. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій або так званих „переділів”. Переділ – це сукупність технологічних операцій, яка закінчується випуском проміжного продукту (напівфабрикату) або ж отриманням готового продукту. Для цих виробництв характерний масовий випуск однорідної за вихідною сировиною продукції, яка виробляється в умовах однорідного, безперервного і, як правило, Короткого технологічного процесу. Зазначені особливості зумовлюють сутність попередільного методу, яка полягає в тому, що облік витрат ведеться по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом для наступного переділу, виникає необхідність їх вартісної оцінки для включення у собівартість продукції наступного переділу. Таким чином, собівартість кінцевого продукту складається із собівартості напівфабрикатів попередніх переділів і витрат останнього переділу. Даний порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції одержав назву напівфабрикатного варіанта попередільного методу (рис. 2.6).

Якщо ж у підприємства немає необхідності визначати собівартість напівфабрикатів, застосовують безнапівфабрикатний варіант попередільного методу, за якого собівартість кінцевого продукту визначається як сума витрат усіх переділів з урахуванням залишків незавершеного виробництва по кожному з них. Контроль за наявністю і рухом напівфабрикатів у виробництві при цьому здійснюється шляхом оперативного обліку їх руху в натуральному виразі.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що прямі витрати обліковуються за окремими виробничими замовленнями, які видаються на заздалегідь визначену кількість виробів одного виду. Решта витрат (непрямі) обліковуються по місцях виникнення і включаються у собівартість окремих замовлень від-

повідно до бази розподілу. До повного виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом.

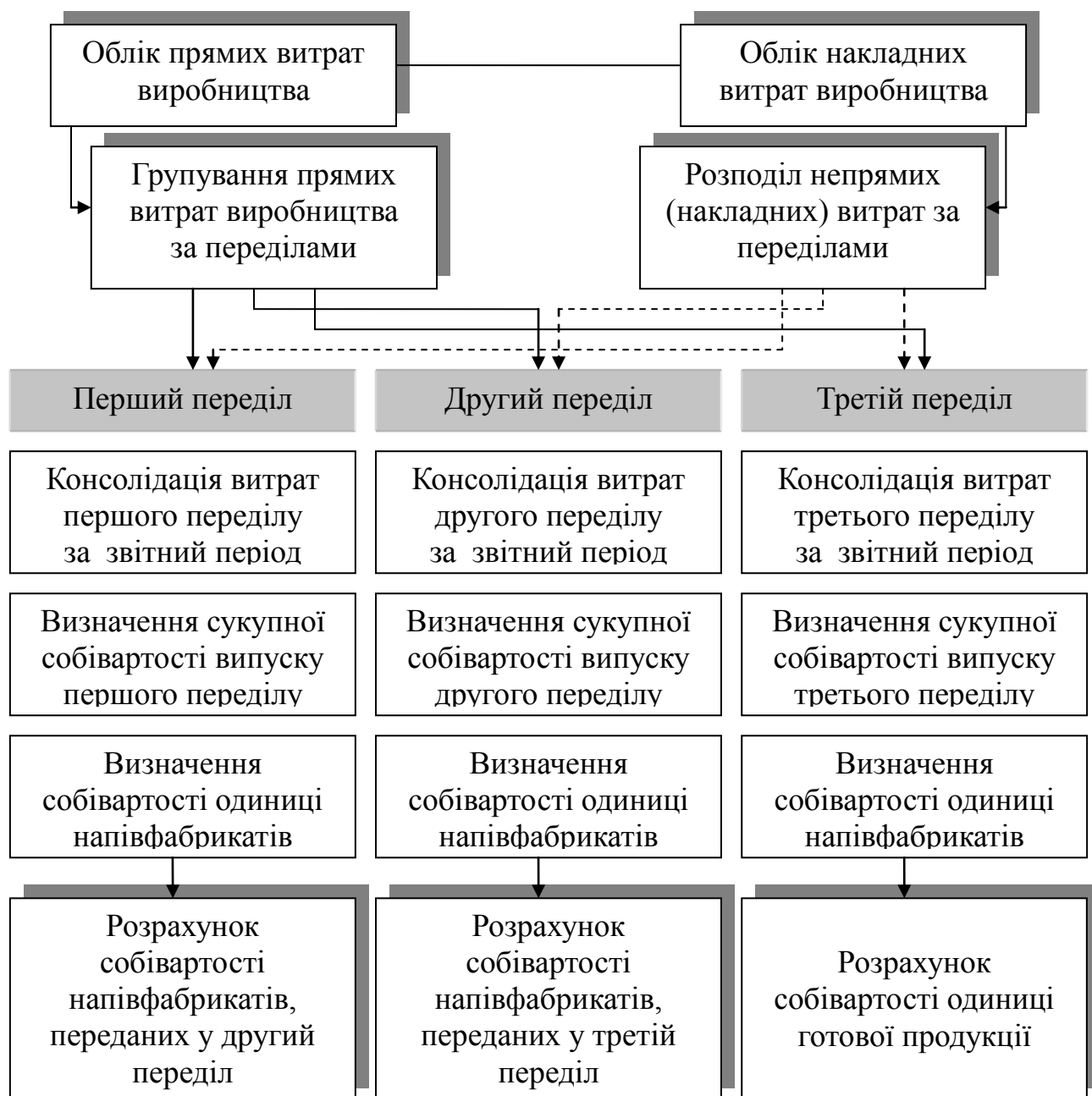


Рис. 2.6. Схематична послідовність попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [15, с. 46]

Таким чином, обов'язковою умовою застосування позаомовного методу є система виробничих замовлень, які відкриваються відповідними службами підприємства. Після закінчення виготовлення виробу чи виконання роботи замов-

лення закривається, ніякого відпуску матеріалів та нарахування заробітної плати по ньому не відбувається. При позамовному методі визначається не середня, а індивідуальна собівартість одиниці продукції (замовлення або роботи).

Сутність позамовного методу передбачає, що основною сферою його застосування є індивідуальні виробництва з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються оригінальні екземпляри продукції, а також виробництва, що випускають дослідні зразки продукції. Порядок і послідовність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції позамовним методом наведено на рис. 2.7. Разом з тим, відносна простота даного методу сприяла його поширенню за межами індивідуальних виробництв. Зокрема, він широко застосовується у дрібносерійному, серійному і навіть крупносерійному виробництвах. При цьому в дрібносерійному виробництві після закриття замовлення фактична собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми витрат виробництва на кількість виготовленої за цим замовленням продукції, тобто визначається середня собівартість одиниці продукції. У крупносерійних виробництвах застосування позамовного методу базується на використанні постійних, переважно річних замовлень. При цьому витрати на виготовлення окремих видів продукції протягом усього року консолідуються в розрізі окремих замовлень, а собівартість випущених за звітний період виробів визначається шляхом ділення суми витрат виробництва (за вирахуванням вартості залишків незавершеного виробництва) на кількість випущених одиниць продукції.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не заперечує облік витрат на виробництво у розрізі цехів, переділів, замовлень або окремих видів продукції. Він вносить лише додаткове групування витрат у розрізі встановлених норм та відхилень від цих норм. Оперативне виявлення відхилень фактично здійснених витрат від встановлених норм забезпечує своєчасне реагування й обґрунтоване управління раціональним використанням ресурсів. При встановленні відхилень, які фіксують перевищення фактично спожитих ресурсів над встановленими нормами, тобто перевитрати, виявляються причини, винуватці, приймаються відповідні управлінські рішення. При вияв-

ленні відхилень, які фіксують зниження фактично спожитих ресурсів порівняно з розробленими нормами (економію), норми переглядаються з метою підтримання їх на рівні досягнутих.

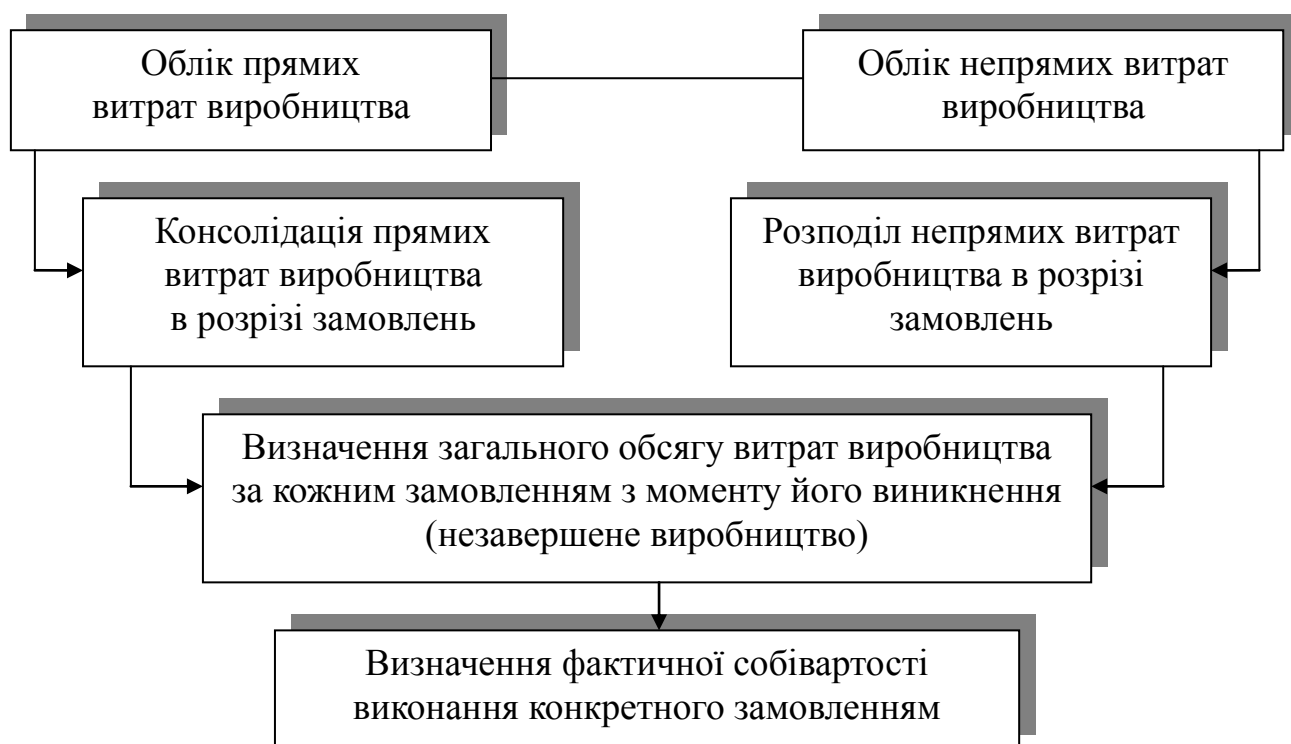


Рис. 2.7. Послідовність позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Нормативний метод передбачає дотримання певної послідовності та принципів його застосування: розробка і складання нормативних калькуляцій на початок звітного періоду за кожним видом продукції, замовлення або стадії обробки; організація поточного обліку за нормами та відхиленням від них; облік зміни норм і оперативний контроль; складання звітних калькуляцій. Систему нормативного обліку й контролю витрат на виробництво можна і доцільно застосовувати в умовах будь-якого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Така система дозволяє здійснювати повсякденний поточний контроль за зниженням витрат виробництва та оптимальним формуванням собівартості по встановлених об'єктах обліку.

Методологія і послідовність нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції наведена на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Послідовність нормативного методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції [15, с. 49]

Переваги нормативного методу проявляються: в питаннях розподілу витрат між випущеною продукцією і незавершеним виробництвом на кінець місяця (останнє може бути визначено розрахунково, без проведення інвентаризації залишків); в оцінці браку; в обчисленні фактичної собівартості випуску (за формулою: фактична собівартість випуску = нормативна собівартість випуску \pm відхилення від норм, зафіксованих протягом місяця \pm зміна норми. У даному випадку визначення фактичної собівартості, яке ґрунтується на балансовій рівності витрат (фактична собівартість випуску = незавершене виробництво на початок місяця + фактичні витрати за місяць – брак – незавершене виробництво на кінець місяця), може використовуватись для контролю правильності калькуляційних розрахунків нормативним методом. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в принципі не має суттєвих обмежень щодо сфери його застосування, відповідно з метою поліпшення оперативного контролю за процесом формування собівартості продукції доцільно впроваджувати його основні елементи в практику обліку витрат на тих підприємствах, які традиційно застосовують позамовний і попередільний методи обліку витрат.

Інтеграція традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з елементами нормативного створює певні модифіковані конфігурації методології обліку витрат, зокрема: позамовно-нормативну; попередільно-нормативну; попроцесно-нормативну.

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є: 1) метод однорідних секцій; 2) стандарт-кост; 3) метод нормативного розподілу постійних витрат.

Метод однорідних секцій застосовується в основному у Франції та у інших країнах, які дотримуються французької системи обліку. Під однорідною секцією розуміють підрозділи підприємства, відокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати підлягають групуванню попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі, коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. У ширшому розумінні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності.

Логічну сутність методу однорідних секцій характеризує рис. 2.9.

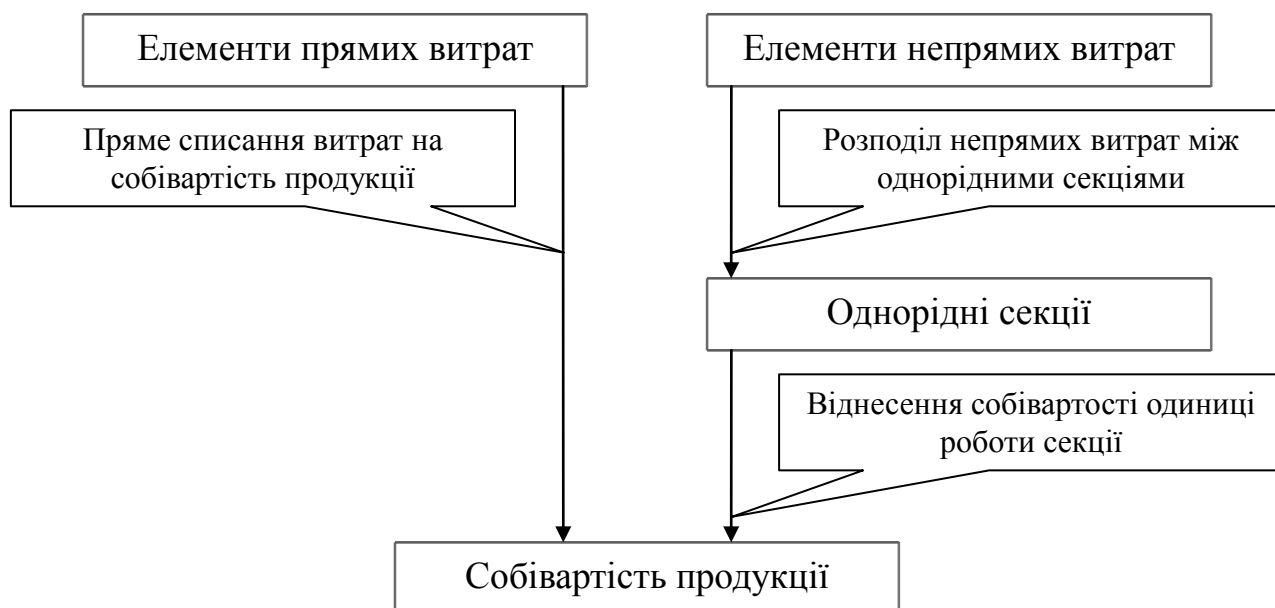


Рис. 2.9. Економіко-логічний зміст методу однорідних секцій

З метою визнання секцій однорідними, їх діяльність повинна вимірюватися єдиним вимірником (одиницею роботи), яка, по-перше, характеризуватиме діяльність секції, відповідно, змінюватиметься пропорційно до витрат секції, а по-друге – даватиме змогу розділити витрати секції, тобто пов'язуватиметься з виготовленою підприємством продукцією, виконуваними роботами чи послугами. Одиницями роботи можуть бути: 1) кількість виробленої продукції чи послуг; 2) вартість покупок або реалізації; 3) фактично відпрацьований час тощо.

Особливості методології обліку за однорідними секціями полягають в тому, що підприємство поділяють на так звані «однорідні секції» (цехи, відділи, служби), розподіляють між ними непрямі витрати, визначають по кожній секції суму витрат, яку відносять на продукцію чи замовлення, у процесі виробництва яких були використані послуги відповідної секції (згідно з обсягом спожитих одиниць роботи і собівартістю одиниці).

Метод однорідних секцій прийшов на зміну емпіричному методу, в межах якого непрямі витрати відносились на собівартість продукції пропорційно до встановлених на підприємствах загальних баз розподілу. Емпіричний метод традиційно застосовується у вітчизняній практиці, де його вдосконалення йшло

по лінії деталізації групування непрямих витрат за напрямками (освоєння нових виробів, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо) і методів їх розподілу на основі відповідних баз.

Суттєвою перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат. Наприклад, амортизація і орендна плата пропорційні площі, яку займає відповідна секція; витрати на страхування пропорційні вартості об'єктів страхування; витрати на утримання і ремонт устаткування пропорційні вартості цього устаткування і т.д. Впровадження у вітчизняну практику облікової роботи елементів методу однорідних секцій сприятиме вирішенню наступних завдань: досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат; використання ширшого спектру баз розподілу непрямих витрат залежно від умов діяльності підприємства.

Основними недоліками методу однорідних секцій доцільно визнати:

- 1) великий обсяг облікової роботи;
- 2) однорідні секції не завжди збігаються з центрами відповідальності;
- 3) умовність однорідних секцій і неможливість абсолютно точного встановлення одиниць роботи;
- 4) використання великої кількості баз розподілу непрямих витрат призводить до коливань рівня собівартості залежно від баз розподілу;
- 5) немає можливості аналізу змінних і постійних витрат в управлінському обліку.

Суть методу «стандарт-кост» полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні, цільові витрати, а другі – минулі нерелевантні витрати, на які вже не можна вплинути.

Загальна схема функціонування системи калькулювання собівартості за нормативними витратами наведена на рис. 2.10.

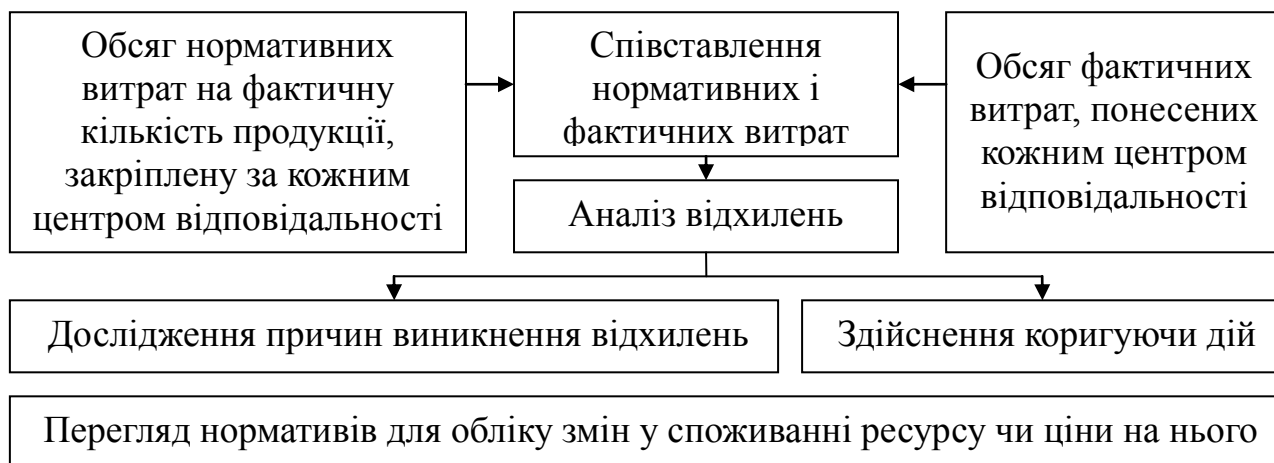


Рис. 2.10. Послідовність обліку витрат за методом «стандарт-кост»

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виду продукції і виявити загальну суму нормативних витрат за кожним центром відповідальності, який бере участь у виробництві цих видів продукції. Таким центром може бути цех, дільниця, бригада тощо. При цьому нормативні витрати визначаються шляхом простої комбінації нормативних витрат по тих операціях, які потрібні для виробництва певного продукту. Нормативні та фактичні витрати доцільно відстежувати за центрами відповідальності, що забезпечить можливість визначити відхилення від норм і відобразити його у Звіті по відповідному центру для подальшого аналізу цих відхилень з метою прийняття коригуючих заходів. Якщо ж відхилення викликані постійною причиною, то норматив необхідно уточнити з урахуванням цієї причини.

Метод нормативного розподілу постійних витрат є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Цей метод ґрунтується на таких принципах: чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат; визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів; включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності; відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Для кожної секції або центру відповідальності встановлюють нормальний рівень діяльності у відповідних одиницях роботи, а калькулювання організують виходячи з наступних передумов:

- 1) роздільний облік змінних і постійних витрат;
- 2) нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат;
- 3) постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу (K_p), який визначається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($\Phi_{рд}$) до нормального ($H_{рд}$): $K_p = \Phi_{рд} / H_{рд}$;
- 4) відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість (Π_v), визначається за схемою: $\Pi_v = K_p \times$ Фактична сума постійних витрат секції;
- 5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

В результаті списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності. Отже, використання методу нормативного розподілу постійних витрат дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів виробництва.

Однак, цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система директ-костинг. Основними з них є: 1) важко встановити нормальний обсяг діяльності; 2) метод напряму не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації; 3) собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення на ринку, цілей діяльності тощо).

2.3. Оперативний економічний аналіз як ефективний засіб управління

Про необхідність розгляду теоретичних питань розвитку оперативного економічного аналізу мова йшла у вчених колах України ще у 50-х роках минулого століття. На сторінках журналу «Бухгалтерський учет» поруч із широким висвітленням досліджень, публікували матеріали з узагальнення досвіду та подальшого розвитку організації оперативного обліку й аналізу. Серед них заслуговує уваги праця І. Поклада, в якій зроблено висновки і вказано завдання щодо розвитку даного виду аналізу. Незважаючи на певну однотайність вчених, спірним вважається те, що виявлення основних резервів на підприємстві можливе тільки за допомогою двох видів аналізу – економічного і оперативного техніко-економічного, що вони відрізняються термінами часу, за який проводять аналіз, групою показників і глибиною їх дослідження. Йдеться про те, що економічний аналіз за даними загальнодержавної звітності є періодичним, глибоким і не вивчає роботи підприємств порівняно з оперативним. Доказом цих різниць є те, що економічний аналіз за даними загальнодержавної звітності є періодичним, менш поглибленим і не вивчає роботи підрозділів порівняно з оперативним. Нерозкритими по суті залишилися ці та інші питання теорії оперативного аналізу. Спеціальне комплексне дослідження теоретичних основ оперативного економічного аналізу проведене І. Каракозом, розкриває роль оперативного економічного аналізу серед інших економічних наук, а також питання його організації і методики.

Економічний аналіз виконує дуже важливі функції в системі управління виробництвом і має виключно важливе значення в процесі виявлення резервів збільшення виробництва продукції і зниження її собівартості. Пошук резервів її зниження допомагає багатьом господарствам уникнути банкрутства і вижити в умовах ринкової економіки.

Фінансові результати діяльності у Приватному агропромисловому підприємстві «Дзвін» с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області за 2017 рік містять наступні елементи операційних витрат:

Таблиця 2.3

Елементи операційних витрат
Приватного агропромислового підприємства «Дзвін»
с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області (тис.грн)

Найменування показника	2017	2016
Матеріальні затрати	10682	8505
Витрати на оплату праці	792,9	652
Відрахування на соціальні заходи	294,9	242
Амортизація	678,2	368
Інші операційні витрати	1615	2532
Разом	14063	12299

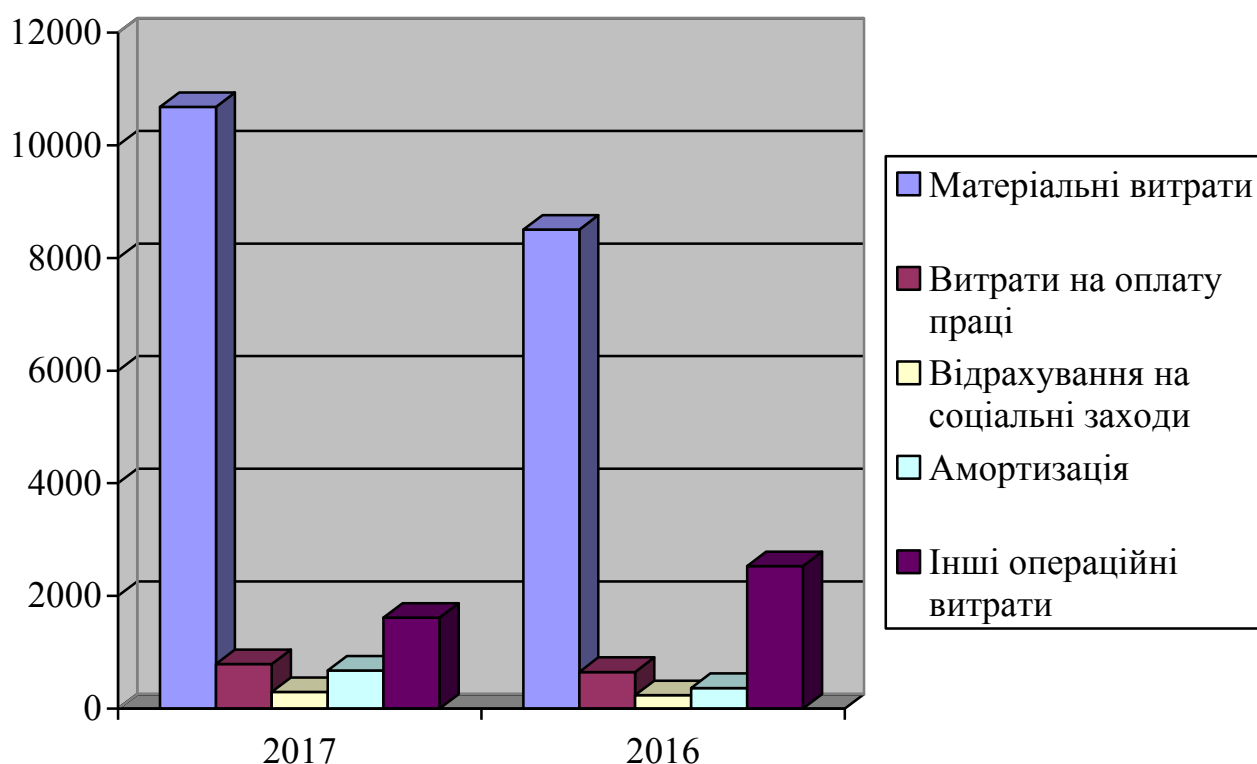


Рис. 2.11. Структура собівартості продукції Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» Тернопільської області за 2016-2017 роки, тис.грн.

Собівартість продукції рослинництва Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області за 2017 рік відображено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Собівартість продукції рослинництва Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» Тернопільської області за 2017 рік

Найменування продукції	Виробнича собівартість, тис.грн.	Питома вага у структурі, %
Пшениця озима	2201,0	19,76
Пшениця яра	335,1	3,01
Кукурудза на зерно	4943,7	44,38
Ячмінь ярий	435,8	3,90
Соя	455,4	4,08
Ріпак озимий	939,4	8,43
Цукрові буряки	1829,9	16,43
Продукція рослинництва, всього	11140,3	100,00

Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції є одним із основних показників, які характеризують діяльність сільськогосподарських підприємств. Від його величини залежать об'єм реалізованої продукції, рівень її собівартості, сума прибутку, рівень рентабельності, фінансовий стан підприємства, його платоспроможність та інші економічні показники. Тому аналіз витрат розпочинають з вивчення обсягу виробництва продукції.

Сучасні умови господарювання характеризуються дуже динамічними процесами, які обумовлені необхідністю переходу до ринкових відносин, що потребує додаткового аналізу нових конкретних шляхів підвищення ефективності виробництва. Урожайність залежить від основних факторів: ґрунтово-кліматичних умов; біологічних особливостей сортів; якості посівного матеріалу; строків посівів; параметрів догляду за посівами; ефективності захисту від шкідників.

Структуру собівартості продукції рослинництва Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» с. Звиняч Чортківського району Тернопільської області за 2017 рік відображено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Структура собівартості продукції рослинництва Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» Тернопільської області за 2017 рік, тис.грн.

Найменування продукції	Виробнича собівартість, всього	Насіння і посадковий матеріал	Мінеральні добрива	Нафтопродукти	Оплата послуг сторонніх організацій	Решта матеріальних витрат	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати
Пшениця	2536,1	205,4	499,9	352,3	427,9	465,3	128,1	457,2
	100 %	8,08%	19,71%	13,89%	16,87%	18,33%	5,05%	18,02%
Кукурудза на зерно	4943,7	1252,1	486,0	580,8	1078,6	414,8	173,2	958,2
	100 %	25,32%	9,83%	11,75%	21,81%	8,39%	3,49%	19,38%
Ячмінь	435,8	46,7	23,2	93,8	87,3	80,1	8,3	96,4
	100 %	10,71%	5,27%	21,56%	20,02%	18,37%	1,90%	22,11%
Соя	455,4	100,4	45,0	73,8	79,1	58,4	6,5	92,2
	100 %	22,06%	9,89%	16,22%	17,38%	12,83%	1,42%	20,26%
Ріпак озимий	939,4	57,0	141,3	62,7	232,1	128,4	52,7	265,2
	100 %	6,07%	15,04%	6,67%	24,72%	13,67%	5,61	28,24%
Цукрові буряки	1829,9	250,6	270,0	279,3	733,3	120,1	10,7	165,9
	100 %	13,69%	14,75%	15,26%	40,07%	6,56%	0,58%	9,06%

Таблиця 2.6

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції
Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» Тернопільської області
за 2017 рік, тис.грн.

Елементи витрат	Витрати на виробництво продукції і послуг			
	рослинництва		тваринництва	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Витрати на оплату праці	379,5	3,40	203,5	8,64
Відрахування на соціальні заходи	141,1	1,27	75,7	3,22
Насіння і посадковий матеріал	1912,2	17,16	×	-
Корми	×	-	1391,3	59,07
Мінеральні добрива	1465,4	13,15	×	-
Нафтопродукти	1442,7	12,94	136,8	5,81
Паливо і енергія	498,7	4,47	-	-
Запасні частини	691,4	6,21	278,2	11,81
Оплата послуг сторонніх організацій	2638,3	23,68	77,6	3,29
Амортизація основних засобів	450,7	4,04	120,1	5,09
Інші витрати, в т.ч. орендна плата	1443,3	12,95	-	-
Всього витрат	11140,3	100	2355,5	100

Усі природні та суспільні явища перебувають у постійному русі, розвитку. Процеси розвитку явищ у часі називають динамікою, а статистичні показники, які характеризують стан і зміну явищ у часі – рядом динаміки. Дослідження процесу явищ є одним з найважливіших завдань економіко-статистичного аналізу. Побудова і аналіз рядів динаміки дають змогу виявити закономірності розвитку явищ і витрати їх у конкретних цифрах.

Основними джерелами інформаційного забезпечення аналізу є:

1) планово-нормативна документація – система норм і нормативів, які лежать в основі усіх показників підприємства, і враховують досягнення передових підприємств. Включає господарські договори, плани соціально-економічного і організаційно-господарського розвитку, бізнес-плани, нормативні документи, плани-графіки виконання окремих робіт, норми виробітку, тарифні ставки, розцінки, положення про складання планів і ведення обліку, положення про нарахування та видачу зарплати, розпорядження тощо;

2) звітна документація – фіксує результати виконання бізнес-планів на певну дату. Поділяють на бухгалтерську і статистичну. Бухгалтерська звітність поділяється на періодичну і річну. Статистична звітність об'єднує бухгалтерську і оперативно-технічну інформацію;

3) облікова документація – використовується для аналізу роботи окремих виробничих підрозділів, діляниць, працівників;

4) Позаоблікова інформація – відбиває всі сторони господарської діяльності. Дозволяє доповнити, деталізувати і поглибити аналіз. Включає матеріали науково-теоретичних конференцій, виробничих нарад та зборів, протоколи засідань, матеріали ревізій і перевірок, звіти і доповіді спеціалістів, технічну та технологічну документацію, накази і розпорядження керівників, матеріали преси, радіо, телебачення, довідки спостережень і хронометражу тощо;

5) конструкторсько-технологічна документація містить синтезовану науково-технічну і економічну інформацію. Застосовується на стадії планування розвитку науки і техніки, виконання науково-дослідних робіт, виготовлення продукції та організації виробництва. Зберігається у інформаційних центрах і архівах.

Розглянемо на прикладі ПАП «Дзвін» Тернопільської області динаміку урожайності цукрових буряків за допомогою методу найменших квадратів (проведемо вирівнювання (за рівнянням прямої)).

Рівняння прямої має вигляд:

$$\tilde{y}_t = a_0 + a_1 t, \quad (1)$$

де \tilde{y}_t – вирівняні рівні ряду динаміки;
 a_0 – вирівняний рівень урожайності;
 a_1 – середній щорічний приріст (або зниження) урожайності;
 t – порядковий номер року.

Невідомі параметри a_0 і a_1 знаходимо способом найменших квадратів за допомогою системи рівнянь:

$$\begin{cases} \Sigma y = na_0 + a_1 \Sigma t \\ \Sigma yt = a_0 \Sigma t + a_1 \Sigma t^2 \end{cases}, \quad (2)$$

де y – фактичні рівні ряду динаміки;

n – кількість років у період, що вивчається.

Вихідні дані для розрахунку системи рівнянь відобразимо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Фактичний і розрахунковий рівень динамічного ряду
 способом найменших квадратів урожайності цукрових буряків
 у Приватного агропромислового підприємства «Дзвін» Тернопільської області

Рік	Фактична урожайність цукрових буряків, ц/га	Порядковий номер року, t	Квадрат номерів року, t^2	Добуток урожайності на номер року, yt	Вирівняні рівні урожайності цукрових буряків, ц/га, \tilde{y}_t	Відхилення фактичних рівнів від вирівняних $y - \tilde{y}_t$	Квадрат відхилень $(y - \tilde{y}_t)^2$
2013	261,5	1	1	261,5	261,5	20,4	416,2
2014	310,8	2	4	621,5	621,6	38,8	1505,4
2015	221,4	3	9	664,2	664,2	-81,5	6642,3
2016	301,1	4	16	1207,4	1207,4	-32,7	1069,3
2017	419,6	5	25	2098	2098	54,9	3014
Всього	1514,4	15	55	4849,7	4849,7	-0,1	12647,2

Підставивши значення із таблиці і розв'язавши систему рівнянь маємо:

$$a_0 = 210,2; a_1 = 30,9$$

Отже, рівняння буде мати вигляд:

$$\tilde{y}_t = 210,2 + 30,9t \quad (3)$$

На основі даного рівняння можна зробити висновок, що в 2012 році, який передує періоду дослідження, вирівняна урожайність цукрових буряків становила 210,2 ц/га, а середній щорічний приріст урожайності дорівнює 30,9 ц.

Результати вирівнювання відображено графічно на рис. 2.12.

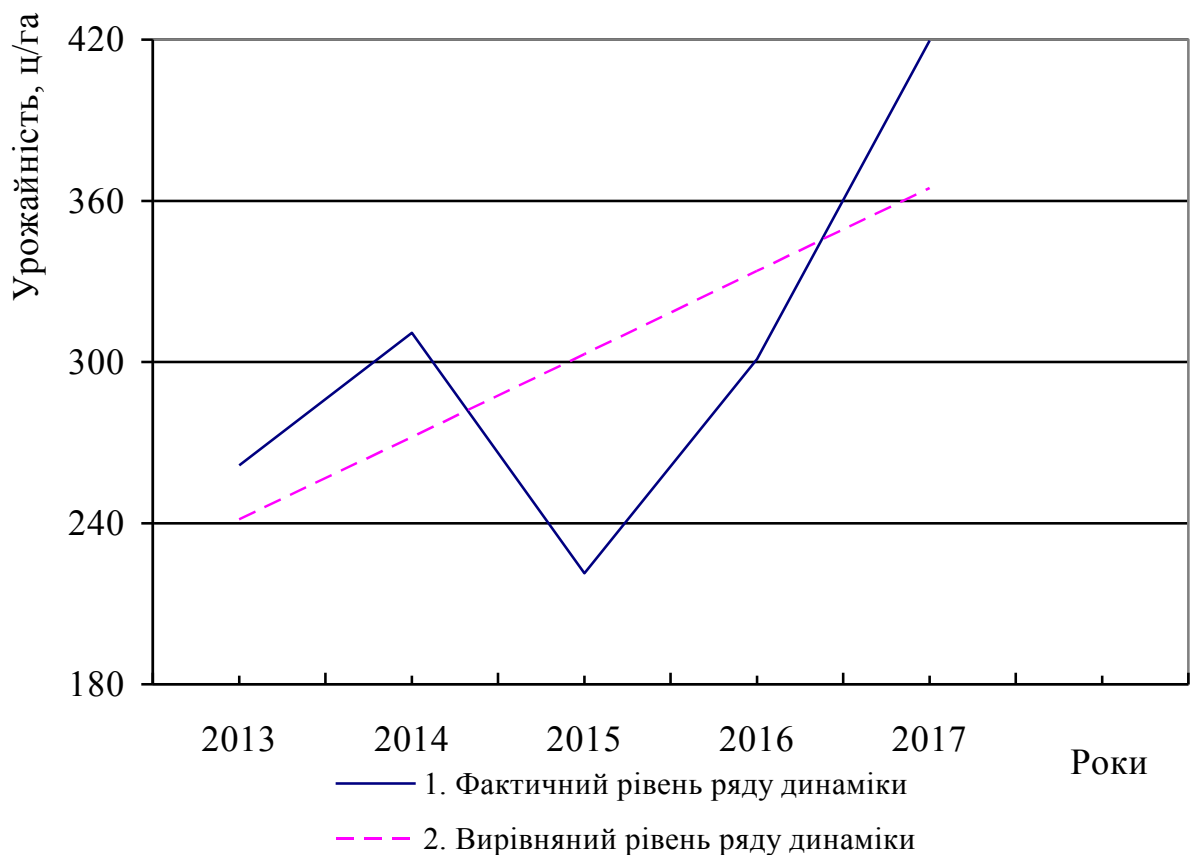


Рис. 2.12. Вирівнювання ряду динаміки за рівнянням прямої урожайності цукрових буряків у ПАП «Дзвін» Тернопільської області

Як свідчать зображені на графіку дані, показник урожайності цукрових буряків у ПАП «Дзвін» має тенденцію до зростання. Найбільша урожайність спостерігається в 2017 році – 419,6 ц/га, а найменша у 2015 році – 221,4 ц/га.

Вирівнювання по прямій показало, що урожайність цукрових буряків в господарстві має тенденцію до збільшення і на рисунку має вигляд прямої.

Важливим завданням дослідження є кількісна характеристика і аналіз стійкості сільськогосподарського виробництва. Чим менше коливання рівнів ряду, тим стійкіше розвивається певне явище. Варіацію рівнів, зумовлену випадковими індивідуальними причинами певних періодів (дат), характеризує відхилення рівнів ряду від вирівняних значень. Основною причиною коливання показників сільськогосподарського виробництва є кліматичні умови.

Використовуючи інформацію таблиці 2.3. визначимо показники залишкової варіації урожайності цукрових буряків у Приватному агропромисловому підприємстві «Дзвін» Тернопільської області за 2013-2017 роки.

$$\sigma_{\text{зал}}^2 = \frac{\Sigma(y - \bar{y})^2}{n} = \frac{12647,2}{5} = 2529,4$$

Середнє квадратичне відхилення фактичних рівнів від вирівняних:

$$\sigma_{\text{зал}} = \sqrt{\sigma_{\text{зал}}^2} = \sqrt{2529,4} = 50,3 \text{ ц / га}$$

Відносну міру коливання урожайності характеризує коефіцієнт варіації:

$$V = \frac{\sigma_{\text{зал}}}{\bar{y}} \cdot 100 = \frac{50,3}{302,9} \cdot 100 = 16,6\%$$

Отже, щорічні випадкові коливання урожайності цукрових буряків в даному господарстві, пов'язані з кліматичними умовами, в середньому становлять 8,3 ц/га або 16,6%.

Це свідчить про високу стійкість урожайності цукрових буряків в часі.

Для більш конкретного аналізу виробництва цукрових буряків у ПАП «Дзвін» Тернопільської області проведемо динаміку збору цукрових буряків і здійснимо вирівнювання за рівнянням прямої:

$$\tilde{y}_t = a_0 + a_1 t \quad (4)$$

де \tilde{y}_t - вирівняний рівень ряду динаміки;

a_0 – вирівняний рівень валового збору;

a_1 – середній щорічний приріст (або зниження) валового збору.

Вихідні дані для розрахунку рівняння наведено у таблиці 2.8.

Для визначення невідомих параметрів необхідно підставити відповідні дані в систему рівнянь:

$$\begin{cases} \Sigma y = na_0 + a_1 \Sigma t \\ \Sigma yt = a_0 \Sigma t + a_1 \Sigma t^2 \end{cases} \quad (5)$$

Отже, $a_0 = 17416$; $a_1 = 1057$

Таблиця 2.8

Вихідні і розрахункові дані для обчислення рівняння прямої фактичного валового збору цукрових буряків у ПАП «Дзвін» Тернопільської області

Рік	Фактичний валовий збір цукрових буряків, ц	Порядковий номер року, t	Квадрат номерів року, t^2	Добуток валового збору на номер року, yt	Вирівняні рівні валового збору цукрових буряків, ц, \tilde{y}_t	Відхилення фактичного рівня від вирівняних $y - \tilde{y}_t$	Квадрат відхилень $(y - \tilde{y}_t)^2$
2013	17655	1	1	17655	18473	-818	669124
2014	21158	2	4	42316	19530	1628	2650384
2015	18154	3	9	54462	20587	-2433	5919489
2016	24987	4	16	99948	21644	3343	11175649
2017	20981	5	25	104905	22701	-1720	2958400
Всього	102935	15	55	319286	102935	0	23273042

Рівняння буде мати вигляд:

$$\tilde{y}_t = 17416 + 1057t \quad (6)$$

Підставивши в рівняння відповідні значення параметра t, отримаємо вирівняні рівні валового збору цукрових буряків. Отримані результати відображено у вигляді графіка (рис. 2.13).

На основі графіка можна сказати, що у 2012 році, який передував періоду

дослідження, вирівняний валовий збір цукрових буряків становив 17416 ц, а середній щорічний приріст 1057 ц. Тобто, показник валового збору цукрових буряків в господарстві має тенденцію до збільшення.

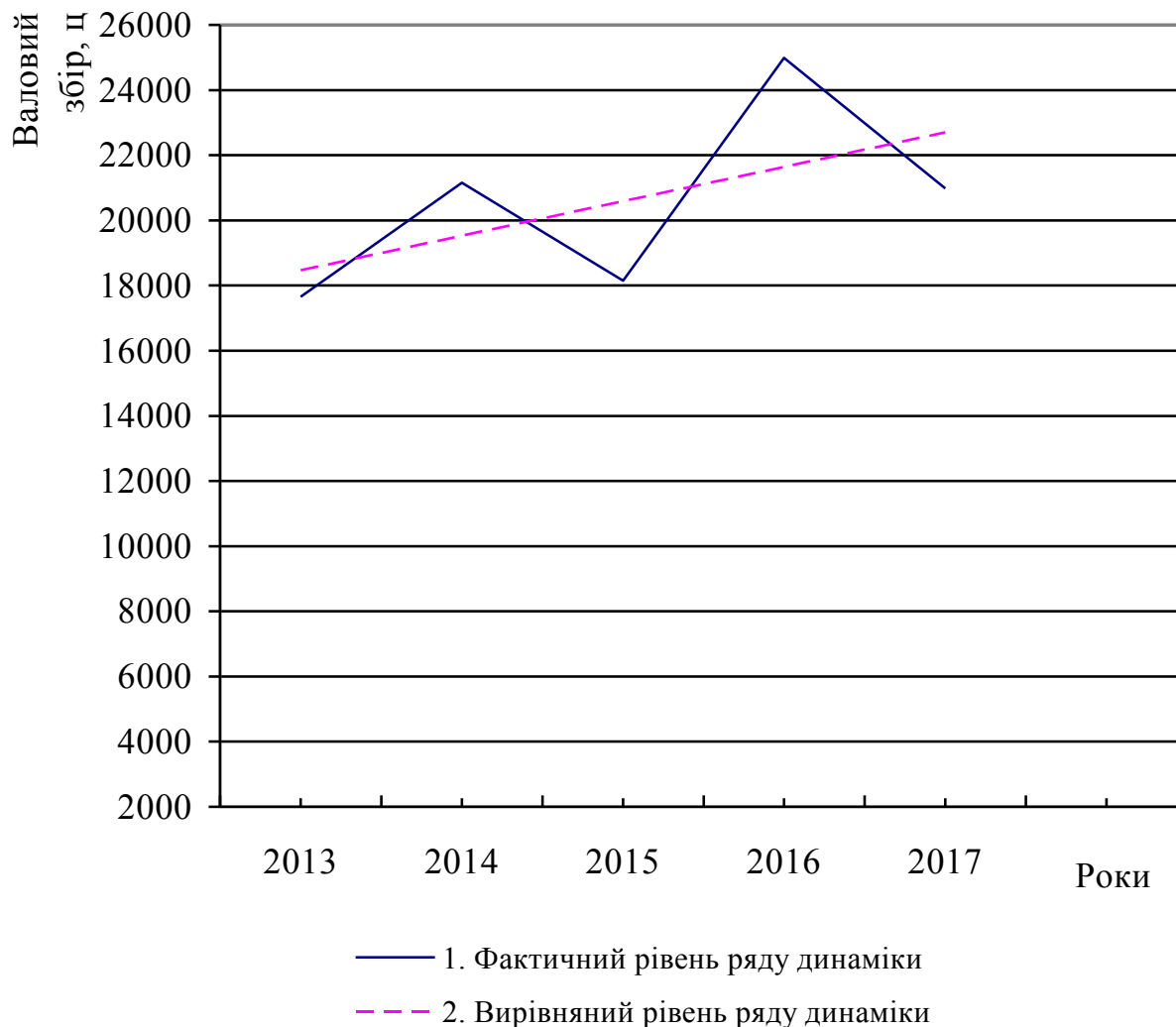


Рис. 2.13. Вирівнювання ряду динаміки за рівнянням прямої валового збору цукрових буряків у ПАП «Дзвін» Тернопільської області

Найбільший валовий збір спостерігається у 2016 році – 24987 ц, а найменший у 2013 році – 17655 ц, що свідчить про сприятливі умови вирощування цукрових буряків.

2.4. Позичіонування потреб управління у генеруванні методології стратегічного обліку й аналізу

В останні роки в фаховій літературі з бухгалтерського обліку вітчизняні вчені (М. Болдуєв, Р. Бруханський, С. Голов, З. Гуцайлюк, В. Жук, Н. Малюга, С. Легенчук, В. Моссаковський, М. Пушкар, В. Сопко, В. Шпак, І. Яремко та ін.) значну увагу приділяли удосконаленню його концептуальних основ, що може бути обґрунтоване такими причинами:

1) в сучасних умовах бухгалтерський облік перебуває у фазі докорінного реформування на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях, що зумовлює необхідність формування відправної точки подальших досліджень – керівних ідей та системи поглядів на його подальший розвиток і застосування в практичній діяльності підприємств з урахуванням специфіки ринкових умов національної економіки;

2) в Україні, незважаючи на значну кількість нормативних документів, що регламентують порядок ведення й організації обліку на підприємствах, відсутня концептуальна основа як основоположний документ, який би виконував функцію фундаментальної теорії для розбудови організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку;

3) формування наукових знань у вигляді облікових концепцій дозволяє про-вести їх синтез, об'єднавши їх в єдину систему, що створює необхідні перед-умови для їх ефективного впровадження в практичну діяльність підприємств на основі загальної стратегії дій.

Дослідження проф. Р. Бруханського дозволяють класифікувати типові вектори розвитку сучасних облікових концепцій, які стосуються:

- розвитку бухгалтерського обліку загалом (С. Голов, В. Жук, О. Кундря-Висоцька, Н. Малюга, М. Пушкар);
- його організації на підприємстві (В. Шпак);
- облікового забезпечення управління витратами підприємств (В. Мос-саковський);

- управлінського обліку (Н. Савченко, І. Садовська);
- окремих облікових об'єктів, зокрема обліку інтелектуального капіталу – С. Легенчук;
- обліку пасивів (капіталу, власності) – В. Сопко) [12, с. 138].

Враховуючи доцільність використання концептуального підходу до побудови системи облікових знань, для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління необхідною є побудова концепції стратегічного обліку.

При побудові концепції стратегічного обліку слід враховувати такі базові теоретичні установки бухгалтерського обліку як функціональної науки:

- 1) бухгалтерський облік не існує сам для себе, він виконує сервісну функцію в системі управління, зокрема стратегічного, будучи при цьому однією із підсистем, яка відіграє важливу роль у формуванні вартості підприємства;
- 2) варіант облікової технології, що використовується на підприємстві, має бути повністю підпорядкований потребам системи управління, орієнтований на забезпечення досягнення стратегічних цілей;
- 3) набір методів обліку, що використовуються для трансформації ідентифікованих фактів господарського життя в облікову інформацію, має відповідати потребам суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення;
- 4) обліково-аналітична система має відповідати обраній на підприємстві стратегії.

Першим етапом розробки концепції стратегічного обліку є аналіз можливих варіантів її побудови відповідно до особливостей потреб суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення.

На сьогодні існує значна кількість варіантів розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством, однак не всі з них передбачають використання як основи стратегічно орієнтованої системи обліку. До того ж не всі дослідники пропонують концепцію розвитку стратегічного обліку у вигляді певної системи, що значно полегшило б її практичне впровадження в умовах застосування сучасних інформаційних систем і технологій.

З метою забезпечення задоволення управлінських потреб щодо інформаційного супроводу процесу формування, реалізації і моніторингу стратегій підприємства пропонуємо використовувати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему. Алгоритм вибору корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи із існуючих альтернатив на основі врахування управлінських потреб представлено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Управлінські потреби та можливі шляхи їх задоволення
в контексті побудови системи стратегічного управління [12, с. 140]

Існуючі управлінські потреби	Можливі шляхи задоволення управлінських потреб	
Необхідність забезпечення ефективного функціонування в довгостроковому періоді в умовах мінливого зовнішнього середовища	Система стратегічного управління	
Необхідність побудови системи стратегічного управління	Система стратегічного менеджменту підприємства	
Впровадження управлінських інформаційних систем для забезпечення інформаційного супроводу реалізації стратегії підприємства. Необхідність розробки системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту	Існуючі альтернативні варіанти	Система збалансованих показників (охоплює систему обліку й інші системи моніторингу зовнішнього середовища)
		Система фінансового обліку
		Система управлінського обліку
		Система стратегічного аналізу
Необхідність розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства	Єдина комплексна система стратегічного обліку (фінансового й управлінського)	
Необхідність розробки корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи	Корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, побудована на основі удосконаленої існуючої системи обліку (фінансового й управлінського) та удосконаленої стратегічної аналітичної підсистеми, що містить підсистеми стратегічного аналізу і стратегічного контролю	

Розробка корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи базується на застосуванні комплексного підходу до формування інформаційного супроводу стратегічного менеджменту, що передбачає використання удосконаленої системи обліку (фінансового й управлінського) та аналізу.

Другим етапом розробки концепції стратегічного обліку є аналіз взаємодії стратегічних облікових підсистем з іншими інформаційними системами у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи з метою визначення їх предметної сфери, розмежування функцій та встановлення міжсистемних взаємозв'язків. Запропонована ідеальна структура такої системи, тобто авторське бачення бажаного стану побудови системи стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах України, наведена на рис. 2.14.

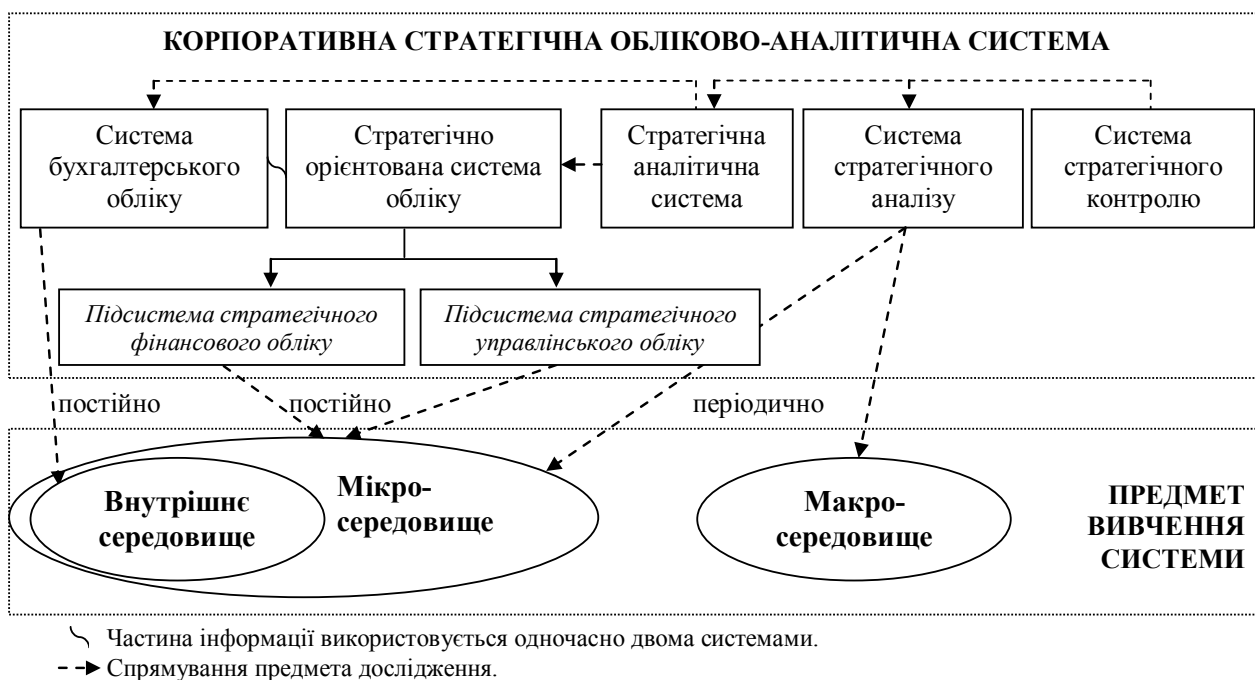


Рис. 2.14. Структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства [12, с. 141]

Запропонована структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи охоплює такі основні елементи, що є основою обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, розвитку яких повинна бути приділена основна увага: підсистема стратегічного фінансового обліку, підсистема стратегічного управлінського обліку та стратегічна аналітична

система. Дані елементи системи є найменш вивченими і дослідженими. Існує незначна кількість публікацій, в яких розкриваються теоретико-методологічні засади їх функціонування та особливості застосування в практичній діяльності підприємств.

Таким чином, представлена концепція побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах передбачає необхідність розробки і впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, що є сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, економічного і стратегічного аналізу та стратегічного контролю.

Основними організаційно-методологічними напрямками розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є такі:

- аналіз зростаючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що використовується для аналізу стратегічного розвитку підприємства;
- аналіз недоліків системи фінансового обліку на основі визначення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та адекватне удосконалення його теоретико-методологічних засад;
- удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на основі врахування фундаментальних теоретико-методологічних засад концепції стратегічного менеджменту (стратегічне позиціонування, ланцюжки цінностей);
- розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад стратегічної аналітичної системи підприємства, що функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру;
- удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного аналізу та стратегічного контролю з урахуванням особливостей розвитку сучасних економічних систем;
- розробка системи показників стратегічного розвитку підприємства відповідно до наявних конкурентних переваг, стратегічної позиції, визначених стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. В сільськогосподарських підприємствах України немає аналогів організаційних форм обліку, які б об'єднували в єдину систему цілі, завдання та методи різних функцій управління – планування, обліку, аналізу, контролю. В організаційній системі сільськогосподарських підприємств України ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління і в більшості випадків не взаємоузгодженні. На нашу думку, для усунення вказаної проблеми та з метою створення ефективної системи обліку, необхідно скористатись досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених з цих питань.

2. Облік витрат операційної діяльності є основним елементом загальної системи обліку, домінуючу функцію якого становить процедура забезпечення даних для контрольних управлінських рішень. Тобто, обліком витрат, який іноді називають калькуляцією витрат, доцільно вважати обліково-аналітичний процес, в якому витрати виробництва аналізуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

3. Адаптація економіки України до ринкових відносин господарювання вимагає вивчення передового зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою адаптації, вдосконалення та модернізації вітчизняних методів. На думку більшості вітчизняних науковців, процедура обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції (тобто без урахування адміністративних витрат і витрат на збут), регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», не справляє відчутного впливу на сутність і принципи вітчизняних методів.

4. Розробка корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи базується на застосуванні комплексного підходу до формування інформаційного супроводу стратегічного менеджменту, що передбачає використання удосконаленої системи обліку (фінансового й управлінського) та аналізу.

РОЗДІЛ 3

ВЕКТОРИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Модернізація обліково-аналітичної системи управління на основі зарубіжного досвіду

Відсутність ефективної системи управління у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах пояснюється перш за все тим, що нема налагодженої інформаційної системи. Облік і аналіз повинні забезпечити для керівника підприємства таку інформацію, яка дозволяє:

- 1) приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків;
- 2) контролювати фактичні витрати виробництва у зіставленні з нормативними витратами;
- 3) формувати виробничо-економічну стратегію підприємства;
- 4) оцінювати формування собівартості продукції і прибутку протягом короткого періоду;
- 5) оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- 6) приймати рішення щодо окупності розроблених програм на основі технологічної калькуляції собівартості продукції, використання ресурсів.

Організація та методологія обліку повинна залежати від потреб інформаційної системи управління господарською діяльністю, тому для проектування підсистеми обліку необхідно визначати запити управлінських служб.

Традиційний бухгалтерський облік та річна звітність не зовсім відповідають управлінським вимогам. Також слід відзначити, що тільки оперативний облік виробничих процесів сприяє поліпшенню якості облікової діяльності.

Досконалість обліку витрат залежить від вибору методів, якими користуються при вирішенні практичних питань організації та ведення обліку, оперативного контролю за витратами виробництва. В системі обліку і контролю під-

приємства центральне місце займають облік і контроль витрат. В умовах ринку ціну на товар визначають попит і пропозиція на ринку. Тому в процесі виробництва і формування ефективного чи збиткового господарювання допоможе лише досконала система обліку виробничих витрат. Кожен працівник структурного підрозділу виробництва повинен володіти достовірною інформацією про рівень і структуру поточних технологічних витрат на виробництво продукції. Не маючи такої інформації, визначити і формувати економічні результати господарської діяльності неможливо.

Облік і контроль витрат на виробництво повинні забезпечувати необхідною інформацією для обчислення фактичної собівартості продукції шляхом складання оперативної технологічної калькуляції, яку в останні роки економісти вважають обов'язковою в умовах існування ринкових відносин. Тому рівень показника собівартості продукції керівники господарства мають знати не в кінці року, після завершення всього виробничого циклу, а за короткий проміжок часу, протягом кожного періоду виробництва.

В ринкових умовах реальність нормативної та облікової інформації для визначення ціни на продукцію має здійснюватися не після закінчення виробничого процесу, а до його початку, повинна бути нормативна собівартість, а у вегетаційний період формуватися технологічна собівартість – фактична. Це дозволить заздалегідь орієнтувати виробника на прибутковість чи збитковість продукції. На основі щоденного обліку витрат на кожному технологічному процесі можна оперативно впливати на формування собівартості, тобто регулювати витратні процеси. Тому виникає необхідність підвищення ефективності аналітичної облікової інформації для сільськогосподарського виробництва.

В даний час протягом року більшість керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств працюють без достатнього інформаційного забезпечення, і вони часто приймають рішення інтуїтивно-помилкового характеру, тому що існуюча система обліку виробничих витрат не дає об'єктивної оперативної інформації про величину витрат у межах встановленої нормативної величини. При цьому неможливе прогнозування майбутніх витрат та ціни на продукцію,

часто прогнозна ціна є необґрунтованою, а це, в свою чергу, робить невизначеною орієнтацію господарника на прибутковість чи збитковість виробництва.

З метою вибору для конкретних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний. Важливим моментом при цьому є врахування нагромадженого вітчизняного досвіду, а також стандартів облікової практики підприємств зарубіжних країн.

У світовій обліковій практиці виділяють два основних методи обліку витрат виробництва, основним концептуальним питанням яких є трактування ролі в процесі виробництва постійних непрямих витрат. Дані методи можуть використовуватись практично для будь-якого виду діяльності і відрізнятись ступенем відображення витрат: 1) метод обліку витрат і калькулювання неповної собівартості («директ-кост»); 2) метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості («стандарт-кост»).

Метод «директ-кост» має декілька характерних особливостей, що проявляються в наступному:

- 1) розподілі виробничих витрат на змінні і постійні;
- 2) калькулювання собівартості продукції за змінними витратами;
- 3) багатостадійності складання звіту про доходи.

В основі організації виробничого обліку за методом «директ-кост» лежить класифікація витрат за їх відношенням до обсягу виробництва на постійні та змінні. Суть цього методу полягає в тому, що у витрати на виробництво включаються тільки змінні витрати, тобто собівартість обліковується і планується лише в частині змінних витрат. Щодо постійних витрат, то їх збирають на окремому рахунку, і як витрати певного періоду, відшкодовують із виручки чи валового прибутку без їх розподілу за видами вироблюваної продукції. Змінні виробничі витрати (основні матеріальні та трудові витрати, змінна частина непрямих виробничих витрат) складають собівартість виробу і списуються по мірі реалізації продукції. Щодо інших витрат, то постійна частина виробничих

витрат більш тісно пов'язана із здатністю виробляти (сприяти виробництву), а не з випуском конкретних одиниць. Тому їх необхідно відносити до витрат певного періоду і відразу списувати на реалізацію без віднесення на собівартість продукції. Можливість застосування «директ-косту» в обліковій практиці національних підприємств агропромислового виробництва значною мірою обумовлена розподілом витрат на постійні і змінні.

Проте розробка методу точного розподілу витрат є досить складною, оскільки поділ витрат залежить від виду діяльності і тому є умовним, тобто той самий вид витрат в одному випадку може відноситись до змінних, а в іншому – до постійних. Тому, прийняті на кожному підприємстві допуски повинні бути враховані при розрахунку результатів діяльності.

Дослідження практики управлінського обліку в промислових фірмах США показує, що будь-які витрати можна вважати постійними або змінними залежно від мети їх використання. Зважаючи на цю обставину, рахунки за характером витрат спочатку доцільно розподіляти по відділах, а потім класифікувати на змінні та постійні відповідно функцій, здійснюваних кожним відділом.

Стосовно підприємств агропромислового виробництва, на нашу думку, деякі постійні витрати можуть бути прямо віднесені на підрозділи, місця виникнення витрат без умовного їх розподілу, тому керівникам структурних підрозділів необхідно посилювати контрольні функції управління змінними витратами.

При застосуванні методу «директ-костинг» відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства по причинах змін маржинального доходу (доходи від реалізації – змінні витрати – постійні = результат) як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання «директ-костингу» в обліковій практиці підприємств АПК, з одного боку дасть можливість виявляти продукти з меншою сумою маржинального доходу, а з іншого приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати випуск нерентабельних виробів або знімати їх з виробництва; знижувати

рівень прямих витрат по малоприбуткових виробках; переходити на випуск високорентабельних видів продукції. Проте даний метод не позбавлений недоліків:

- 1) необхідність чіткого поділу витрат на постійні і змінні;
- 2) вимагає додаткових розрахунків;
- 3) для довгострокового прогнозування і прийняття стратегічних рішень необхідні дані про повну собівартість продукції;
- 4) звітність не відповідає принципам підготовки фінансової звітності і, в результаті, вимогам податкової системи.

Паралельно з методом «директ-кост» у світовій практиці обліку використовується метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості.

Метод обліку повних витрат передбачає всебічне і точне відображення всіх витрат. Зокрема, використання методу «стандарт-кост» забезпечує:

- 1) орієнтацію на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію чистого прибутку;
- 2) ефективність прийняття довгострокових управлінських рішень;
- 3) забезпечення контролю зв'язків між виробництвом і реалізацією на довготривалу перспективу.

В основі методу «стандарт-кост» лежить концепція управління за відхиленнями. У цьому методі реалізований принципово новий підхід до калькулювання. Розробка стандартів витрат дозволяє оперативно контролювати хід виробництва, відповідність фактичних витрат стандартним, оперативно усувати причини перевитрат. В економічній літературі зарубіжних авторів даються різні визначення методу «стандарт-кост». Вони аналогічні за змістом і, в основному, цей метод трактується як інструмент контролю, спрямований на регулювання прямих витрат виробництва.

До переваг методу нормативних витрат можна віднести наступні:

- 1) забезпечує менеджерів інформацією про очікувані витрати на виробництво і реалізацію продукції;
- 2) робить можливим застосування управління за відхиленнями (виділяють відхилення від нормативів з вказівкою причин їх виникнення);

- 3) надає можливість встановлювати ціни на основі раніше обчисленої собівартості одиниці продукції;
- 4) дозволяє більш раціонально оцінювати витрати, оскільки усуває небажані розбіжності при веденні обліку в системі фактичних витрат;
- 5) дозволяє обліковувати витрати за центрами відповідальності;
- 6) зменшує витрати, необхідні для ведення обліку;
- 7) сумісний з інструментами управлінського обліку (гнучкі бюджети змінних витрат і метод «директ-кост»).

З огляду доцільності використання методу «стандарт-кост» вітчизняними підприємствами важливо відзначити, що застосування даного методу можливе за умови розробки нормативів витрат. При встановленні норм витрат на виробництво заздалегідь увагу необхідно сконцентрувати на виявленні відхилень від встановлених стандартів витрачання матеріальних ресурсів, заробітної плати, а також витрат за місцями їх виникнення, причинах і винуватцях. Використання методу «стандарт-кост», таким чином, дозволить здійснити безперервний поточний контроль за формуванням собівартості, своєчасно попереджувати нераціональне використання ресурсів підприємства.

Вивчення теоретичних і практичних розробок застосування методу «стандарт-кост» дозволяє виділити деякі його характерні особливості. Однією з особливостей є те, що у процесі витрачання засобів основою виявлення відхилень від стандартів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, але не їх документування. Перед менеджерами стоїть завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, у бухгалтерському обліку відображення виявлених відхилень проводиться лише на тих підприємствах, які використовують поточні стандарти (стандарти, які передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду як очікуваних, так і діючих у цьому періоді). Третьою особливістю методу у відображенні відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень. При цьому одні підприємства відкривають рахунки відхилень по статтях калькуляції, а інші – рахунки відхилень по статтях калькуляції і факторах відхилень.

Проте, необхідно відмітити, що застосування методу «стандарт-кост» у практиці діяльності вітчизняних підприємств має певні обмеження. Цей метод на теперішній час не регламентований законом і не має єдиної методики розрахунку стандартів та ведення облікових реєстрів. Крім того, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591) відсутні рахунки відхилень від стандартних норм, що ускладнює використання методу «стандарт-кост».

Недоліками методу «стандарт-кост» є те, що на практиці досить важко скласти стандарти за статтями витрат і узагальнити їх в бухгалтерії в карти стандартної собівартості. Карти необхідно складати по виробках, замовленнях у розрізі виробничих підрозділів до початку процесу виробництва. Разом з тим, не на всі виробничі витрати можна встановити стандарти, що викликає послаблення контролю за цими витратами. Недоліком методу вважається й той факт, що перегляд стандартів на завжди співпадає зі змінами умов виробництва.

Таким чином, розглянуті методи обліку витрат і калькулювання повної та неповної собівартості («стандарт-кост» і «директ-кост»), які знаходять відображення у зарубіжній бухгалтерській практиці, мають як переваги, так і недоліки. Тому на практиці ці два методи доцільно застосовувати паралельно, в залежності від цілей управління. За даними повного обліку витрат можна встановити рентабельні ціни на основну продукцію підприємства на довготривалу перспективу. Частковий (неповний) облік витрат забезпечує процес прийняття управлінських рішень щодо вибору між самостійним виробництвом і закупками зі сторони, рішень про додаткові замовлення при недостатній завантаженості виробничих потужностей. Використання у цих випадках методу повної собівартості може призвести до помилкових рішень.

3.2. Застосування нормативного обліку виробничих витрат у межах інформаційного центру управління підприємством

Ефективне управління базується на якісній інформації обліку й аналізу. Оскільки виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється протягом довгого періоду і складається з багатьох технологічних процесів, оперативний облік до недавнього часу мало застосовували й оперативне управління одержувало недостатньо облікової інформації. Це можна пояснити насамперед тим, що технологічні карти не мали основ економічних витрат, їх розробляли протягом зимового періоду, але після цього ними не користувався ніхто, тим більше апарат бухгалтерії. Крім того, існуючий нормативний план вимагав забезпечення обсягів виробництва і продажу продукції державі, а яка собівартість продукції, прибуткова вона чи збиткова, державу це не цікавило. Причини ще й ті, що часто змінювали сільськогосподарську техніку, не виконували агротехнічні заходи, і тому технологічна норма була формальною. Технологічні процеси змінювалися і впливали на нормативні витрати. За відсутності комп'ютерної системи вести облік технологічних витрат не було можливості. Для оперативного обліку й аналізу можна використовувати удосконалену технологічну карту з вирощування основних сільськогосподарських культур, зокрема цукрових буряків і озимої пшениці, в якій передбачено нормативні витрати на кожній технологічній операції. Це дасть можливість створення інформаційного центру з формування витрат, виробництва і реалізації продукції рослинництва. Технолого-економічну карту треба складати до початку періоду вирощування цукрових буряків і заповнювати у міру виконання кожного технологічного процесу.

Фрагмент застосування нормативного обліку технологічних витрат у рослинництві представлено у таблиці 3.1. Крім показників планових і фактичних витрат та їх відхилення на виконання робіт, у технологічній карті контролюють строки, якість виконаних робіт, визначають витрати, виходячи з планової врожайності на 1 ц продукції. Технологічна карта за обсягом велика, але вона виконує функцію журналу обліку витрат.

Таблиця 3.1

Фрагмент застосування технологічної карти
нормативного обліку витрат у рослинництві

Показники		Диференціація робіт (витрат)				
		Обробіток ґрунту		Догляд за посівами В3	Збір урожаю В4	Всього витрат В5
		основний В1	передпо- сівний В2			
Обсяг виконаних робіт	фіз.	745	514,6	1326	296	2881,6
	умов.	530,25	120,56	250,34	167	1058,15
Витрати на 1 га, людино-годин	план	2,04	1,75	77,33	28,95	117,07
	факт	9,08	1,08	50,14	16,22	76,52
Всього витрат, людино-годин	план	904	175	7710,7	3026,8	11816,5
	факт	908	174	7707,7	3025	11814,7
Витрати на 1 ц, людино-годин	план	0,0249	0,0116	0,2249	0,079	0,3404
	факт	0,0248	0,0115	0,2249	0,079	0,3402
Оплата праці, грн. на 1 га	план	45,05	21,99	49,61	21,23	137,88
	факт	45,22	21,98	49,59	20,73	97,52
Оплата, грн. всього	план	839,54	154,68	4447,68	1466	6961,36
	факт	911,79	155,69	4585,70	1465,9	6907,9
Використання пального	план	10992	1335	1388	6150	19865
	факт	17026,5	2005	1923,8	8313	29268,3
Вартість пального, всього	план	9832	1202	1248	5535	17877
	факт	15323,35	1804	1729	7479	26335,35
Технологічні витрати, всього	план	10731,54	1356,68	5995,68	7001	24784,9
	факт	16236,89	1959,69	6314,76	8243,7	3275,04
Технологічні витрати на 1 га, грн.	план	107,31	13,56	56,95	70,01	247,84
	факт	90,59	12,53	40,6	53,1	196,82
Технологічні витрати на 1 ц, грн.	план	0,306	0,038	0,162	0,200	0,706
	факт	0,138	0,0548	0,1756	0,232	0,9004

На основі технологічної карти можна контролювати змінні технологічні витрати на кожен із чотирьох періодів виробництва, додаючи постійні витрати, можна передбачити виробничу ціну як цукрових буряків, так і інших сільсько-господарських культур. Звичайно, що протягом періоду виробництва можуть змінюватися склад агрегатів і строки виконання робіт, їх якість, але це не становить великих труднощів у коригуванні технологічної карти.

Важливим принципом нормативного обліку й аналізу витрат на виробництво є необхідність перегляду діючих застарілих норм виробітку, цін, витрат за рахунок надходження нової техніки, технологій, організації праці, виробництва. Нормативи повинні бути науково обґрунтованими, повно і точно відображати ту частину необхідного робочого часу, яка в умовах виробництва при середньому ступені вміння забезпечує виробництво відповідного виду, кількості, якості та собівартості продукції чи виконаних робіт при нормативних витратах, і це є новою системою господарювання ринкового виробництва.

Важливість обліку нормативної собівартості технологічних робіт полягає в тому, що їх можна коригувати протягом усього технологічного періоду. Відповідно графа В1 таблиці 3.1 дає можливість визначити витрати минулих років на основному обробітку ґрунту. Фактичні дані порівнюють із нормативними, і вже можна прогнозувати кінцеві витрати на 1 ц продукції.

У таблиці 3.1 графи В2, В3, В4 заповнюють після виконання певного виду робіт за окремими періодами виробництва. Протягом вегетаційного періоду доцільно враховувати величину амортизаційних відрахувань, поточний ремонт, виробничі витрати, інші витрати, і таким чином, вираховують собівартість 1 ц цукрових буряків. Знаючи закупівельну ціну, можна передбачити рівень прибутковості чи збитковості галузі. Калькуляцію собівартості можна проводити за періодами виробництва, не чекаючи кінця року. Разом з тим, було б цілком неправильно прогнозувати собівартість продукції, не враховуючи і не контролюючи врожайність культур та вихід на кінцевий плановий обсяг продукції. Якщо ми дотримуємося нормативних витрат, а вихід продукції менший від нормативного, собівартість продукції значно зросте, і ми не одержимо бажаних результатів.

Спеціалістам, обліковому апаратові та аналітикам протягом усього вегетаційного періоду необхідно контролювати формування врожайності і вихід не нижче нормативно-планової врожайності. Облік видів робіт у рослинництві на основі технологічної карти сприятиме обліку калькуляційної нормативної собівартості окремих циклів робіт, технологічних процесів у розрізі окремих підприємств, бригад, ланок. Це дозволить визначити ефективність діяльності навіть невеликих виробничих підрозділів. Одержання комп'ютерної оперативної технологічної інформації в ринкових умовах має велике значення для прогнозування протягом вегетаційного періоду нормативної і майбутньої ціни на продукцію. Велика робота з формування нормативних технологічних робіт щодо кожної культури виправдовує комп'ютеризація калькуляції нормативної собівартості, упереджує збитки і банкрутство, які можуть стати реальністю без нормативного прогнозування, обліку й аналізу. За даними технологічної карти можна проводити оперативний економічний аналіз за окремими виробничими періодами, видами робіт та календарними термінами. Охоплення великої кількості факторів при такому аналізі пов'язане з тим, що величина більшості з них визначається лише в кінці місяця (кварталу).

На нашу думку, користуючись плановими і звітними даними, доцільно скласти аналітичні таблиці за окремими аналітичними періодами: основний обробіток ґрунту; передпосівний обробіток і посів; догляд за посівати; збирання урожаю. Кожен період доцільно поділяти на окремі технологічні процеси у повних обсягах та витрати на їх проведення. Аналітичну таблицю необхідно заповнювати поступово після завершення окремого процесу чи виду робіт.

За даними аналітичних таблиць можна проводити розрахунок впливу зміни обсягу проведення робіт та витрат на одиницю робіт на загальний обсяг витрат за кожним технологічним процесом. Отримані дані поступово накопичуватимуться і в кінці виробничого періоду отримаємо загальну суму відхилення усіх витрат в залежності від впливу основних факторів. Проведення оперативного аналізу рівня витрат створить можливість приймати управлінське рішення з метою швидкого регулювання виробничих процесів і регулювання на зміни в них,

оскільки будь-яке необґрунтоване перевищення рівня витрат за окремими видами робіт може суттєво вплинути на загальну собівартість продукції і погіршити кінцеві фінансові результати.

При розгляді діючої облікової інформаційної системи ПАП «Дзвін» Тернопільської області встановлено її малоефективність. Вона полягає в тому, що інформація не була зосереджена в одному центрі та не доходила до керівників, провідних спеціалістів і виробничих працівників підрозділів для прийняття відповідних рішень і вжиття заходів.

Для створення єдиного інформаційного центру необхідні:

- 1) щоденний збір, впорядкування, обробка інформації про хід технологічних процесів, якість виконання робіт та дотримання нормативних витрат;
- 2) обґрунтування спеціалістами підрозділів причин негативних відхилень від нормативних (планових) завдань;
- 3) розробка відповідних управлінських рішень і доведення їх до керівників підрозділів, контроль за виконанням відповідних рішень;
- 4) коригування процесів виробництва, неефективних витрат та втрат з тим, щоб не допустити перевищення собівартості продукції від ринкової ціни;
- 5) інформаційний контроль за ходом формування врожайності з метою досягнення нормативних витрат та прогнозованої врожайності культур;
- 6) підтримка договірних відносин із споживачами продукції;
- 7) дотримання строків продажу, кількості, екологічної якості;
- 8) обґрунтування реалізаційної ціни з врахуванням середньо ринкової;
- 9) забезпечення стеження за науковими новинами, передовим досвідом щодо поліпшення виробництва, підвищення економічної ефективності окремих культур і галузі в цілому;
- 10) внесення корективів у виробничий управлінський процес.

При цьому управлінський облік і аналіз набудуть статусу виробничого обліку і охоплять усі сторони виробничої діяльності від початку виробництва до одержання продукції, її продажу на внутрішньому або зовнішньому ринках, передбачаючи певну економічну ефективність і рентабельність.

Створення інформаційного центру передбачає такі види робіт та операцій:

- 1) складання за участю агронома, економіста, бухгалтера, інженера технологічних карт щодо кожної культури;
- 2) планування ресурсів на кожному технологічному процесі, доведення норм виробітку, витрат на оплату праці та інші витрати, якості виконаних робіт;
- 3) забезпечення відповідними службами інструктажу та дотримання техніки безпеки, розпорядку робочого дня тощо;
- 4) здійснення контролю за виконанням нормативних технологічних завдань кожним виробничим підрозділом, виконавцем;
- 5) збір інформації, опрацювання, визначення відхилень від нормативу, переданого керівникам, спеціалістам, бригадирам, виконавцям для вжиття відповідних управлінських рішень;
- 6) своєчасне усунення причин, які порушують нормальне функціонування запрограмованого виробничого процесу;
- 7) підбиття підсумків виконання технологічних робіт за день, декаду, вегетаційний період, нормативних витрат;
- 8) коригування планів, завдань на наступний період виробництва;
- 9) недопущення екологічного забруднення,.

Створення інформаційного центру в галузі сільського господарства дасть можливість планувати виробничий процес на основі маловитратної технології на прогнозовану врожайність, витрати виробництва та ціну продукції, а також вести облік виробничих змінних витрат на кожний технологічний процес кожного виду продукції, порівнюючи фактичні витрати з нормативними.

3.3. Удосконалення аналітичних процедур управління в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств

Ефективність вирощування сільськогосподарської продукції є синтетичним показником, рівень якого зумовлений дією багатьох факторів. Як наслідок, в аналізі доцільніше використовувати не прості двофакторні, а багатофакторні кореляційно-регресійні моделі, які дають змогу вивчити відразу вплив кількох факторів. Використання в аналізі багатофакторних кореляційно-регресійних моделей дає можливість розв'язати такі два основні завдання:

- 1) визначити і кількісно виміряти ступінь впливу як окремих факторів, так і їх сукупності на рівень результативного показника і тим самим виділити важливіші фактори, що формують його обсяг;
- 2) на основі побудованих кореляційно-регресійних моделей, що характеризують залежність показника від різних факторів, можна робити розрахунки кількісних змін результативного показника при зміні на певну величину окремих факторів, що вивчаються, тобто робити розрахунки очікуваного рівня результативного показника та здійснювати його прогнозування при заданих значеннях факторних ознак.

Безперечною перевагою кореляційно-регресійного аналізу порівняно з методом статистичних групувань є не лише їх значні аналітичні можливості, але й більша інформаційна ємність.

Кореляційно-регресійний аналіз при обсязі сукупності близько 100 одиниць дасть змогу досліджувати 8-10 факторів. Щодо значного обсягу аналітичної роботи, пов'язаної із застосуванням кореляційно-регресійного аналізу, то в даний час існує ціла низка пакетів прикладних програм, які дають змогу негайно після введення вхідних даних у персональний комп'ютер і вибору конкретного виду рівняння регресії одержати не лише параметри відповідного рівняння регресії, але й інші статистичні характеристики, що необхідні для його дослідження. Побудові багатофакторних кореляційно-регресійних моделей залежності результативного показника від різних факторів повинен передувати теоретич-

ний якісний аналіз, на основі якого, виходячи з цілей і завдань дослідження, відбираються для вивчення фактори, що визначають рівень результативного показника. При цьому потрібно мати на увазі, що змістовність результатів аналізу багато в чому визначається ступенем наукової обґрунтованості факторів.

Основна умова відбору факторів полягає в тому, що результативна ознака повинна перебувати в причинному зв'язку з факторними ознаками. По-перше, до багатфакторної кореляційно-регресійної моделі, наприклад, урожайності, повинні включатись лише ті фактори, які з точки зору економічної теорії можуть здійснювати вплив на рівень врожайності. По-друге, показники, що характеризують відібрані фактори, повинні мати кількісний вираз. Список цих факторів може бути або досить широким, або обмежуватись лише необхідною вихідною інформацією. Число включених до моделі факторів повинно бути практично доцільним. Ця вимога означає, що при моделюванні економічних показників необхідно прагнути використовувати мінімальну кількість факторів, в основному тих, що визначають коливання, варіацію досліджуваного показника. Включення до моделі великого числа факторів може призвести до того, що модель відобразить не тільки закономірності, притаманні даному явищу на тлі випадкових коливань, але й самі випадкові коливання. До того ж варто мати на увазі, що багатфакторні кореляційно-регресійні моделі повинні бути зручними для практичного використання і зрозумілі працівникам будь-якого рівня управління. Слід мати на увазі, що включені до моделі фактори не повинні перебувати між собою у функціональному або близькому до нього за змістом зв'язку. Ця вимога впливає з тих розумінь, що наявність функціональних зв'язків між факторами призводить до того, що вони якоюсь мірою дублюють один одного. На наявність функціональних зв'язків указують коефіцієнти парної кореляції, якщо їх значення за абсолютною величиною перевищує 0,8.

Якщо в процесі аналізу встановлено наявність мультиколінеарних факторів, то необхідно виключити з розгляду один або кілька лінійно зв'язаних факторів. Питання в тому, який фактор усунути з моделі, а який залишити, повинно вирішуватися, виходячи насамперед з аналізу величини того впливу, що

здійснює кожний з факторів на зміну результативної ознаки. Для цього складемо матрицю парних коефіцієнтів кореляції, що вимірюють щільність зв'язку кожного фактора з результативним і факторів між собою. Потім відбір факторів здійснюється за такими критеріями:

$$r_{yi} > r_{ij}, r_{yj} > r_{ij}, r_{ij} < 0,8 .$$

У рівняння багатфакторної кореляційно-регресійної моделі не слід включати фактори, які мають слабкий зв'язок з результативним показником, але щільніший – з іншими факторами.

Однією з передумов застосування кореляційно-регресійного аналізу є необхідність підпорядкування розподілу одиниць сукупності за результативними і факторними ознаками закону нормального розподілу. Підставою для цього є те, що тільки при нормальному розподілі методу найменших квадратів, що звичайно використовується при розрахунку параметрів рівняння регресії, можна одержати правильну їх оцінку. Практика застосування багатфакторного кореляційно-регресійного аналізу свідчить, що цілком задовільні результати можна одержати, якщо кількісні характеристики включених до моделі факторів не набагато відрізняються від нормального розподілу. При значному відхиленні розподілів ознак від нормального закону оцінка надійності коефіцієнтів кореляції некоректна.

При застосуванні багатфакторних кореляційно-регресійних моделей в аналізі факторів урожайності, як і у всіх випадках їх побудови, важливе значення має правильний вибір типу рівняння регресії, здатного найточніше відобразити реально існуючі залежності між урожайністю і визначаючими її рівень факторами, а також достатній обсяг досліджуваної сукупності.

Існуюча практика застосування багатфакторного кореляційно-регресійного аналізу свідчить про те, що лінійні рівняння найчастіше досить повно відображають закономірності формування рівнів досліджуваних в суспільстві явищ. Це можна пояснити тим, що у визначеному інтервалі самі складні залежності можуть бути приблизно добре відображені лінійним рівнянням. Крім того, варто мати на увазі, що збільшення числа параметрів рівняння може призвести

до помилок значніших, ніж ті, що пов'язані із застосуванням лінійної форми зв'язку, оскільки складні функції можуть спотворити дійсні залежності між явищами, відтворюючи на тлі випадкових коливань не тільки закономірності, властиві досліджуванім явищам, але й самі випадкові коливання. До того ж застосування складних функцій з великим числом ознак створює значні труднощі при розрахунку параметрів рівняння кореляційно-регресійних моделей і особливо їх економічної інтерпретації.

Лінійні функції відрізняються відносною простотою і меншим обсягом обчислень, а методика їх рішення доступна і досить ґрунтовно розроблена. До того ж лінійна форма побудови багатofакторних моделей передбачена пакетами прикладних програм для комп'ютера. У зв'язку з цим на даний час при побудові багатofакторних кореляційно-регресійних моделей частіше за все використовуються лінійні функції. У загальному вигляді рівняння багатofакторної регресії в лінійній формі має такий вигляд:

$$y = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + \dots + a_n x_n$$

де: y – теоретичне значення результативної ознаки;

a_0 – вільний член рівняння регресії;

a_i – часткові коефіцієнти регресії;

x_i – фактори, що включені до рівняння регресії.

Часткові коефіцієнти рівняння багатofакторної регресії (a_i) свідчать, на скільки одиниць свого виміру в середньому зміниться рівень результативної ознаки, якщо розмір кожного фактора зміниться на одиницю свого виміру за умови, що всі інші фактори, включені в рівняння, перебуватимуть на незмінному (середньому) рівні. Вільний член рівняння багатofакторної регресії (a_0) показує теоретичний рівень результативної ознаки за умови, що всі факторні ознаки (x_i), які включені до моделі, дорівнюють нулю. Якщо ж факторні ознаки в досліджуваній сукупності не приймають значень, близьких до нуля, і рівняння регресії при факторах $x_i = 0$ взагалі не існує, то вільний член рівняння багатofакторної регресії не має ніякого реального економічного змісту, а є тільки розрахунковою величиною.

Згідно з величинами, розташованими у першому рядку вихідної машинोगрама, багатофакторне рівняння регресії виглядатиме таким чином:

$$y = - 16,393 + 2,468x_1 + 0,033x_2 + 0,297x_3.$$

З фінансово-економічної точки зору це означає, що збільшення питомої ваги цукрових буряків у вартості реалізованої продукції рослинництва на 1 % призведе до підвищення їх урожайності в середньому на 2,468 ц/га за умови, що всі інші фактори, включені в рівняння, перебуватимуть на незмінному (середньому) рівні. Підвищення оплати праці на 1 грн. сприятиме збільшенню урожайності в середньому на 0,033 ц/га, а збільшення чисельності робітників, зайнятих у сільському господарстві на 1 особу забезпечить підвищення їх урожайності в середньому на 0,297 ц/га. Щодо вільного члена рівняння регресії, то в даному випадку він не має жодного економічного змісту, оскільки всі включені до моделі фактори за своєю суттю не можуть набувати нульового значення. Однак, тільки на основі часткових коефіцієнтів регресії неможливо визначити, які фактори найбільше впливають на врожайність цукрових буряків, а також у розвитку яких закладені значні резерви її росту. Для порівняльної оцінки ступеня впливу окремих факторів на врожайність цукрових буряків необхідно обчислити часткові коефіцієнти еластичності E_i і β_i . Значення часткових коефіцієнтів еластичності наведено в таблиці 3.2, в якій ступінь значущості впливу окремих факторів на рівень врожайності цукрових буряків відображена цифровими позначеннями 1, 2, 3.

Таблиця 3.2

Характеристика ступеня впливу досліджуваних факторів на врожайність цукрових буряків у ПАП «Дзвін» Тернопільської області

Фактори	Коефіцієнти регресії		Коефіцієнти еластичності		β-коефіцієнти	
X ₁	2,468	1	0,627	1	0,473	1
X ₂	0,033	3	0,250	3	0,177	3
X ₃	0,297	2	0,302	2	0,260	2

Моніторинг часткових коефіцієнтів еластичності показує, що за ступенем впливу на формування рівня врожайності цукрових буряків у ПАП «Дзвін» найбільший вплив має питома вага цукрових буряків у вартості реалізованої продукції рослинництва. Збільшення рівня цього показника на 1 % дає приріст урожайності цукрових буряків на 0,627 %. На основі аналізу часткових β -коефіцієнтів можна зробити висновок, що найбільший вплив на зміну рівня врожайності цукрових буряків також має питома вага цукрових буряків у вартості реалізованої продукції рослинництва. Сукупний вплив включених до багатofакторної регресійної моделі факторів на зміну врожайності цукрових буряків визначається коефіцієнтом детермінації R^2 , величина якого згідно з розрахунками становить у даному прикладі 0,408. Отже 40,8 % варіації врожайності цукрових буряків лінійно пов'язано з включеними до моделі факторами. Сукупний коефіцієнт множинної кореляції, який характеризує тісноту зв'язку між урожайністю цукрових буряків і включеними до моделі факторами, дорівнює 0,639, що свідчить про досить тісний зв'язок між урожайністю цукрових буряків і досліджуваними факторами. Для перевірки істотності кореляційного зв'язку треба порівняти критичне значення розрахованого F-критерію з табличним. Оскільки розрахований F-критерій дорівнює 4,362 і перевищує критичне його значення (3,10), то є підстави з ймовірністю 0,95 стверджувати про вірогідність впливу всіх досліджуваних факторів на результативний показник.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Відсутність ефективної системи управління у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах пояснюється перш за все тим, що немає налагодженої інформаційної системи. Облік і аналіз повинні забезпечити для керівника підприємства таку інформацію, яка дозволяє: приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків; контролювати фактичні витрати виробництва у зіставленні з нормативними витратами; формувати виробничо-економічну стратегію підприємства; оцінювати формування собівартості продукції і прибутку протягом короткого періоду; оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства; приймати рішення щодо окупності проектів на основі технологічної калькуляції собівартості продукції, використання ресурсів.

2. Традиційний бухгалтерський облік та річна звітність не відповідають управлінським вимогам. Досконалість обліку витрат залежить від вибору методів, якими користуються при вирішенні практичних питань організації та ведення обліку, аналізу і контролю за витратами виробництва. В умовах ринку ціну на товар визначають попит і пропозиція. Тому в процесі виробництва і формування ефективного чи збиткового господарювання допоможе лише досконала система обліку виробничих витрат. Кожен працівник структурного підрозділу повинен володіти достовірною інформацією про рівень і структуру поточних витрат на виробництво продукції. Не маючи такої інформації, визначити і формувати економічні результати господарської діяльності неможливо.

3. В даний час протягом року більшість керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств працюють без достатнього інформаційного забезпечення, і вони часто приймають рішення інтуїтивно-помилкового характеру, тому що існуюча система обліку виробничих витрат не дає об'єктивної оперативної інформації про величину витрат у межах встановленої нормативної величини. При цьому неможливе прогнозування майбутніх витрат та ціни на продукцію, часто прогнозна ціна є необґрунтованою, а це, в свою чергу, робить невизначеною орієнтацію господарника на прибутковість чи збитковість виробництва.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені нами дослідження чинної практики та перспектив розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи прийняття управлінських рішень на аграрних підприємствах дозволили зробити ряд теоретичних висновків і сформулювати наступні пропозиції:

1. Діапазон поглядів науковців з питань взаємозв'язку термінів «управління» і «облікова інформація» є найрізноманітнішим. Серед фахівців утвердилася думка, що управління – це практика і вміння керівництва підприємствами. Однак, «управляти» означає приймати рішення у різноманітних галузях економіки і виконувати їх. Тому, розглядаючи проблему управління, ми перш за все розглядаємо облікову інформацію як основну в прийнятті рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Вона є основою для планування, прогнозування, контролю та оцінки діяльності підприємства.

2. Світова практика становлення управлінського обліку, як дієвого інструменту управління бізнесом, чітко простежується у двох напрямках – американському і європейському. Основна відмінність між ними полягає в тому, що в американському обліку головну увагу приділяють оперативному контролю за витратами виробництва, а європейський виробничий облік базується на конкретному обчисленні собівартості продукції. Якщо бухгалтерський облік поділити на фінансовий і управлінський за англо-американською практикою, то можна вважати, що вони існують незалежно один від одного, а якщо за німецькою, то торгова і виробнича бухгалтерія доповнюють одна одну.

3. Управлінський облік у сільському господарстві має свої особливості і відмінності від обліку в промислових підприємствах. Сільськогосподарська діяльність характеризується сезонністю виробництва продукції, тісною залежністю від впливу природньо-кліматичних умов. Протягом року облік витрат здійснюється за плановою собівартістю, тому саме оперативний облік і аналіз забезпечують систему управління необхідною інформацією для прийняття рішень. Галузеві особливості впливають на структуру і зміст статей витрат, зокрема, для

сільськогосподарських підприємств значними є витрати майбутніх періодів, які пов'язані з підготовкою, обробітком ґрунту і посівом озимих культур. В межах одного господарства поєднується виробництво різноманітних видів продукції, облік яких має свої особливості. Тому перенесення прикладного теоретичного промислового обліку в сільське господарство недопустиме. Інформаційною системою для оперативного управління підприємством є управлінський облік, який доцільно розглядати як самостійний вид обліку. Такий вид обліку є надзвичайно важливим для ефективного управління сільськогосподарським підприємством протягом виробничого періоду, оскільки його інформація достовірно й оперативно відображає поточні результати діяльності.

4. За сучасних реалій динамічності і непередбачуваності економічної системи результативність підприємницької діяльності в більшості випадків залежить від рівня ефективності оперативного і стратегічного менеджменту, його адаптованості до ймовірних змін внутрішнього і зовнішнього бізнес-середовища. Новітні наукові дослідження в Україні та інших державах підтверджують фундаментальне значення обліку і аналізу в системі управління бізнесом.

5. На нашу думку, система обліку і аналізу підприємства з позицій менеджменту може трактуватись як інтегрований обліково-аналітичний механізм з акцентуванням уваги на основних аспектах його сутності – інтегрована система способів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішніх функцій, в основному інформаційних, стосовно витрат, доходів, власності, відповідальності тощо при вирішенні загальних завдань.

6. Обліково-аналітичний механізм як інтегрована система потребує формування системи обліку та системи аналізу як окремих локальних систем, які на інтегрованих принципах повинні бути адаптовані одна до одної, а в цілому – до вимог менеджменту. При цьому, на нашу думку, повинна бути дотримана чітка логічність в системі їх взаємозв'язку.

7. Організаційна модель обліку витрат виробництва безперечно повинна враховувати вимоги менеджменту. Ефективна система обліку виробничих витрат визначає можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень і в

цьому сенсі є головною передумовою забезпечення успішності бізнесу. Реалізація ідеї управлінської орієнтації обліку витрат потребує вирішення проблем їх належної орієнтації, інтеграції основних функцій і елементів у системі управління, диференціації обов'язків економічних служб, делегування прав щодо прийняття управлінських рішень, комунікації, забезпечення гнучкості тощо.

8. На нашу думку, при організації управлінського обліку необхідно передбачати включення нормативних (планових) показників безпосередньо в систему бухгалтерських рахунків та реєстрів, що дозволить значно прискорити процес формування інформації для управління і посилити прямі та зворотні зв'язки між обліком і плануванням. Крім цього, у сферу управлінського обліку повинна перейти частина функцій планування (планування і нормування витрат, складання кошторисів, прогнозів тощо).

9. В сільськогосподарських підприємствах України немає аналогів організаційних форм обліку, які б об'єднували в єдину систему цілі, завдання та методи різних функцій управління – планування, обліку, аналізу, контролю. В організаційній системі сільськогосподарських підприємств України ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату управління і в більшості випадків не взаємоузгодженні. На нашу думку, для усунення вказаної проблеми та з метою створення ефективної системи обліку, необхідно скористатись досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених з цих питань.

10. Облік витрат операційної діяльності є основним елементом загальної системи обліку, домінуючу функцію якого становить процедура забезпечення даних для контрольних управлінських рішень. Тобто, обліком витрат, який іноді називають калькуляцією витрат, доцільно вважати обліково-аналітичний процес, в якому витрати виробництва аналізуються та інтерпретуються у вигляді, придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення контролю за їх виконанням.

11. Адаптація економіки України до ринкових відносин господарювання вимагає вивчення передового зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою адаптації, вдосконалення та модернізації вітчиз-

няних методів. На думку більшості вітчизняних науковців, процедура обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції (тобто без урахування адміністративних витрат і витрат на збут), регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», не справляє відчутного впливу на сутність і принципи вітчизняних методів. Процес калькулювання собівартості продукції за повними витратами, який вважається традиційним для України, передбачає включення у собівартість продукції всіх витрат виробництва без їх розподілу на змінні і постійні. Таке розмежування передбачається в обов'язковому порядку тільки при калькулюванні неповної собівартості, до якої включають лише змінні витрати.

12. Традиційний бухгалтерський облік та річна звітність не зовсім відповідають управлінським вимогам. Досконалість обліку витрат залежить від вибору методів, якими користуються при вирішенні практичних питань організації та ведення обліку, оперативного аналізу і контролю за витратами виробництва. В умовах ринку ціну на товар визначають попит і пропозиція. Тому в процесі виробництва і формування ефективного чи збиткового господарювання допоможе лише досконала система обліку виробничих витрат. Кожен працівник структурного підрозділу виробництва повинен володіти достовірною інформацією про рівень і структуру поточних технологічних витрат на виробництво продукції. Не маючи такої інформації, визначити і формувати економічні результати господарської діяльності неможливо.

13. В даний час протягом року більшість керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств працюють без достатнього інформаційного забезпечення, і вони часто приймають рішення інтуїтивно-помилкового характеру, тому що існуюча система обліку виробничих витрат не дає об'єктивної оперативної інформації про величину витрат у межах встановленої нормативної величини.

14. З метою вибору для конкретних підприємств оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та, враховуючи організаційно-технологічні особливості галузі, необхідно розглянути всі запропоновані методи та запровадити найбільш ефективний. Важливим моментом при цьому є враху-

вання нагромадженого вітчизняного досвіду, а також стандартів облікової практики підприємств зарубіжних країн.

15. При застосуванні методу «директ-кост» відокремлення змінних та постійних витрат дозволяє контролювати статті змінних витрат на основі їх співставлення з кожною одиницею продукції, і таким чином загострювати увагу адміністрації підприємства на причинах змін маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих видах продукції. Використання директ-косту в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, з одного боку дасть можливість виявляти продукти з меншою сумою маржинального доходу, а з іншого приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення рентабельності виробництва, а саме: зменшувати випуск нерентабельних продуктів або знімати їх з виробництва; знижувати рівень прямих витрат по малопробитковим видам продукції; переходити на випуск високорентабельних видів продукції.

16. З огляду доцільності використання методу «стандарт-кост» вітчизняними підприємствами важливо відзначити, що застосування даного методу можливе за умови розробки нормативів витрат. При встановленні заздалегідь норм витрат на виробництво увагу необхідно сконцентрувати на виявленні відхилень від встановлених стандартів витрачання матеріальних ресурсів, заробітної плати, а також витрат за місцями їх виникнення, причинах і винуватцях. Використання методу «стандарт-кост», таким чином, дозволить здійснити безперервний поточний контроль за формуванням собівартості, своєчасно попереджувати нерациональне використання ресурсів підприємства.

17. Для підвищення ефективності обліку й аналізу у сільськогосподарських підприємствах вважаємо доцільним використовувати удосконалену технологічну карту з вирощування основних видів сільськогосподарських культур, в якій передбачено нормативні витрат на кожній технологічній операції. Це дасть можливість створення інформаційного центру з формування витрат, виробництва і реалізації продукції. Технологічно-економічну карту треба складати до початку періоду вирощування сільськогосподарських культур і заповнювати в міру виконання кожного технологічного процесу. На основі технологічної карти можна

контролювати змінні технологічні витрати на кожен із чотирьох періодів виробництва, додаючи постійні витрати, можна передбачити орієнтовну ціну сільськогосподарських культур. Звичайно, що протягом періоду виробництва можуть змінюватися склад агрегатів і строки виконання робіт, їх якість, але це не становить великих труднощів у коригуванні технологічної карти.

18. На нашу думку, користуючись плановими і звітними даними, доцільно складати аналітичні таблиці за окремими аналітичними періодами: основний обробіток ґрунту; передпосівний обробіток; посів; догляд за посівати; збирання урожаю. Кожен період доцільно поділяти на окремі технологічні процеси у повних обсягах та витрати на їх проведення. Аналітичну таблицю необхідно заповнювати поступово після завершення окремого процесу чи виду робіт. За даними аналітичних таблиць можна проводити розрахунок впливу зміни обсягу проведення робіт та витрат на одиницю робіт на загальний обсяг витрат за кожним технологічним процесом. Отримані дані поступово накопичуватимуться і в кінці виробничого періоду отримаємо загальну суму відхилення усіх витрат в залежності від впливу основних факторів. Проведення оперативного аналізу рівня витрат створить можливість приймати управлінське рішення з метою швидкого регулювання виробничих процесів і регулювання на зміни в них, оскільки будь-яке необґрунтоване перевищення рівня витрат за окремими видами робіт може суттєво вплинути на загальну собівартість продукції і погіршити кінцеві фінансові результати.

19. При розгляді діючої облікової інформаційної системи ПАП «Дзвін» Тернопільської області нами встановлено її малоефективність, яка полягає в тому, що інформація не зосереджується в одному центрі і не доходить до керівників, спеціалістів і працівників підрозділів для прийняття відповідних рішень і вжиття заходів. Ми пропонуємо створити єдиний інформаційний центр управління витратами, який повинен забезпечити: 1) щоденний збір, впорядкування, обробку інформації про хід технологічних процесів, якість виконання робіт та дотримання нормативних витрат; 2) обґрунтування спеціалістами підрозділів причин негативних відхилень від нормативних (планових) завдань; 3) розробку

відповідних управлінських рішень і доведення їх до керівників підрозділів, контроль за виконанням відповідних рішень; 4) коригування процесів виробництва, неефективних витрат і втрат з тим, щоб не допустити перевищення собівартості продукції від ринкової ціни; 5) інформаційний контроль за ходом формування врожайності з метою досягнення нормативних витрат та прогнозованої врожайності культур; 6) підтримку договірних відносин із споживачами продукції; 7) дотримання строків продажу, кількості, екологічної якості; 8) обґрунтування реалізаційної ціни з врахуванням середньоринкової; 9) забезпечення стеження за науковими новинами, передовим досвідом щодо поліпшення виробництва, підвищення економічної ефективності окремих культур і галузі в цілому; 10) внесення корективів у виробничий управлінський процес.

20. Ефективність вирощування сільськогосподарської продукції є синтетичним показником, рівень якого зумовлений дією багатьох факторів. Як наслідок, в аналізі доцільніше використовувати не прості двофакторні, а багатофакторні кореляційно-регресійні моделі, які дають змогу вивчити відразу вплив кількох факторів. Використання в аналізі багатофакторних кореляційно-регресійних моделей дає можливість розв'язати такі два основні завдання: 1) визначити і кількісно виміряти ступінь впливу як окремих факторів, так і їх сукупності на рівень результативного показника і тим самим виділити важливіші фактори, що формують його обсяг; 2) на основі побудованих кореляційно-регресійних моделей, що характеризують залежність показника від різних факторів, можна робити розрахунки кількісних змін результативного показника при зміні на певну величину окремих факторів, що вивчаються, тобто робити розрахунки очікуваного рівня результативного показника та здійснювати його прогнозування при заданих значеннях факторних ознак. Безперечною перевагою кореляційно-регресійного аналізу порівняно з методом статистичних групувань є не лише їх значні аналітичні можливості, але й більша інформаційна місткість.

21. Для задоволення управлінських потреб щодо обліково-аналітичного забезпечення процесу формування, реалізації і моніторингу стратегій підприємства пропонуємо використовувати концепцію побудови стратегічного обліку,

яка передбачає необхідність розробки і впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, що є сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, економічного і стратегічного аналізу та стратегічного контролю. Основними організаційно-методологічними напрямками розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є: 1) аналіз зростаючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що використовується для аналізу стратегічного розвитку підприємства; 2) аналіз недоліків системи фінансового обліку на основі визначення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та адекватне удосконалення його теоретико-методологічних засад; 3) удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на основі врахування фундаментальних теоретико-методологічних засад концепції стратегічного менеджменту (стратегічне позиціонування, ланцюжки цінностей тощо); 4) розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад стратегічної аналітичної системи підприємства, що функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру; 5) удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного аналізу та стратегічного контролю з урахуванням особливостей розвитку сучасних економічних систем; б) розробка системи показників стратегічного розвитку підприємства відповідно до наявних конкурентних переваг, стратегічної позиції, визначених стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. перевод с англ. / Ансофф И. Науч. ред. и авт. предисловие Л. Евенко. – М.: Экономика, 2008. – 519 с.
2. Белай Г. С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень / Белай Г.С., Прохватилова Є.В. // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. М-ли IV Міжнар. форуму мол. вчених. Т. 1. – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 166-168.
3. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX столітті / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
4. Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – С. 29-37.
5. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
6. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52-55.
7. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // Інноваційна економіка АПК. – Тернопіль, 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
8. Бондаренко Є. Проблеми використання електронних джерел інформації в обліково-аналітичному забезпеченні менеджменту підприємства / Бондаренко Є. // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Зб. тез доп. Восьмої

- Міжнар. наук.-практ. конф. мол. вчених (Тернопіль, 24-25.02.2011 року). Ч. 2. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С.378-379.
9. Бочуля Т.В. Системний підхід до впровадження інформаційних систем обліку / Бочуля Т.В. // Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (25-26 листопада 2010 р.). – Чернівці: БДФА, 2010. – С. 360-362.
 10. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
 11. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік : можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 3 (52). – С. 239-243.
 12. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
 13. Бруханський Р. Ф. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16. – №. 2. – С. 210-217.
 14. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
 15. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
 16. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
 17. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
 18. Бутько О. В. Оцінка фінансових результатів діяльності в звітності підприємства / Бутько О. В. // Розвиток науки про бухгалтерський облік.

- Збірник доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2011. – С. 18-24.
19. Бурденюк Т. Аналіз стратегій досягнення конкурентоспроможності підприємства / Бурденюк Т. // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 298-300.
 20. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В.О. Осмятченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 263 с.
 21. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
 22. Гарасим П.М. Наскрізнні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П.М., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.
 23. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV (з змінами і доповненнями).
 24. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1799-III (із змінами і доповненнями).
 25. Гуляев Н.С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: учебное пособие / Н.С.Гуляев, Л.Н.Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с.
 26. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2010. – № 4. – С.113-116.
 27. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2012. - № 5. – С. 116-119.
 28. Гуменюк О. О. Особливості розвитку агропромислового виробництва в Тернопільській області / О. О. Гуменюк // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення

- системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ. Секція 6. (м. Тернопіль, 11.04.2012 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С.20- 22.
29. Гуменюк О. О. Система аналітичного забезпечення як інструмент сучасного управління підприємством // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
30. Дідоренко Т. В. Гносеологічні аспекти формування та розвитку оперативного обліку. Сталій розвиток економіки. 2 / 2015 (27). – Хмельницький. – С.253-257.
31. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.
32. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Науковий журнал «Молодий вчений» № 1 (16) 1/2015. – С.126-129.
33. Дідоренко Т.В., Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – № 2. – С. 29-37.
34. Закон України «Про інформацію» № 2657-ХІІ від 02.10.1992 р. (із змінами та доповненнями).
35. Закон України від 16.07.1999 року № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями).
36. Закон України від 22.04.1993 року № 3126-ХІІ «Про аудиторську діяльність» в редакції Закону № 140-V (140-16) від 14.09.2006 року (із змінами і доповненнями).
37. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М.Давидов; Н.С.Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 623 с.
38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

- цій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами і доповненнями).
39. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року № 69 (із змінами і доповненнями).
 40. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Карпова Т.П. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. – 234с.
 41. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник / Лишиленко А.В. – К.: ЦУЛ, 2008. – 236с.
 42. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємства: Навчальний посібник / Мец В.О. – К.: Вища школа, 2010, – 278 с.
 43. Нападовська Л.В. Управлінський облік: моногр. / Нападовська Л.В. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 345 с.
 44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868).
 45. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник / Т.М.Серікова, В.Д.Понікаров, Є.П.Кожанова, І.П.Отенко. – Харків: «ІНЖЕК», 2009. – 380 с.
 46. Облікова політика підприємства: навчально-методичний посібник / М.М. Коцупатрий, О.Г.Бірюк. – К.: КНЕУ, 2010. – 273 с.
 47. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. пос. / Г.П.Журавель; В.Б.Клевець, П.Я.Хомин / За ред. П.Я.Хомина. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 320 с.
 48. Олексюк О.С. Системи підтримки прийняття рішень на мікрорівні / Олексюк О.С. – К.: Наукова думка, 2011. – 508 с.
 49. Основи бюджетування. Навчальний посібник / Керівник колективу авторів і науковий редактор М.Д.Білик. – Київ: КНЕУ, 2009. – 454 с.

50. Основи бюджетування. Навчальний посібник / Л.П.Батенко, Т.О.Зінькевич та ін. / За заг. ред. Л.П.Батенко. – К.: КНЕУ, 2010. – 202 с.
51. Основы управленческого консультирования: учеб. пособие / Ф.В.Зиновьев, П.А.Борисенко. – Симферополь: ЧП „Предприятие Фенікс”, 2010. – 200 с.
52. Оцінка бізнесу: навч. посібник / Н.В.Яшкіна. – К.: Алерта, 2010. – 440 с.
53. Ощадливе виробництво: концепція, інструменти, досвід: науково-практичне видання / Т.В.Омельяненко, О.В.Щербина, Д.О.Барабась, А.В.Вакулєнко. – Київ: КНЕУ, 2009. – 157 с.
54. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку / М. С. Палюх // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: „Люкс”, 2012. – № 2 (18), том 3. – С. 246-255.
55. Палюх М. С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики / М. С. Палюх // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.
56. Палюх М.С. Особливості сільського господарства як галузі економіки і специфіка аграрних відносин та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархоμεць, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
57. Палюх М. С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархоμεць, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
58. Палюх М. С. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення

- діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (із змінами).
 60. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями).
 61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (з змінами і доповненнями).
 62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 (із змінами і доповненнями).
 63. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємства, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.01.2001 р. № 49/121 (із змінами і доповненнями).
 64. Потєєв М.А. Управління конкурентоспроможністю підприємства: навчальний посібник / М.А.Потєєва. – Симферополь: ДІАЙПІ, 2010. – 344 с.
 65. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П. Р. Пуцентейло // Сталий розвиток економіки. – 2015 – № 1 (26). – С. 168–174.
 66. Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П. Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.
 67. Пуцентейло П. Р. Конкурентоспроможність підприємства: методологія аналізу дефініції / П. Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 4 (59). – С. 80–86.
 68. Пуцентейло П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк //

- Збірник наукових праць ДЕТУТ: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 150-164.
69. Пушкар М.С. Управлінський облік / Пушкар М.С. – Тернопіль: Поліграфіст Лтд., 1997. – 160 с.
70. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
71. Румак Е.Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях / Румак Е.Х. – К.: Урожай, 1995. – 120 с.
72. Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа предприятия / Сайфулин Р.С., Ненашев Е.В. – М.: Юни-Глоб. 2011. – 74 с.
73. Скирпан О.П. Фінансовий облік: Навчальний посібник / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407с.
74. Управленческий учет. Учебное пособие / Войнаровский А.Л., Кубелко А.А., Трач В.Т., Штейман А.Б. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 480 с.
75. Управління проектами в підприємницьких структурах: навчальний посібник / В.Р. Кучеренко; Є.А. Кузнецов, О.С. Маркітан. – Х.: Бурун Книга, 2010. – 272 с
76. Управлінський облік. Підручник / С.Ф. Голов. – 4-те видання. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
77. Управлінський облік: навчальний посібник / Лень В.С. – 2.вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.
78. Управлінський облік: Навч.-метод. пос. для самост. вивч. дисципліни / За ред. В.М.Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235с.
79. Управлінський облік: Навчальний посібник / За редакцією В.М.Добровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278с.
80. Управлінський облік: Навчальний посібник / Атамас П.Й. – Дніпропетровськ: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
81. Управлінський облік. Опорний конспект лекцій: навч.-метод. посібник / Уклад. Л.В.Нападовська. – К.: КНТЕУ, 2009. – 97 с.

82. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
83. Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / Ю. Д. Чацкіс та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
84. Чумак Л.Б. Нормативный учет производства / Чумак Л.Б. – М.: Сигма, 2008. – 621 с.
85. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
86. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
87. Экономика. Учебник / Под редакцией А.И.Архипова, А.Н.Несторенко, А.К.Большакова. – М.: „ПРОСПЕКТ”, 2010. – 807 с.
88. Brukhanskyi, R. F. Expansion of accounting subject : strategical aspect [Text] / R. F. Brukhanskyi // Economics, management, law : realities and perspectives : Collection of scientific articles. - Les Editions L'Originale, Paris, 2016. - P. 320-325.
89. Brukhanskyi, R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering / R. F. Brukhanskyi // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Випуск 2. – С. 18-24.
90. Brukhanskyi, R. F. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy / R. F. Brukhanskyi, O. Ye. Furman // Науковий вісник Полісся. - 2017. - № 1 (9), ч. 1. - С. 72-79.
91. <http://dtki.com.ua>.
92. <http://minagro.gov.ua>.