

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Н.А.Правдюк
І.М.Лепетан
К.В.Бурко**

**ТАКТИЧНИЙ ТА СТРАТЕГІЧНИЙ
МЕНЕДЖМЕНТ ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ**

монографія

Вінниця – 2020

УДК 657:005 (075.8)

П 68

Рекомендовано до друку Вченою радою Вінницького національного аграрного університету (Протокол № 13 від 26 червня 2020 р.)

Рецензенти:

В.М. Жук,

*доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, академік Національної академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і техніки України
(ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ)*

І.К. Дрозд,

*доктор економічних наук, професор
кафедри обліку та аудиту, директор Центру підвищення кваліфікації
(Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ)*

З.М.В. Задорожний

*доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи, академік Академії економічних наук України, заслужений діяч науки і техніки України
(Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль)*

Правдюк Н.А., Лепетан І.М., Бурко К.В.

Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія / Н.А. Правдюк, І.М. Лепетан, К.В. Бурко. Вінниця. Видавництво ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 448 с.

ISBN 978-617-7721-31-3

Монографія присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення тактичного та стратегічного управління підприємств. В результаті дослідження теоретичних положень бухгалтерського обліку в системі управління підприємницькою діяльністю підприємств обґрунтовано власний підхід до сутності понять облікове забезпечення тактичного та стратегічного управління в аграрній сфері; визначено складові облікового забезпечення; методичні підходи до визначення змісту, структури, оцінювання величини витрат суб'єктів господарювання в аграрній сфері. Обґрунтовано механізм формування облікового забезпечення тактичного та стратегічного управління підприємств.

Монографія призначена для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти, управлінського персоналу всіх ланок, бухгалтерів і економістів підприємств, які цікавляться питаннями облікового забезпечення тактичного та стратегічного управління підприємств.

ISBN 978-617-7721-31-3

УДК 657:005 (075.8)

© Правдюк Н.А., Лепетан І.М., Бурко К.В., 2020

© Видавництво ФОП Кушнір Ю.В., 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДУ ТАКТИЧНОГО ТА СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА	10
1.1. Сутність стратегій підприємства та необхідність розвитку обліково-аналітичного супроводу тактичного і стратегічного менеджменту.....	11
1.2. Обліковий супровід тактики і стратегії маркетингу та сталого розвитку підприємництва.....	63
1.3. Контроль та планування: зміст та значення у системі облікового супроводу тактичного і стратегічного розвитку підприємства.....	95
<i>Висновки до розділу 1</i>	132
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТАКТИЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	138
2.1. Сутність тактичного менеджменту та його взаємодія з обліковою системою.....	139
2.2. Роль і значення бухгалтерського обліку як інструменту тактичного управління для виконання проміжних завдань на шляху досягнення стратегічних цілей підприємства.....	175
2.3. Розвиток управлінського обліку та його елементів з метою надання якісної інформації для прийняття управлінських рішень щодо підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку...	204
2.4. Сучасний обліковий інструментарій управління витратами як фактор підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку...	252
<i>Висновки до розділу 2</i>	307
РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЙОГО ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	312
3.1. Формування концепції стратегічного управління витратами підприємств в системі стратегічного менеджменту.....	313
3.2. Сучасні моделі стратегічного управління витратами підприємств.....	328
3.3. Збалансована система показників у стратегічному менеджменті підприємств.....	337
3.4. Бюджетування як інструмент стратегічного управління діяльністю підприємств.....	351

3.5. Бенчмаркінг в управлінні формуванням стратегії розвитку підприємств.....	400
3.6. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємств.....	410
<i>Висновки до розділу 3.....</i>	429
ВИСНОВКИ.....	431
ДОДАТКИ.....	435

ПЕРЕДМОВА

*«Найбільшого успіху досягає той, хто володіє кращою
інформацією»
Бенджамін Дізраелі*

Сучасні умови ведення аграрного бізнесу характеризуються динамічністю та мінливістю політичної і соціально-економічної ситуації, тому підприємства вимушені діяти в умовах підвищеного ризику та невизначеності. За таких умов важливого значення набуває розробка стратегії, яка має спрямовуватись на досягнення визначених цільових параметрів діяльності господарюючих суб'єктів з урахуванням потенційного впливу чинників зовнішнього та внутрішнього характеру¹.

Зростання динамічності зовнішнього середовища обумовило збільшення обсягів інформації, її диференціацію та швидку зміну корисності. Кожна подія несе в собі інформаційне навантаження, врахувати яке на підприємствах можна лише шляхом створення адекватного обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних рішень на основі системного підходу².

Стратегічне управління формує економічну політику підприємств, яка зумовлюється все більшою непередбачуваністю майбутніх подій і наслідків реалізованих планових заходів. Нові умови господарювання зумовили підвищений інтерес в системі менеджменту сільськогосподарських підприємств до стратегічного управління. Перед підприємствами постають завдання забезпечення конкурентоспроможності за допомогою виважених стратегій і досягнення конкурентних переваг, вміння управляти власними фінансами та ефективно використання вкладених інвестицій, ефективно використання інновацій управлінського, технологічного та соціального спрямування³.

Стратегія економічного управління чи економічна стратегія:

а) виробляє правила і прийоми, що забезпечують економічно ефективно досягнення стратегічних цілей;

б) виробляє правила і прийоми досягнення стратегічних програм в ефективному досягненні цих цілей⁴.

Сучасні умови функціонування вимагають розширення

¹ Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2. 2019. С.100-115.

² Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік у системі стратегічного управління. Регіональна економіка та управління. № 1. 2014. С. 187-189.

³ Максименко Д.В. Стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 451-454

⁴ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

стратегічного набору управління сільськогосподарських підприємств на основі урахування нових стратегічних напрямів їх розвитку, зокрема диверсифікації, реінжинірингу, аутсорсингу, інтерим-менеджменту, кластерних технологій тощо. Основним завданням стратегічного набору управління сільськогосподарських підприємств повинна стати адекватна відповідь на зовнішні виклики, за умови пристосування до довкілля для подолання зовнішніх шоків і виходу з «сутички» з конкурентами⁵.

У той же час, для реалізації стратегії функціонування аграрного підприємства менеджерам слід здійснювати тактичне управління – конкретні дії щодо реалізації намічених цілей, тобто короткострокове управління, за якого на базі наявної інформації відбувається постійне порівняння показників стратегічного плану з досягнутими за певний період результатами.

При цьому, набуває особливого значення якісне та своєчасне інформаційне забезпечення та достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності, які є запорукою ефективного управління підприємством, спрямованого на раціоналізацію витрат, зростання прибутку, зменшення залежності від зовнішніх кредиторів та підвищення ринкової вартості капіталу⁶.

Необхідно також зазначити, що в умовах сучасного економічного розвитку країни роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що складають основу фінансової звітності суб'єктів господарювання, є також надзвичайно важливою, оскільки ця інформація цікавить не тільки вітчизняних, але й зарубіжних користувачів⁷.

Питанням тактичного та стратегічного управління загалом присвячено ряд праць зарубіжних вчених – Б. Райана, К. Друрі, К. Уорда та вітчизняних – В.Г. Андрійчук, О.В. Боднар, О.Г. Булавка, Ю.П. Воскобійник, І.В. Гончарук, О.Є. Гудзь, Г.М. Калетнік, С.М. Кваша, М.І. Кісіль, Ю.О., Лупенко, А.Г. Мазур, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, О.В. Ходаківська, О.Г. Шпикуляк, О.М. Шпичак та ін.

Значну кількість праць присвячено питанням облікового супроводу процесу менеджменту такими вітчизняними

⁵ Правдюк Н.А., Боднар М.В. Розробка стратегічного набору управління інноваційно-інвестиційною привабливістю сільськогосподарських підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 7 (11). 2016. С. 39-51.

⁶ Гавриленко В.О. Облікова інформація в системі антикризового управління. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 20. 2017. С. 946-949.

⁷ Бурко К.В. Сучасні інтеграційні процеси в обліку. Розвиток аграрної економіки в умовах інституціональних трансформацій: матеріали міжнар. наук. - практич. конф., 12-13 травня 2016 року. Вінниця, ВНАУ, 2016. С. 15-19.

науковцями як Р.Ф. Бруханським, С.Ф. Головим, Н.М. Гудзенко, І.К. Дрозд, Н.Ю. Єршовою, Т.В. Давидюк, В.М. Жуком, Н.Г. Здирко, З-М.В. Задорожним, Я.П. Іщенко, О.П. Кундрі-Висоцькою, П.О. Куциком, С.Ф. Легенчуком, Т.О. Мулик, О.І. Пилипенко, О.А. Подолянчук, М.В. Правдюк, М.С. Пушкарем, В.З. Семанюк, А.В. Семенюк, О.Г. Соколом, А.О. Фатенок-Ткачук, А.В. Чижевською та іншими.

Мета проведеного монографічного дослідження полягає у визначенні ролі, місця, стану та визначення напрямків удосконалення облікового супроводу системи тактичного та стратегічного менеджменту підприємства.

Відповідно до визначеної мети в роботі поставлено та вирішено наступні завдання дослідження :

- ✓ уточнення сутності тактичного та стратегічного менеджменту та поглиблення їх розуміння як видів менеджменту підприємством, що потребують відповідного облікового супроводу;

- ✓ розширення теоретико-методологічного апарату облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту підприємством;

- ✓ дослідження рівня факторного впливу середовища функціонування підприємства на формування облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту;

- ✓ визначення стану та можливості діючої системи облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту підприємством;

- ✓ визначення місця та ролі бюджетування як інструменту управлінського обліку в системі облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту підприємством;

- ✓ оцінка впливу та визначення пропозицій щодо удосконалення підходів до організації тактичного та стратегічного управлінського обліку у системі менеджменту підприємства;

- ✓ визначення та обґрунтування завдань, змісту, напрямків удосконалення аналітичного супроводу тактичного та стратегічного антикризового управління за даними обліку;

- ✓ виявлення діапазону проблем обліково-аналітичного супроводу сталого розвитку та здійснення наукового обґрунтування теоретико-методологічних положень їх вирішення для тактичного та стратегічного менеджменту у сфері аграрного підприємництва.

- ✓ обґрунтування доцільності та визначення ролі контролю, планування та контролінгу у системі забезпечення тактичного та стратегічного менеджменту підприємства;

Об'єктом монографічного дослідження є процес облікового

супроводу тактичного та стратегічного менеджменту підприємством.

Предметом монографічного дослідження є теоретичні, методологічні, методичні та організаційні засади облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту підприємством.

Методологічною основою монографічного дослідження є сукупність способів і принципів наукового пізнання, загальних та спеціальних методів і прийомів, використаних під час дослідження.

Теоретичною основою монографічного дослідження є фундаментальні положення:

- ✓ тактичного та стратегічного менеджменту підприємством;

- ✓ фінансового та управлінського обліку;

- ✓ аналізу, контролю та аудиту виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств.

Під час наукового пошуку використано такі методи пізнання:

- ✓ аналізу і синтезу – для дослідження стану та динаміки розвитку облікового забезпечення тактичного та стратегічного менеджменту аграрного підприємства;

- ✓ факторного аналізу – для визначення факторів впливу внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування аграрного підприємства на формування системи управлінського обліку в обліковому забезпеченні тактичного та стратегічного менеджменту;

- ✓ індукції та дедукції – при виявленні змін в стані облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту під впливом економічних явищ;

- ✓ абстрагування – з метою відокремлення суттєвих та несуттєвих чинників, що впливають на організацію облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту;

- ✓ табличний і графічний методи – для обробки статистичних даних та наочного їх уявлення;

- ✓ узагальнення – для систематизації результатів дослідження та формулювання висновків.

Інформаційною базою дослідження слугували:

- ✓ наукові джерела (праці вітчизняних і зарубіжних науковців з теорії, методології, методики та організації облікового забезпечення тактичного та стратегічного менеджменту, матеріали періодичних видань і науково-практичних конференцій, електронні бази вітчизняних та зарубіжних бібліотек);

- ✓ правові та офіційні документи України та країн світу з

питань організації облікового забезпечення тактичного та стратегічного менеджменту (законодавчі й нормативні документи України щодо регламентації облікових процедур; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку й фінансової звітності);

✓ інші джерела (довідкові та статистичні інформаційні видання; Інтернет-ресурси);

✓ авторські спостереження та результати їх аналітичних узагальнень.

Авторський колектив висловлює щирю подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, головному науковому співробітнику відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки», академіку Національної академії аграрних наук України, заслуженому діячу науки і техніки України В.М. Жуку, доктору економічних наук, професору кафедри обліку та аудиту, директору Центру підвищення кваліфікації Київського національного університету імені Тараса Шевченка І.К. Дрозд, доктору економічних наук, професору, проректору з наукової роботи Тернопільського національного економічного університету, академіку Академії економічних наук України, заслуженому діячу науки і техніки України З-М.В. Задорожному за слушні пропозиції та зауваження, що були враховані під час написання монографії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДУ ТАКТИЧНОГО ТА СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність стратегій підприємства та необхідність розвитку обліково-аналітичного супроводу тактичного і стратегічного менеджменту

1.2 Обліковий супровід тактики і стратегії маркетингу та сталого розвитку підприємництва

1.3. Контроль та планування: зміст та значення у системі облікового супроводу тактичного і стратегічного розвитку підприємства

Висновки до розділу 1

1.1. Сутність стратегій підприємства та необхідність розвитку обліково-аналітичного супроводу тактичного і стратегічного менеджменту

Для досягнення основної мети діяльності кожного підприємства – не просто виживання на ринку, а стабільне функціонування та постійне економічне зростання, потрібно розробити ефективну стратегію, на основі якої створити та реалізувати конкурентні переваги. Все це дає можливість підприємству дати відповіді на життєво важливі для нього питання: де функціонувати (в якій галузі або на яких ринках); як розподілити ресурси; як ефективно конкурувати з іншими підприємствами, як стабільно розвиватися у майбутньому⁸.

Запровадження переваг стратегічного підходу стає найважливішою передумовою формування успішного менеджменту в умовах існуючих вимог забезпечення стійкого розвитку підприємств.

Головними напрямками діяльності підприємства у виробленні стратегічних рішень є збір і переробка значних обсягів різноманітної за характером інформації; ведення переговорів із представниками впливових у бізнесі груп, потенційними постачальниками ресурсів, клієнтами, замовниками й іншими діловими партнерами; моніторинг ринків товарів і послуг, факторів виробництва; розробка власне стратегічних рішень⁹.

Стратегічний менеджмент спрямований на реалізацію довгострокових інтересів бізнесу. Передумовою його успіхів є ефективне використання потенціалу підприємства. При формуванні стратегічного менеджменту основним завданням стає визначення й урахування майбутніх змін і тенденцій та їх обґрунтування. В умовах глобалізації навколишнє бізнес-середовище змінюється досить стрімко, саме тому періодично необхідно вносити гнучкість у плани. Необхідним є корегування не тільки довгострокових цілей, а також і поточних. Це і є передумовою запровадження на вітчизняних підприємствах стратегічного менеджменту¹⁰.

Стратегічний менеджмент – це процес, за допомогою якого менеджери встановлюють довгострокове спрямування

⁸ Борисюк О.В. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. № 23.2018. С. 160-164.

⁹ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

¹⁰ Ракленко О.О. Запровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних підприємствах в умовах глобалізації. URL : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/conf/2017-3/doc/3/11.pdf>

організацій, визначають специфічні виконавські цілі, розробляють стратегії для досягнення цих цілей з урахуванням зовнішніх і внутрішніх обставин, і зобов'язуються виконати обрані плани дій¹¹.

Стратегічний менеджмент – таке управління організацією, що спирається на людський потенціал, як її основу, орієнтує виробничу діяльність на запити споживачів, здійснює гнучке регулювання і своєчасні зміни в організації, адекватності впливу навколишнього середовища, що дозволяють домагатися конкурентних переваг для виживання організації і досягнення своїх цілей у довгостроковій перспективі¹².

Сутність стратегічного менеджменту визначається розв'язанням чотирьох завдань¹³:

- аналіз середовища, створення бази для визначення стратегічного бачення та місії організації;
- постановка стратегічних цілей і завдань для їх досягнення;
- вибір стратегії;
- оцінка результатів внесення змін у стратегічний план й методи реалізації.

Відмінними рисами стратегічного менеджменту є наступні:

- концентрація переважно на проблемах зовнішнього оточення, пошук можливостей у конкурентній боротьбі, адаптація до змін оточення;
- орієнтація на довгострокову перспективу;
- працівників розглядають як основу організації, джерело благополуччя;
- ефективність сил виражається в тому, наскільки вчасно й точно організація в змозі реагувати на нові запити з боку ринку і змінюється залежно від зміни оточення¹⁴.

Головним інструментом реалізації стратегічного менеджменту є стратегія. В науковій літературі існують підходи до визначення «стратегії як процесу» та «стратегії як результату» (кінцевого орієнтиру).

Сьогодні стратегія є не тільки план, а комплекс рішень і дій.

Стратегія – це не послідовність виконання запланованого, а

¹¹Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж.. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии : учебник. М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. 576 с.

¹²Тищенко О.М., Хміль Т.М., Василик С. К. та ін. Стратегічне управління: підручник. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. 280 с.

¹³Кайлюк Є. М. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. /Є. М. Кайлюк, В.В. Гриненко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2010. 279 с.

¹⁴Кайлюк Є. М., Андреева В.М,Гриненко В.В. Стратегічний менеджмент : навч. посіб.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2010. 279 с.

прямо протилежне цьому, це стартова точка змін¹⁵.

Стратегія – це довгостроковий курс розвитку підприємства, спосіб досягнення цілей, який воно визначає для себе, керуючись власними міркуваннями.

На думку Новоставської О.І.¹⁶, сутність стратегії полягає у сукупності правил та прийомів для прийняття рішень, яким підприємство керується у своїй діяльності.

У навчальній літературі зазначено, що основними компонентами, які зв'язують стратегію і дії з реалізацією, є тактика, політика, процедура та правила¹⁷.

Тактика – зворотна сторона стратегії. Це вміння досягати поставлених цілей, використовуючи пріоритети поточної реальності.

Політика розглядається в якості «кодексу законів» організації, який визначає прийняття рішень.

Процедура окреслює послідовність дій, які виконуються в конкретній ситуації. Керівництво використовує стандартні вказівки, що застерігає від помилок та економить час.

Правила відрізняються від процедури тим, що вони розраховані на конкретну й обмежену дію.

Стратегічне управління – це стиль управління (мотивований споживачами, орієнтований у майбутнє, спрямований на конкуренцію) і методи комунікації, передачі інформації, прийняття рішень і планування, за допомогою яких апарат управління і лінійні керівники вчасно приймають і конкретизують рішення, що стосуються цілей підприємницької діяльності. Стратегічне управління передбачає стратегічну орієнтацію всіх працівників і синхронізацію планів підрозділів, що відповідають за реалізацію цілей підприємства¹⁸.

Важливим завданням стратегічного управління є розробка стратегії підприємства, яка, як відомо є планом управління підприємством, спрямованим на зміцнення своїх позицій на ринку, задоволення потреб і досягнення поставлених цілей.

Зробити стратегічний вибір це означає пов'язати бізнес – рішення і конкретні способи дій в єдиний вузол. Розробка стратегії є однією з функцій менеджменту. Вдала стратегія та її вмiла

¹⁵Кайлюк Є. М., Андрєєва В.М, Гриненко В.В. Стратегічний менеджмент : навч. посіб.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2010. 279 с.

¹⁶Новоставська О.І. Чинники впливу на сучасний вітчизняний видавничий бізнес. Науковий вісник НЛТУ України. Серія економічна. 2017. Вип. 27(2). С. 68-71.

¹⁷Кайлюк Є. М., Андрєєва В.М,Гриненко В.В. Стратегічний менеджмент : навч. посіб.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2010. 279 с.

¹⁸Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы (предпринимательство и координация в децентрализованной компании). М. : ИНФРА-М, 1996. 288 с.

реалізація – ознаки досконалого управління підприємством¹⁹.

Г.М. Калетнік зазначає, що розробка стратегії – процес тривалий і трудомісткий, тому її перегляд можливий раз у кілька років, у зв'язку з чим вона формулюється в досить загальних виразах, що по можливості передбачити різного роду несподіванки. Звичайно підприємство має не одну, а кілька стратегій, на усі випадки життя. Головна з них – генеральна стратегія, що відображає способи реалізації головного призначення підприємства²⁰.

Виходячи з національних інтересів України і сформованих стратегічних орієнтирів, одним із головних завдань є перехід підприємств на сучасні моделі управління, а саме модель стратегічного менеджменту, яка включає підсистеми, що забезпечують адаптування її до ринкових умов. Обов'язковим завданням є визначення впливу зовнішнього і внутрішнього середовища та проведення оцінки конкурентної позиції підприємств, що забезпечує гнучкість, доцільність, своєчасність та ефективність прийняття стратегічних рішень.

Згідно з Єдиною комплексною стратегією та планом дій розвитку сільського господарства та сільських територій в Україні на 2015-2020 роки пріоритетом є підвищення конкурентоспроможності сільського господарства і сприяння розвитку сільських територій на сталій основі відповідно до стандартів ЄС і міжнародних стандартів²¹.

Майбутнє українського сільського господарства та харчової промисловості, а також сільських територій може бути дуже перспективним завдяки очікуваному тривалому зростанню світової торгівлі сільськогосподарською продукцією. Для України як держави, орієнтованої на експорт сільськогосподарської продукції, що володіє практично незрівнянним сільськогосподарським виробничим потенціалом, прогнозовані зміни на світовому ринку є дуже оптимістичними. Згідно з прогнозом ОЕСР-ФАО на період 2015-2024 рр.²² очікується, що обсяги світової торгівлі сільськогосподарською продукцією продовжуватимуть зростати, хоча й дещо меншими темпами, ніж протягом попередніх десятиліть, зберігаючи стабільну частку щодо

¹⁹ Менеджмент в системі управління підприємством. К.: ТОВ «Українська економічна студія», 2002. 289 с.

²⁰ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

²¹ URL: <http://minagro.gov.ua/node/16025>

²² ОЕСР – Продовольча та сільськогосподарська організація ООН (2015) ОЕСР-ФАО Сільськогосподарський прогноз 2015 р. Видавництво ОЕСР, Париж. URL: http://dx.doi.org/10.1787/agr_outlook-2015-en

світового виробництва і споживання.

О.Л. Польова²³ наголошує, що конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств – фактор, який визначає стан агропромислового комплексу. Науковець вважає, що конкуренція забезпечує дію елементів ринкового механізму, об'єднуючи суб'єктів господарювання, які конкурують між собою. На сучасному етапі розвитку АПК найбільш важливою залишається проблема якості та конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції.

О.В. Климчук²⁴ під конкурентоспроможністю розуміє сукупність комплексних властивостей виробленої продукції (послуг), що забезпечують відповідні переваги як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, зумовлюючи вигідну реалізацію в умовах вільної конкуренції. Тому зростання конкурентоспроможності стає головною передумовою розширеного відтворення.

Причинно-наслідкові зв'язки варіювання рівнів конкурентоспроможності будуть залежати від багатьох факторів, які можна систематизувати у дві основні групи:

1) фактори, що визначаються економічним середовищем споживання виробленої продукції (послуг);

2) фактори, що сприяють кращим техніко-економічним можливостям виробництва та збуту продукції.

До першої групи факторів будуть належати наступні показники: місткість ринку, ступінь його монополізації, інтенсивність наповнення продукцією тощо. До другої групи – технічний рівень товарного виробництва, фінансові можливості галузі, забезпеченість кваліфікованими фахівцями та ін. Тому в процесі проведення комплексного дослідження конкурентоспроможності економічного середовища потрібно здійснити повний аналіз формування собівартості продукції, відповідності стандартам якості, дотримання цінової політики, можливості розширення виробництва та завоювання нових ринків.

На думку Д.В. Максименко, у сучасних умовах гіперконкуренції та надвисокої динамічності зовнішнього середовища функціонування підприємства підходи до розроблення та реалізації доцільної стратегії повинні бути

²³ Польова О.Л., Ліцький В.О. Конкурентоспроможність АПК у контексті євроінтеграційних процесів України. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 7. С. 7-17.

²⁴ Климчук О.В. Принципи формування енергетичної політики України на засадах конкурентоспроможності в умовах економічного розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 7. С. 64-73.

адаптивними та швидко змінюватися з урахуванням усіх факторів впливу. Також потрібно приділити більше уваги дослідженням процесу забезпечення конкурентоспроможності, включаючи всі його інструменти за умови випереджаючого забезпечення стратегії розвитку підприємства та високого рівня конкурентоздатності. Дослідник також звертає увагу на те, що формування стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств має базуватися на результатах системного аналізу впливу факторів його внутрішнього і зовнішнього середовища. З одного боку, ефективність формування стратегії залежить від забезпеченості підприємства кваліфікованим персоналом, інформаційними ресурсами, певною технікою та методиками, що необхідні для своєчасного й адекватного прийняття управлінських рішень, а з іншого – рівень розвитку його стратегічного потенціалу зумовлює не тільки спроможність до адаптації, а й здатність впливати на фактори зовнішнього середовища²⁵.

Для забезпечення конкурентоспроможності підприємств сільського господарства необхідно розкрити потенціал сільського господарства і агробізнесу України за рахунок проведення глибокої, довгострокової і збалансованої реформи, спрямованої на збільшення сільськогосподарської конкурентоспроможності і розвиток сільських територій.

Роль стратегії полягає в тому, щоб допомогти зосередити увагу на певних можливостях і загрозах та відкинути всі інші можливості як несумісні зі стратегією. Якщо у підприємства немає єдиної стратегії, то не виключено, що господарські підрозділи розробляють суперечливі та неефективні рішення. Щоб визначити ефективну стратегію, необхідно вивчити, проаналізувати внутрішній стан підприємства і зовнішні чинники. Тільки чітка оцінка становища підприємства на ринку з урахуванням особливостей ринку допоможе визначити стратегію, яка сприяла б досягненню намічених цілей і фінансових результатів²⁶.

Актуальність дослідження та необхідність забезпечення конкурентної стратегії підприємства в сучасних умовах потребує уточнення та конкретизації змісту поняття «стратегія».

Розглянемо розуміння поняття «стратегія» різними науковцями.

²⁵ Максименко Д.В. Стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 451-454.

²⁶ Максименко Д.В. Стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 451-454.

На думку Г.М.Калетніка²⁷, під стратегією потрібно розуміти набір правил і прийомів, за допомогою яких досягаються основні цілі розвитку тієї чи іншої системи. Науковець зазначав, що на випадок непередбачуваного повороту подій, наприклад банкрутства, розробляються ситуаційні стратегії, які вказують «відхідний шлях», однак головними робочими стратегіями є функціональні, котрі відображають шляхи досягнення специфічних цілей підприємства, що стоять перед окремими підрозділами і службами.

І. Ансофф²⁸ зазначає, що стратегія – це набір правил прийняття рішення щодо поведінки фірми, і визначає такі правила: встановлення відносин організації з оточуючим середовищем та всередині підприємства; грамотне ведення щоденних справ; постійне вимірювання результатів діяльності та порівняння з плановими показниками. При цьому, основною метою діяльності підприємства вчений вважає стає зростання і розвиток підприємства. Він поділив правила прийняття рішень на дві групи: правила взаємозв'язку підприємства з оточуючим середовищем і правила встановлення рівноваги між внутрішніми факторами. Т.Ю. Адаєва²⁹ вважає, що конкурентна стратегія визначається як здатність фірми виготовляти конкурентоспроможні товари, а крім цього, як конкурентна стійкість організації та її здатність пристосуватися до несприятливих умов конкуренції. У цьому визначенні враховано основні вимоги до формування конкурентної стратегії, але не врахована сфера діяльності, в якій досягається перевага. За Р.А. Єршовою конкурентна стратегія – це здатність підприємства виробляти конкурентну продукцію за ефективного використання потенціалу підприємства³⁰.

М.Портер³¹ розглядав стратегію як аналіз внутрішніх процесів та взаємодій між частинами підприємства. Для цього він застосував ідею ланцюжка цінностей і визначив, як і де додається цінність. Портер сформулював одне з найточніших визначень

²⁷ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

²⁸ Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб.: Изд-во «Питер», 1999. 416 с.

²⁹ Адаева Т. Организационные факторы и резервы повышения конкурентоспособности предприятия: учеб.пособ. Пенза: Пензен. гос. ун-т, 2011. 230 с.

³⁰ Ершова Р. Конкурентные стратегии технологически ориентированных предприятий: учеб. пособ. Екатеринбург: УГТУ, 2012. 230 с.

³¹ Портер М. Конкурентна стратегія: Методика аналізу галузей і конкурентів: навч. посіб.; пер. з англ. М. : Альпіна Бізнес Букс, 2010. 454 с.

поняття стратегії підприємства. За І.І. Пічурінім³² стратегія являє собою фактичну і потенційну можливість підприємства виробляти та реалізовувати продукцію, яка є більш привабливою для споживачів за своєю якістю та (або) ціною.

Ф. Котлер³³ вважає, що стратегія допомагає підприємству ефективно конкурувати з іншими підприємствами та займати провідні позиції на ринку. У цьому визначенні не враховано сферу діяльності, в якій досягається конкурентна перевага.

На думку О.В.Борисюк, Д.С. Малиницького³⁴, стратегію підприємства можна визначити як стратегічно орієнтовану діяльність, яка спрямована на забезпечення конкурентної позиції на ринку і підтримку довгострокових конкурентних переваг у певній сфері діяльності.

Стратегія, як її визначають творці теоретичних засад стратегічної системи обліку відповідальності, – це вибір клієнтського і ринкового сегментів, які бізнес-одиниця збирається обслуговувати; ідентифікація ключових внутрішніх та бізнес-процесів, в яких організація повинна перевершувати інших, щоб подавати цінні пропозиції клієнтам на цільових ринкових сегментах; відбір індивідуальних і потенційних можливостей для досягнення внутрішніх, клієнтських та фінансових цілей. Тобто стратегія визначає бажані для менеджменту зв'язки між наведеними перспективами³⁵.

До стратегії підприємства висувається низка вимог³⁶:

- 1) об'єднати управлінські, екологічні, економічні, технологічні, технічні та інші аспекти розвитку об'єкта управління;
- 2) домогтися інтеграції частин керованого об'єкта;
- 3) забезпечити пріоритет досягнення стратегічних цілей;
- 4) використовувати під час розроблення стратегії наукові досягнення економіки та інших наук.

Однак, в нинішніх гіпердинамічних умовах зовнішнього середовища функціонування підприємств перелік цих вимог є

³² Пічурин І. Общая теория маркетинга: учеб. пособ. Екатеринбург : УГТУ, 2011. 104 с.

³³ Котлер Ф., Келлер К.Л. Маркетинг; пер. с англ. Санкт-Петербург : Питер; Мир книг, 2012. 814 с.

³⁴ Борисюк О.В., Малиницький Д.С. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23.2018.С.160-164.

³⁵ Максименко Д.В. Стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 451-454.

³⁶ Адаева Т. Организационные факторы и резервы повышения конкурентоспособности предприятия: учеб.пособ. Пенза : Пензен. гос. ун-т, 2011. 230 с.

значно ширшим, тому він потребує доповнення. Зокрема, важливими вимогами до формування стратегії, крім зазначених, повинні бути такі. Стратегія підприємства повинна³⁷:

- бути здатною швидко реагувати на зміну економічної ситуації всередині та за межами підприємства;
- враховувати сферу діяльності, де досягається перевага;
- намагатися не завищувати власні конкурентні переваги підприємства та не занижувати переваги конкурентів;
- забезпечувати наявність достатніх можливостей у підприємства виготовляти конкурентоспроможні товари.

Основними вимогами до стратегії підприємства є забезпечення вчасної його реакції до несприятливих умов оточуючого середовища та здатність підприємства виготовляти конкурентний товар. Якщо ці правила не будуть виконуватися, то конкурентна стратегія не буде працювати, вона просто буде непотрібною. На вибір конкурентної стратегії впливає низка чинників, які потрібно враховувати на практиці, а саме: ситуацію на ринку; типи конкурентів; фазу життєвого циклу підприємства; можливості щодо виробництва продукції; забезпечення її якості та багато інших факторів.

Класифікація стратегій здійснюється за багатьма критеріями. Різні вчені пропонували свої підходи до класифікації стратегій.

Одним із перших розробив досить повну класифікацію І. Ансофф. Його класифікація має комерційну спрямованість і переважно орієнтується на конкурентні стратегії, які він описав за допомогою уточнюючих характеристик.

І. Ансофф³⁸ поділив загальні стратегії на чотири групи: конкурентні стратегії, стратегії відносин із суспільством, комерційні стратегії та портфельні стратегії. До конкурентних стратегій він відніс товарну та ринкову диференціації; до стратегій відносин із суспільством – стратегії соціальної відповідальності, стратегії переговорів; до комерційних стратегій – маркетингові, інноваційні та виробничі стратегії; до портфельних стратегій – стратегії вдосконалення діяльності, стратегії товарної експансії, стратегії розвитку ринку та стратегії диверсифікації.

О. Нефедова³⁹ визначає конкурентну стратегію як спосіб довгострокової поведінки підприємства, проте будь-яка стратегія,

³⁷ Борисюк О.В., Малиницький Д.С. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23.2018. С. 160-164.

³⁸ Ансофф І. Новая корпоративная стратегия. СПб.: Изд-во «Питер», 1999. 416 с.

³⁹ Нефедова О. Г. Механізм вибору конкурентної стратегії підприємства. Вісник економічної науки України. № 2(14). 2008. С.117-120.

зокрема конкурентна, є функцією не часу, а мети. Поставленої мети можна досягти протягом певного періоду часу, який прямо залежить від її особливостей та інших факторів. Крім того, конкурентну стратегію можна розробляти з метою досягнення певного рівня конкурентоспроможності, а вже потім спрямувати на «збереження досягнутого рівня конкурентоспроможності чи його підвищення». Конкурентна стратегія повинна забезпечувати досягнення певної цілі (мети), проте її формування – одне з найскладніших завдань стратегічного управління.

Більшість організацій використовують централізований підхід до визначення цілі, і у такому випадку формується ієрархія цілей, яка є декомпозицією цілей вищих рівнів. Ціль конкурентної стратегії є засобом досягнення цілі корпоративної стратегії. Будь-яка ціль (мета) складається з трьох елементів: певного показника, за яким перевіряють виконання критерію (досягнення цілі); засобу вимірювання величини показника та завдання – певного значення масштабу, якого організація хоче досягти⁴⁰.

Також, заслуговує на увагу сучасніша класифікація, яка використовує дев'ять критеріїв поділу стратегій підприємства (рис.1.1).

Досить повна класифікація стратегій була запропонована Р. Фатхутдіновим, яка зосереджується на стратегіях поліпшення якості товару, вдосконалення технічного рівня підприємства, економії ресурсів, підвищення ефективності використання персоналу, маркетингу⁴¹.

Своєрідну класифікацію стратегій запропонував О.М. Сумець⁴², який поділив усі стратегії на чотири групи: стратегії зростання, стратегії стабілізації, стратегії скорочення та ліквідації.

До стратегій зростання він відніс стратегії, які використовуються у сприятливих для підприємства умовах і спрямовані на розширення діяльності.

До стратегій стабілізації він відніс стратегії, які використовуються для втримання вже досягнутих позицій, тобто коли підприємство знаходиться у фазі піку своєї діяльності.

До стратегій скорочення діяльності він відніс стратегії, які вимушене використовувати підприємство для виходу з кризи і

⁴⁰ Кіндрацька Г.І. Стратегічний менеджмент : навч. посібник. 2-ге вид., переробл. і доп. К. : Знання, 2010. 406 с.

⁴¹ Фатхутдінов Р. Управління конкурентоспроможністю організації: підручник; 4-е вид., випр. і доп. М. : Ескмо, 2013. 423 с.

⁴² Сумець О.М., Бондаренко М.І. Стратегічний менеджмент: навч. посіб. К. : Хай-Тек Прес, 2010. 240 с.

відновлення прибутковості.



Рис. 1.1. Класифікація стратегій підприємства за дев'ятьма критеріями

Джерело: 43, 44, 45

До стратегій реструктуризації він відніс стратегії, які використовуються підприємством, коли його традиційна

⁴³ Пичурин И. Общая теория маркетинга: учеб. пособ. Екатеринбург: УГТУ, 2011. 104 с.

⁴⁴ Сисоєва К. Фактори конкурентоспроможності підприємства: підходи і складові. Економічні науки. 2010. № 12 (73).С. 283-287.

⁴⁵ Фатхутдінов Р. Управління конкурентоспроможністю організації: підручник; 4-е вид., випр. і доп. М.: Ескмо, 2013. 423 с.

діяльність уже не приносить такого прибутку, як раніше, й організації необхідне оновлення.

До стратегій ліквідації він відніс стратегії повної або часткової ліквідації підприємства, коли врятувати ситуацію вже неможливо і потрібно це зробити з мінімальними втратами.

Ця класифікація є лаконічною і водночас повно описує базові стратегії підприємства, тому, на нашу думку, є вартою уваги.

Ще одна варта уваги класифікація стратегій була запропонована А.Ю. Юдановим⁴⁶. Його теорія дає змогу пояснити розвиток підприємства та процес завоювання ним лідерства на ринку. На думку вченого, кожне підприємство унікальне і використовує свій набір стратегій, поділяючи їх чотири типи. До першого типу належать експлерентні стратегії, які передбачають вихід на ринок із новою продукцією й орієнтовані на швидкий одноразовий успіх.

До другого типу належать віолентні стратегії, які використовують великі підприємства з масовим виробництвом. Такі фірми намагаються ефективніше використовувати ресурси за рахунок ефекту масштабу.

До третього типу належать патієнтні стратегії, які використовуються підприємствами, які мають вузьку спеціалізацію та намагаються виготовляти унікальні товари для вузького кола споживачів.

До четвертого типу належать комутантні стратегії, які використовуються підприємствами, які не мають суттєвих переваг перед конкурентами, але здатні досить ефективно пристосовуватися під ситуацію на ринку.

Внаслідок проведеного дослідження О.В. Борисюк, Д.С. Малиницький розробили власний підхід до класифікації стратегій підприємства, який представлений у табл. 1.1.

Деякі науковці відносять стратегію реструктуризації до стратегій виживання, але, на нашу думку, доцільніше її віднести до стратегій стабілізації. Це пояснюється тим, що для того щоб здійснити певні зміни, підприємство ще повинно мати змогу понести витрати, пов'язані зі зміною його структури.

У сучасних умовах основними завданнями розроблення та реалізації стратегії підприємства і, відповідно, підвищення його економічної безпеки є:

- 1) залучення більшої кількості споживачів та формування ефективної роботи з ними;
- 2) створення такого іміджу, який змусить за інших рівних

⁴⁶ Юданов А.Ю. Конкуренция: теория и практика : Учеб.-практ. пособие. 3-е изд., испр. и доп. М. : Изд-во ГНОМ и Д, 2001. 304 с.

умов (ціни, місцезнаходження, якість товару тощо) користуватися продукцією саме цього підприємства;

3) підвищення популярності та встановлення позитивного зв'язку зі споживачами та суспільством.

Таблиця 1.1

Класифікація стратегій підприємства

№ п.п	Тип стратегії	Підтип стратегії
1	2	3
1.	Стратегія зростання (розвитку)	1) стратегія розширення виробництва; 2) стратегія виходу на нові ринки; 3) стратегія підвищення якості продукції; 4) поліпшення іміджу підприємства на ринку; 5) стратегія диверсифікації; 6) інтеграція підприємства; 7) технологічний розвиток підприємства; 8) стратегія розроблення інноваційної продукції; 9) стратегія підвищення ефективності використання персоналу
2.	Стратегія стабілізації	1) стратегія зниження витрат; 2) стратегія реструктуризації; 3) стратегія утримання позицій
3.	Стратегія виживання (скорочення)	1) санація підприємства; 2) скорочення підприємства; 3) ліквідація підприємства або його підрозділу

Джерело: ⁴⁷

Ринкові перетворення та структурна перебудова економіки України, формування та розвиток нових організаційно-правових форм господарювання висувають нові вимоги до управлінської діяльності підприємств. В наш час кожне підприємство не може не урахувати вплив різнобічних зовнішніх факторів на свою діяльність, не передбачати майбутні ризики, не визначати лінію та перспективні цілі на основі системного і ситуаційного підходів. Це означає, що суб'єкти господарювання працюють в умовах сучасного етапу розвитку систем управління – стратегічного менеджменту.

Кожне сучасне підприємство є складною соціально-економічною системою управління, при оптимізації якої виникають проблеми стосовно впливу зовнішнього середовища,

⁴⁷ Борисюк О.В., Малиницький Д.С. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 160-164.

прогнозування і визначення оптимальних режимів функціонування. Ці проблеми мають розв'язуватися на інформаційному рівні шляхом оптимізації інформаційних потоків, які функціонують всередині системи і які поступають до неї із зовнішнього середовища⁴⁸.

Стратегічний менеджмент являє собою сукупність усіх видів менеджменту, тому при розробці стратегії повинні враховуватись побажання всіх виробничих підрозділів підприємства, що є необхідним для встановлення єдиного правильного рішення в орієнтації на кінцеву мету, задля якої створене саме підприємство, тобто його місію.

На думку більшості дослідників, взаємозв'язок між підприємством і його зовнішнім середовищем – це головна характеристика стратегії. Стратегія складається з двох частин:

- 1) із запланованих, заздалегідь передбачених способів, дій з пристосування до зовнішнього середовища;
- 2) з реактивних дій як реакції на непередбачені події в зовнішньому середовищі.

Я.В. Лендел⁴⁹ вважає, що стратегія є концепцією інтегрального підходу до діяльності підприємства і являє собою таке поєднання (відповідність) ресурсів і навичок організації, з одного боку, і можливостей та ризику, що виходять з навколишнього середовища, з іншого, що діють у сьогоденні й майбутньому, при яких організація сподівається досягти своєї основної мети.

Процес стратегічного управління підприємством має бути, насамперед, безперервним, цілеспрямованим, гнучким, циклічним та ефективним.

Безперервність процесу стратегічного управління означає, що дана система здійснює такий управлінський вплив на підприємство, щоб і воно відповідно змінювалося, забезпечуючи існування його в довгостроковій перспективі. Цілеспрямованість передбачає орієнтацію будь-якої створеної системи стратегічного управління на формування й обґрунтування місії та цілей діяльності підприємства. Гнучкість системи стратегічного управління передбачає її своєчасне та адекватне вдосконалення

⁴⁸ Варава А.А. Особливості формування інформаційного забезпечення стратегічної діяльності на підприємствах. Ефективна економіка. 2013. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2333>.

⁴⁹ Лендел Я.В. Стратегічний менеджмент як інструмент підвищення ефективності управління підприємством. Моделювання регіональної економіки. 2010. № 1. С.120-128. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Modre_2010_1_17.

відповідно до зміни умов функціонування підприємства, що дозволяє йому зайняти належне місце в зовнішньому середовищі. Циклічним називають процес стратегічного управління з постійним повторенням його етапів задля трансформації підприємства з наявного стану до бажаного, зміни параметрів зовнішнього середовища.

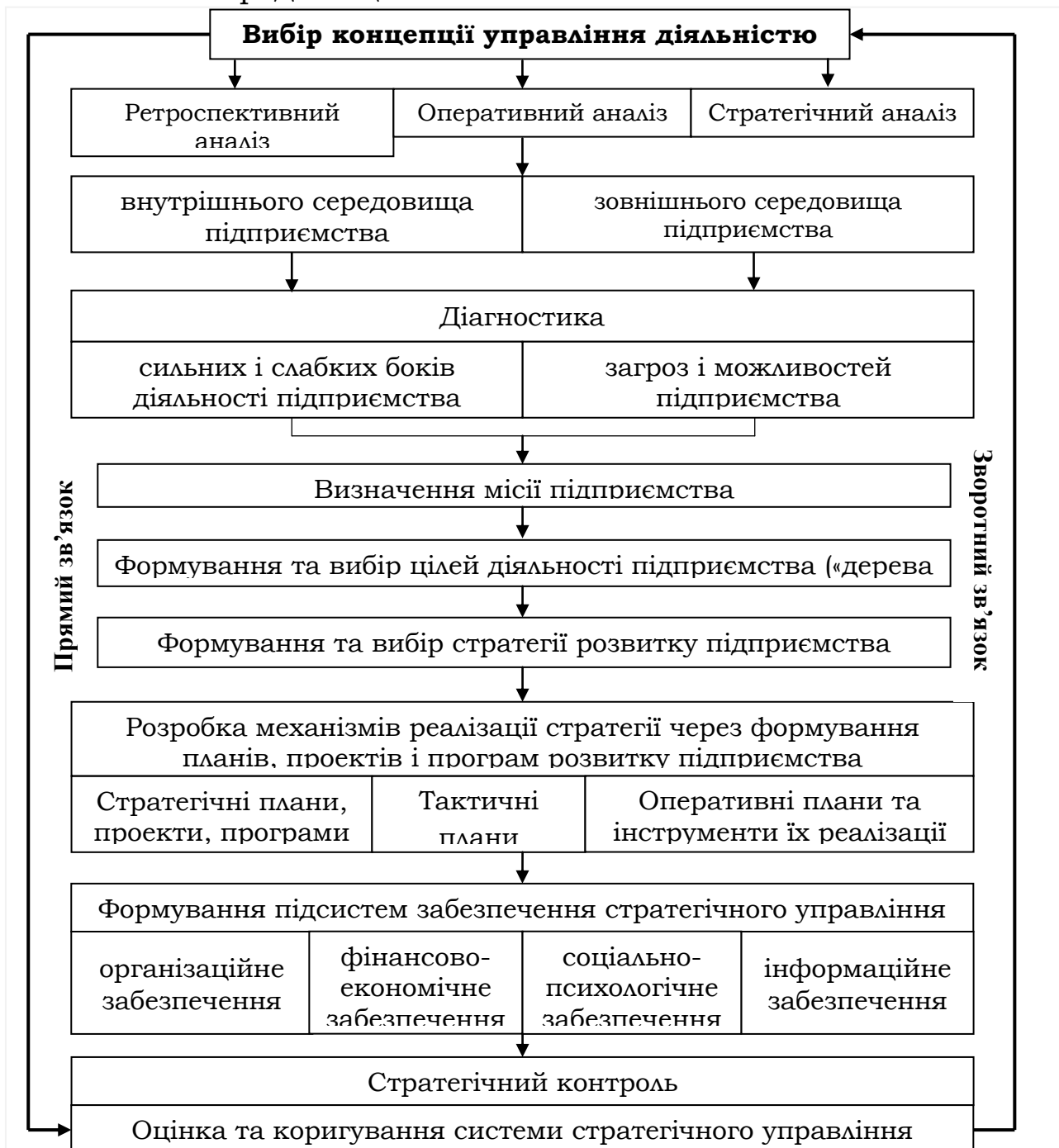


Рис.1.2. Концептуальна модель стратегічного управління суб'єкта господарювання

Джерело: ⁵⁰

⁵⁰ Райковська І.Т. Модель сучасного стратегічного управління підприємством: зміст і компоненти. ВІСНИК ЖДТУ. 2015. № 3 (73). С. 106-117.

Реалізація стратегії – це один із найважливіших етапів стратегічного управління.

Процес реалізації стратегії підприємства спрямований на вирішення трьох основних завдань:

1) встановлення пріоритету серед завдань (щодо розподілу ресурсів, встановлення організаційних відносин, створення допоміжних систем тощо), щоб їх відносна значущість відповідала тій стратегії, яку буде реалізовувати або реалізує підприємство;

2) встановлення відповідності між обраною стратегією та процесами всередині підприємства (щодо удосконалення структури підприємства; системи мотивування та стимулювання; норм та правил поведінки; кваліфікації робітників та менеджерів тощо) для того, щоб зорієнтувати його діяльність на здійснення обраної стратегії;

3) вибір та узгодження із здійснюваною стратегією стилю лідерства та підходу до управління підприємством.

Вищевказані завдання вирішуються за допомогою стратегічних змін.

Стратегічними називаються зміни, які проводяться під час виконання стратегії. Вони відбуваються як відповідь на бурхливий розвиток ринку або зумовлюються зміною цільових орієнтирів підприємства та стосуються всіх аспектів його діяльності.

Виділяються такі типи стратегічних змін:

– зумовлені обраною стратегією підприємства – часткові, локальні, радикальні;

– зумовлені кардинальними змінами зовнішніх умов функціонування підприємства – радикальні.

Наведемо стисло характеристику вищевказаних типів.

Так, часткові стратегічні зміни на підприємстві передбачають окремі зміни у будь-яких сферах підприємства: зміну пріоритетів (переорієнтація), технології та структурні перетворення у випадку, коли підприємство переходить в іншу галузь діяльності.

Локальні стратегічні зміни відбуваються тільки в певній сфері підприємства (перетворення бізнес-процесів, маркетингової політики) у випадку, коли підприємство виходить з новим товаром на ринок, не змінюючи галузі своєї діяльності.

Радикальні стратегічні зміни передбачають процес більш швидкої фундаментальної зміни в системі управління, структурі підприємства та бізнес-процесах.

Стратегічні зміни, які зумовлені стратегією підприємства, на відміну від змін, зумовлених кардинальними змінами зовнішніх умов функціонування підприємства, відбуваються протягом усього періоду реалізації стратегії.

Часткові, локальні та радикальні стратегічні зміни, зумовлені реалізацією стратегії, відбуваються в таких сферах, як інформування та мотивація персоналу; лідерство та стиль управління; організаційна культура; організаційна структура; фінансування та інше ресурсне забезпечення; компетенція та навички.

Кардинальні зміни зовнішніх умов господарювання підприємства зумовляють на підприємстві радикальні стратегічні зміни характеру та рівня ділової активності, організаційно-правової форми, структури власності, джерел фінансування, типу та ступеня диверсифікації, ринкової та збутової політики тощо.⁵¹

Сучасні підприємства розрізняють не лише за сферами діяльності. Важлива відмінність між ними полягає у відносинах власності, що проявляється у різних організаційних структурах бізнесу. Свідченням цього є поява різних видів підприємств, властивих ринковій економіці. Кожний з них вживається для їх класифікації за певними ознаками.

Для практики підприємницької діяльності в ринкових умовах, кваліфікованого управління підприємствами є їх чітка і повна класифікація за певними ознаками. Загальна кількість відокремлених і згрупованих видів підприємств залежить від числа відібраних класифікаційних ознак. Достатньо повна класифікація підприємств має бути забезпечена за умови використання таких ознак⁵²:

- 1) мета і характер діяльності;
- 2) форма власності;
- 3) належність капіталу;
- 4) правовий статус і форма господарювання;
- 5) галузево-функціональний вид діяльності;
- 6) технологічна і територіальна цілісність;
- 7) розмір середньооблікового за чисельністю працівників і сумою валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг).

Класифікація підприємств наведена у таблиці 1.2.

Однією з важливих класифікацій підприємств є класифікація за правовим статусом і формою господарювання. Одноосібне підприємство є власність однієї особи або родини. Воно несе відповідальність за свої зобов'язання усім майном. Таке підприємство може бути зареєстроване як самостійне або як філіал іншого підприємства. Форму одноосібних підприємств

⁵¹ Стратегічний менеджмент: навч. пос. Т. С. Пічугіна, С. С. Ткачова, О.П. Ткаченко. Харків. 2008. 215 с.

⁵² Основи економіки та організації підприємництва : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів. І.В. Тирпак, В.І. Тирпак, С.А. Жуков. Київ. 2011. 284 с.

мають переважно малі за чисельністю працівників підприємства.

Кооперативні підприємства (кооперативи) – це добровільні об'єднання громадян з метою спільного ведення господарської діяльності. Характерною їх ознакою є особиста участь кожного в діяльності використання власного або орендованого майна. В економіці України функціонують два основних типи кооперативів: виробничі споживчі. У перспективі можна очікувати широке поширення кооперативів в інших сферах діяльності – науковій, фінансовій, страховій тощо.

Таблиця 1.2

Класифікація та види підприємств

Класифікаційні ознаки	Види підприємств
1	2
Мета і характер	Комерційні і некомерційні
Форми власності майна	Приватні, колективні, державні, спільні
Належність капіталу	Національні, закордонні, змішані (спільні)
Правовий статус і форма господарювання	Одноосібні, кооперативні, орендні, господарські товариства
Галузево-функціональний вид діяльності	Промислові, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, виробничо-торгові, торгово-посередницькі, інноваційно-впроваджувальні, лізингові, банківські, страхові, туристичні тощо
Технологічна, територіальна цілісність і ступінь підпорядкування	Головні (материнські), дочірні, асоційовані, філії
Розмір за середньообліковою чисельністю працівників і сумою валового доходу від реалізації продукції	Малі, середні, великі

Джерело: ⁵³

Однією із специфічних організаційних форм підприємництва є орендні підприємства. Оренда означає засноване на договірних взаєминах на основі строкового платного володіння і користування майном, що необхідне орендарю для здійснення

⁵³ Основи економіки та організації підприємництва : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів. І.В. Тирпак, В.І. Тирпак, С.А. Жуков. Київ. 2011. 284 с.

підприємницької діяльності. Об'єктами оренди можуть бути цілісні майнові комплекси державних підприємств або їх структурних підрозділів (філіалів, цехів, дільниць), а також окремі одиниці майна. Господарські товариства являють собою певні об'єднання підприємств. У більшості країн з ринковою економікою такі товариства залежно від характеру інтеграції (осіб або капіталу) та ступеню відповідальності за своїми зобов'язаннями поділяються на повні, з обмеженою відповідальністю, командитні й акціонерні. Найбільш розвиненою формою господарських товариств є акціонерні товариства. Акціонерна форма господарювання має свої переваги, а саме:

- фінансові, які створюють механізм оперативної мобілізації великих за розміром інвестицій і регулярного одержання доходу у формі дивідендів від акцій;
- економічні – акціонерний капітал сприяє встановленню гнучкої системи виробничо-господарських зв'язків, опосередкованих перехресним або ланцюговим володінням акції;
- соціальні – акціонування є важливою формою роздержавлення власності підприємств будь-яких розмірів, перетворення працівників у власників певної частки їх майна.

Технологічною і територіальною цілісністю володіють так звані материнські (головні) підприємства або фірми. Особливістю їх діяльності є те, що вони контролюють інші підприємства (фірми). У залежності від розміру капіталу, що належить материнській (головній) фірмі, а також правового статусу та ступеню підпорядкованості підприємства, які перебувають у сфері впливу головного підприємства, їх можна підрозділити на дочірні і асоційовані, філіали.

Дочірнє підприємство – це юридично самостійне утворення, що здійснює комерційні операції і складає баланс. Проте материнське підприємство суворо контролює діяльність своїх дочірніх підприємств, оскільки володіє контрольним пакетом їх акцій.

Асоційоване підприємство є самостійним. Воно не знаходиться під контролем підприємства, яке володіє його акціями.

На відміну від дочірніх і асоційованих підприємств філія не має юридичної і господарської самостійності, позбавлена власного статуту та балансу, діє від імені і за дорученням головного підприємства, має однакову з ним назву. Майже весь акціонерний капітал філії належить головному підприємству. Приватними є підприємства, що засновані на власності майна окремих громадян.

Можна визначити такі три види приватних підприємств:

- індивідуальне приватне підприємство, засноване на приватній власності і праці однієї фізичної особи;
- сімейне приватне підприємство, засноване на приватній власності та праці громадян, що проживають спільно як члени однієї сім'ї і ведуть спільне господарство;
- приватне підприємство з правом найму робочої сили, засноване на приватній власності окремого громадянина України з правом найму робочої сили.

Колективне – це таке підприємство, яке засноване на одному або кількох видах колективної власності. Таке підприємство належить колективу співвласників (засновників, учасників), які діють як один суб'єкт права колективної власності.

В Україні функціонують державні та державно-комунальні підприємства. Їх майно вважається відповідно власністю загальнодержавних або адміністративно-територіальних одиниць. Державне підприємство – це самостійна господарська одиниця з правами юридичної особи, яка функціонує на основі державної форми власності у різних галузях народного господарства.

Відповідно до Законів України, діяльність державного підприємства базується на поєднанні прав власника майна (держави) та принципів самоуправління трудового колективу.

Державні органи, що уповноважені здійснювати управління державним підприємством, не вправі втручатися у його господарську діяльність. Вони вирішують питання створення підприємства і визначення цілей його діяльності, його реорганізації та ліквідації, а також здійснюють контроль за ефективністю використання та збереження довіреного підприємству майна.

Якщо підприємство засноване на базі об'єднання майна різних власників (юридичних осіб та громадян), то його називають спільним підприємством із змішаною формою власності.

Є два види спільних підприємств:

- а) звичайні (національні) спільні підприємства;
- б) спільні підприємства з іноземними інвестиціями.

Отже, засновниками спільних підприємств можуть бути юридичні особи і громадяни України та інших держав⁵⁴.

Узагальнюючи теоретичні джерела та досвід організації управління в інтегрованих структурах, можна виділити три рівні централізації функцій управління: низький, середній та високий. При низькому рівні централізації функцій управління структурні

⁵⁴ Основи економіки та організації підприємництва : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів. І.В. Тирпак, В.І. Тирпак, С.А. Жуков. Київ. 2011. 284 с.

одиниці самостійно розробляють стратегічні плани розвитку, формують фінансову політику в галузі управління активами, джерелами фінансування діяльності, грошовими потоками, інвестиціями.

При середньому рівні централізації на учасників групи покладаються функції оперативного управління. Менеджмент підприємств (установ) групи сам приймає рішення щодо ведення поточної діяльності відповідно до узгодженої стратегії розвитку групи.

Холдингова компанія, а якщо говорити про державні установи і підприємства – установа, якій підпорядковані структурні одиниці групи, контролює результати стратегічного розвитку та оперативної діяльності об'єднання.

Високий рівень передбачає централізацію функцій стратегічного та оперативного управління на рівні управляючої установи. При цьому їй передаються такі функції оперативного управління:

- розробка оперативної фінансової стратегії;
- розробка системи бюджетування;
- визначення єдиних стандартів обліку та звітності;
- оперативне управління грошовими потоками.

Централізація функцій може досягатися прямою їх передачею центральному органу через створення централізованих організаційних структур або встановленням процедур, регламентів, нормативів для їх виконання структурними одиницями.

До основних переваг централізації управління відносяться:

- прозорість і підконтрольність діяльності підпорядкованих підприємств (установ);
- можливість застосування єдиної стратегії, політики і запровадження єдиних процедур і регламентів, що в подальшому скорочує витрати на адміністративне управління всередині кожної одиниці;
- оперативний обмін інформацією між підприємствами (установами) групи;
- скорочення ризиків прийняття рішень, що дозволяє добитись синергетичного ефекту в управлінні групою підприємств (установ) ⁵⁵.

⁵⁵ Гончарук І.В., Іщенко Я.П., Стригун І.В. Організаційні аспекти облікового забезпечення управління в інтегрованих науково-виробничих структурах (на прикладі Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України). Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 9. С. 33-45.

Проведене дослідження свідчить про те, що підприємствам усіх організаційно-правових форм господарювання необхідно здійснювати фундаментальну діагностику господарської діяльності та використовувати в практичній діяльності стратегічні плани.

Головною метою впровадження стратегічного планування на підприємствах має бути забезпечення прибутковості та стійкості фінансового стану в результаті своєчасного реагування на зміни, спричинені зовнішніми та внутрішніми чинниками, можливості адаптації до агресивного ринкового середовища, спрямованість на перспективні цілі підприємства, інноваційність тощо.

Отже, основними завданнями, які має вирішувати стратегія підвищення ефективності використання персоналу, є:

- 1) підвищення рівня мотивації персоналу шляхом матеріального та нематеріального стимулювання;
- 2) обов'язкове проведення своєчасного аналізу показників ефективності використання персоналу;
- 3) використання висококваліфікованих менеджерів, які будуть здатні ефективно організувати роботу персоналу;
- 4) розвиток інтелектуального капіталу підприємства та вкладання коштів у підвищення кваліфікації персоналу;
- 5) створення сприятливого психологічного клімату в колективі. Це також дасть поштовх до підвищення продуктивності праці;
- 6) створення ефективної системи організації праці на підприємстві;
- 7) впровадження ефективної системи контролю над результатами.

В Україні з кожним днем посилюється конкуренція між підприємствами. У цих умовах правильно вибрана стратегія допомагає фірмі вийти на бажану позицію на ринку та підвищити рівень її економічної безпеки. Це стає можливим завдяки пристосуванню підприємства до оточуючого середовища, яке постійно змінюється, до розвитку нових технологій, а також завдяки ефективному використанню потенціалу.

Провівши дослідження, ми виявили, що основними вимогами до стратегії розвитку повинні бути такі⁵⁶:

- здатність швидко реагувати на зміну економічної ситуації всередині та за межами підприємства;
- врахування сфери діяльності, де досягається перевага; намагання не завищувати власні конкурентні переваги та не

⁵⁶ Борисюк О.В., Малиницький Д.С. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 160-164.

занижувати переваги конкурентів;

– забезпечувати наявність конкурентоспроможного потенціалу підприємства у виробленні товарів.

Разом із тим основними вимогами до стратегії підприємства є забезпечення вчасної реакції до несприятливих умов оточуючого середовища та здатність підприємства виготовляти конкурентоспроможний товар.

Для реалізації таких заходів особливого значення набувають питання формування адекватної сучасним вимогам інформаційної системи підприємства, дані якої дадуть змогу зважено приймати рішення щодо подальшого розвитку підприємства шляхом вибору оптимальної для підприємства стратегії.

Отже, за сучасних умов функціонування суб'єктів господарювання все більшої значущості та актуальності набувають питання формування релевантної інформаційної бази, зокрема обліково-аналітичного забезпечення як її складника, дані якої можуть бути використані керівництвом різних рівнів управління для обґрунтування зважених рішень щодо обрання оптимальних напрямів подальшої діяльності підприємства та формулювання й вибору стратегії розвитку підприємства з урахуванням сучасних тенденцій та наявних проблемних аспектів⁵⁷.

На сучасному етапі розвитку економічної думки питанням формування обґрунтованої обліково-аналітичної бази для прийняття управлінських рішень щодо вибору стратегії подальшого розвитку підприємства приділяється належна увага.

Так, у деяких працях розглядаються актуальні питання обліково-аналітичного забезпечення вибору стратегії підприємства, зокрема:

– наукові підходи вчених до трактування понять «стратегія» та «обліково-аналітична інформація»;

– визначається роль інформованості керівництва суб'єктів господарювання під час формування стратегії подальшого розвитку підприємств у стабільних і кризових умовах господарювання⁵⁸.

– визначаються складники обліково-аналітичного

⁵⁷ Чавичалов І.І., Куцинська М.В. Обліково-аналітичне забезпечення вибору стратегії розвитку підприємства під час його санації. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 18. 2017. С. 286-290.

⁵⁸ Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : [монографія]. Чернігів : Лозовий В.М., 2014. 384 с.

забезпечення під час прийняття управлінських рішень^{59,60};

– досліджується значення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні економічною безпекою підприємства під час визначення напрямів подальшого розвитку за наявності кризових явищ^{61,62};

– приділяється увага питанням формування концептуальних підходів до організації обліково-аналітичного сервісу стратегічного управління на підприємствах різного розміру⁶³ та ін.

Під час визначення напрямів стратегічного розвитку підприємства великого значення набувають питання оцінки та аналізу поточного фінансового стану підприємства, а також проблеми виявлення негативних явищ на підприємстві, зокрема фінансових.

Для оцінки зазначених аспектів у практиці проведення оцінки та аналізу використовується частіше за все як інформаційна база бухгалтерська (фінансова) звітність підприємства, а також первинні документи та реєстри обліку.

Отже, чим правильніше, відповідно до норм діючого законодавства, чим повніше та реалістичніше у формах бухгалтерських документів та формах бухгалтерської (фінансової) звітності відобразатимуться дані щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, тим більш дієвими можуть бути рекомендації-заходи, запропоновані за отриманими результатами, для обрання стратегії подальшого розвитку суб'єкта господарювання.

За результатами оцінки та аналізу поточного фінансового

⁵⁹ Нагірська К.Є. Обліково-аналітичне забезпечення вибору стратегії підприємства: систематизація наукових поглядів. Журнал Луцького національного технічного університету. Серія «Економіка та менеджмент. Регіональна економіка. Економічна теорія та економічна історія. Облік і фінанси». 2015. № 121(45). С. 205-215.

⁶⁰ Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля. 2008. №10(128). Ч.2. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal-/Soc_Gum/VISUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf.

⁶¹ Бондарчук Н.В., Ніколайчук Ю.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. Ефективна економіка. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5410>.

⁶² Гнилицька Л.В. Обліково-аналітична інформація як визначальний чинник забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2011. № 3 (157). С. 57-65.

⁶³Рябенко Л.М. Обліково-аналітичний сервіс стратегічного управління підприємством. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 3. С. 202-206.

стану підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, у керівництва суб'єкта господарювання можуть сформуватися два види стратегій розвитку, а саме:

1) захисна стратегія, застосування якої передбачає різке скорочення витрат, закриття та розпродаж окремих підрозділів підприємства, скорочення та розпродаж обладнання, зміну структури штату персоналу підприємства, скорочення окремих частин ринкового сегмента, зменшення відпускних цін і (або) обсягів реалізації продукції;

2) наступальна стратегія, практична реалізація якої передбачає здійснення модернізації обладнання, впровадження нових технологій та ефективного маркетингу, підвищення цін, пошук нових ринків збуту продукції тощо.

Нині для сільськогосподарських підприємств найважливішим етапом процесу стратегічного управління є стратегічний аналіз, що дає змогу зібрати, оцінити і систематизувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних рішень.

Важливим інструментом підтримки управлінських рішень є аналіз стратегій, за допомогою якого готується комплексний стратегічний план розвитку підприємства, здійснюється всебічна і своєчасна підтримка стратегічних управлінських рішень. Тому стратегічний аналіз є комплексним дослідженням, спрямованим на перспективу, а його першочергове завдання полягає у повноцінній підтримці стратегічних управлінських рішень. Необхідно підкреслити його спрямованість на вибір оптимальної стратегії розвитку. Такий підхід підкреслює комплексність стратегічного аналізу, його спрямованість на оцінку зовнішніх щодо підприємства факторів – макросередовища, галузі, конкуренції, технологій тощо.

Проведені авторами дослідження свідчать, що сучасний стан агросектору характеризують суперечливі процеси економічних відносин та зіткнення інтересів, які супроводжуються значними ризиками.

На нашу думку⁶⁴, вивчення можливостей ефективного управління аграрним виробництвом в умовах кризи лежить в площині глибини її визначення, дослідження причин розвитку для упередження і контролю економічного стану підприємств. Виникає необхідність у дослідженнях, націлених на розробку системного підходу до управління в умовах кризи для підтримки необхідного організаційно-економічного статусу аналітичними, а у їх складі – інформаційними методами.

⁶⁴ Правдюк Н.А. Аналітичне забезпечення антикризового управління агроформувань. Економіка АПК. № 2. 2020. С. 32-44.

У наукових працях⁶⁵ розглядаються теоретичні засади і методичний інструментарій антикризового управління підприємством, значна увага приділяється теоретичним питанням виникнення та розвитку кризових ситуацій, а також практичним аспектам проведення стабілізаційних заходів щодо виведення підприємства з кризи.

Однак, у роботах зазначених науковців немає одностайності щодо підходу до формування комплексної моделі антикризового управління і, відповідно, виникає потреба у об'єднанні існуючих розробок у загальну концепцію.

Вибір робочої гіпотези спричинено тим, що досі не вироблено єдиного підходу до того, чим є аналітичне забезпечення управління – процесом, алгоритмом показників звітності, системою доволно визначених показників чи кінцевим інформаційним продуктом? Відсутність системного підходу гальмує можливості швидкої діагностики та виходу підприємств з кризи, а також інформаційного забезпечення антикризового управління на регіональному та державному рівнях.

За рубежем зазначена проблема теж актуальна, досліджується з 90-х років. Так, W. T. Coombs (1998) зазначає, що «дослідження антикризового управління розвиває стабільну лінію досліджень, в яких розглядаються комунікативні реакції підприємств, що знаходяться в кризі»⁶⁶. Ним була розкрита система аналізу кризової ситуації, заснована на відповідальності за кризу, подано обґрунтування аналітичної бази.

Y.J. Lee, J. R. Harrald (1999)⁶⁷ дослідили, що чинне антикризове управління для типових бізнес-організацій через аналіз впливу бізнес-сфери (BAIA) досить непослідовне та фрагментоване. Зокрема, потенційною проблемою є відсутність аналітичної спроможності ідентифікувати бізнес-функції/процеси, які автори пропонують ідентифікувати, припонуючи методологію інформаційної інженерії для розробки систем. V. Chaya (2015) описує систему аналітичних тригерів в антикризовому управлінні, зважаючи на хвилю фінансових криз, що породжує необхідність оцінювання показників і чинників, що впливають на їх формування. Систематичний аналіз і регулювання економічних

⁶⁵ Рамазанов С.К., Степаненко О.П., Тимашова Л.А. Методи антикризового управління. Монографія. Луганськ : Вид-во СЛУ ім. В. Даля, 2004. 192 с.

⁶⁶ Coombs, W. T. (1998). An analytic framework for crisis situations: Better responses from a better understanding of the situation. *Journal of public relations research*, 10(3), 177-191.

⁶⁷ Lee, Y. J., & Harrald, J. R. (1999). Critical issue for business area impact analysis in business crisis management: Analytical capability. *Disaster Prevention and Management: an international journal*.

процесів за допомогою максимально або мінімально допустимих значень показників (тригерів), виступає як інструмент для профілактики і запобігання кризі⁶⁸. Дослідником А. Н. Bobryshev (2015) обґрунтовано виділення елементів вихідних концептуальних і теоретичних основ підсистеми антикризового обліку, встановлено тектологічні кордони підсистеми в контексті її взаємодії з аналітичною системою більш високого рівня, сформульована потреба в новій підсистемі з іманентною набором функцій, принципів і об'єктів для більш ефективного управління підприємствами в умовах кризи, прогнозування впливу змін зовнішнього середовища на фінансовий стан економічного суб'єкта і прийняття управлінських рішень, які підвищують стабільність і збалансований розвиток⁶⁹.

Також G. Abuselidze (2018) для здійснення ефективних антикризових заходів визначає оптимальність інформації щодо фіскальних заходів, запропоновано методологію визначення впливу формальних та неформальних інститутів на поточну діяльність компанії⁷⁰.

Загалом, проблема висвітлена досить широко, а це потребує визначення головних рис аналітичного забезпечення антикризового управління та їх ідентифікації на практиці. Серед проблем, що залишаються невирішеними, слід виділити також питання аналізу звітності, формування балансу фінансових ресурсів, норми ліквідності, аналіз та ранжування факторів управління кризою, формування інформації, яка б відповідала цільовим критеріям макро- та мікрорівнів управління кризовою ситуацією агросектору.

Термін «криза» походить від грецького слова «crisis», яке означає «вирок з якого-небудь питання або рішення в сумнівній ситуації». Також може означати «вихід, вирішення конфлікту». Класична економічна категорія термін «криза» позначає як небажану і драматичну фазу в економічній системі.

Каталізатором кризових процесів є коливання і негативні явища, що відбуваються в соціально-економічному житті

⁶⁸ Chaya, V. (2015). The system of analytical triggers in anti-crisis management (No. 0019).

⁶⁹ Bobryshev, A. N. (2015). The concept of anti-crisis management accounting subsystem formation. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet= International Accounting*, (22), 27-39.

⁷⁰ Abuselidze, G. (2018). Fiscal policy directions of small enterprises and anti-crisis measures on modern stage: During the transformation of Georgia to the EU. *Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives*, 2018, vol. 12, no. 1, p. 1-11.

суспільства. Саме в такому тлумаченні поняття кризи довгий час посідало місце в схемі теорій кон'юнктури і розвитку економіки. Надалі поняття обростало деталізацією, і у сучасному тлумаченні позиціонується категорією діалектики, яка поширює свій вплив на фінансовому, економічному і стратегічному рівнях компетенцій.

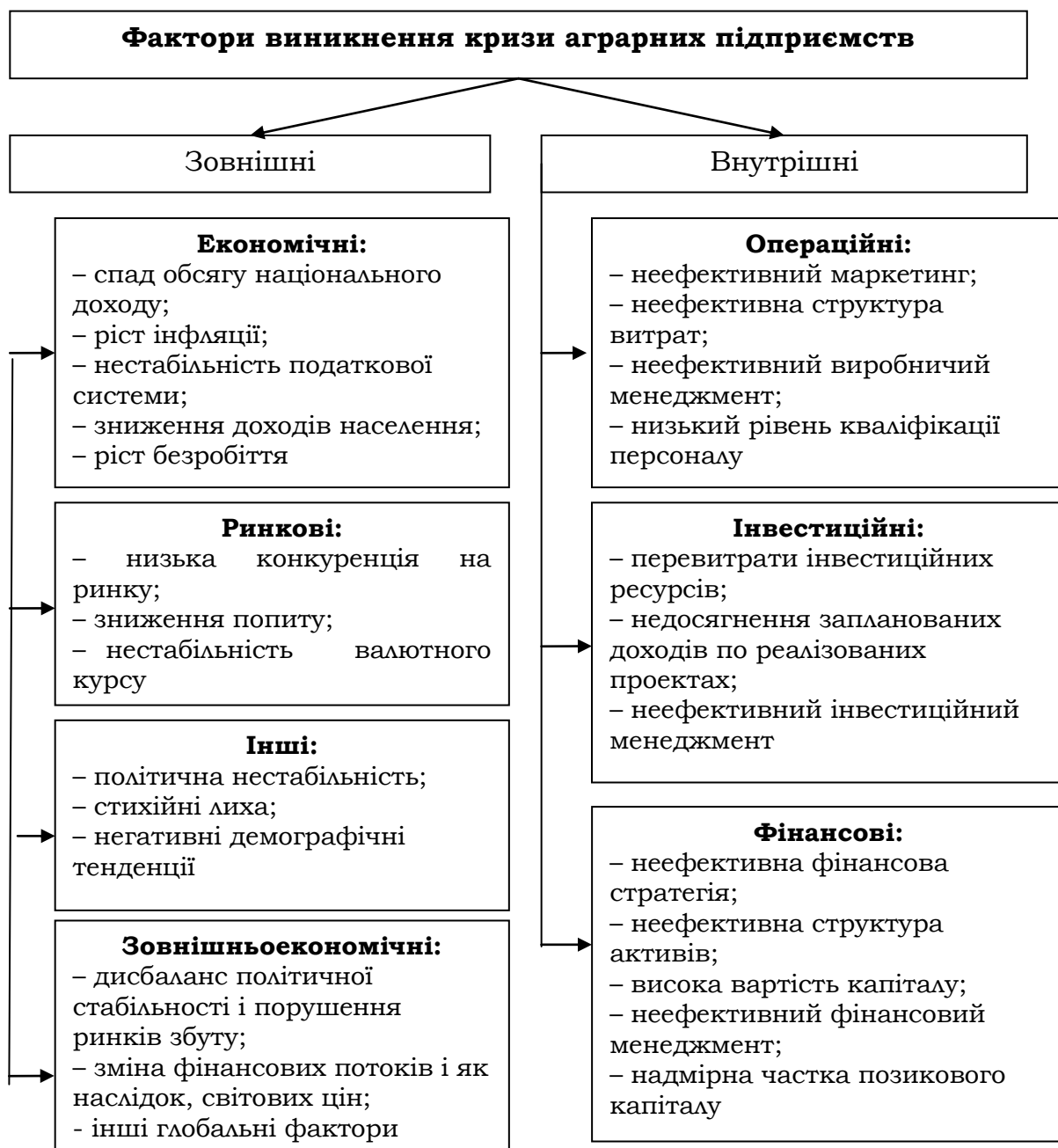


Рис. 1.3. Фактори виникнення та структура кризового стану аграрних підприємств

Джерело: складено авторами на основі ⁷¹

Відповідно до основних проблем аналітичного забезпечення антикризового управління відносять: визначення зони і виду

⁷¹ Киш Л.М. Фінансова стійкість компанії в сучасних умовах. Причорноморські економічні студії. 2018. Випуск 36. С. 75-79.

кризи; наявний потенціал її подолання; побудову антикризової програми діяльності за рахунок аналітичних, а у їх складі - інформаційних методів та інструментів.

Проблеми з якими стикається аграрна галузь і її підприємства в процесі управління, і які породжують кризу його діяльності, виникають внаслідок впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища. Фактори виникнення криз у аграрному секторі виділено вище на рис. 1.3.

Вимірювання кризи аналітично-інформаційними методами передбачає аналіз фінансових складових на макро- та мікрорівнях. Криза на макроекономічному рівні відбивається насамперед на спаді обсягів валового продукту та валової доданої вартості, або їх зростанні винятково інфляційними чи спекулятивними складовими.

Динаміка обсягів і структура валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності і доданої вартості у 2010-2018 роках приведена вище у табл. 1.3.

Відносно інформаційного забезпечення, дослідниками вони згруповані відповідно до вимог управління у операційні, інвестиційні і фінансові, – як це відображено у обліковій та фінансовій звітності. Тому в загальних рисах тактичне та стратегічне антикризове управління передбачає стабілізацію, насамперед фінансових складових господарської діяльності, а в ув'язці з антикризовим управлінням досліджуються фінансова стабільність, ліквідність підприємств та галузі та їх похідні коефіцієнти.

Тобто, оскільки основою формування показників фінансової стабільності є дані бухгалтерського обліку, від якості аналітичного супроводження та методики визначення показників стійкості і ліквідності залежить ефективність управлінських рішень, роботи підприємств, галузі, регіону, аграрної економіки.

Якщо проаналізувати темпи росту економічних показників та динаміку за галузями, то спостерігаємо, що валовий внутрішній продукт у 2018 р. зріс проти 2012 р. по у 2,7 разів, валова додана вартість за цей же період – у 2 рази. За галузями економіки сільське господарство показує високий темп росту – 226%, тоді як наприклад фінансова діяльність – лише 68,5%. Формування основних макроекономічних показників розвитку сільського господарства приведено у табл.1.4. Найбільш високий темп росту – 3,8 разів демонструє випуск послуг та несільськогосподарської другорядної діяльності, досить стабільний ріст випуску продукції рослинництва – 3,7 разів, тваринництво – 2,63 рази.

Таблиця 1.3

Динаміка обсягів і структура валового внутрішнього продукту і доданої вартості за видами діяльності у 2010-2018 рр., основні ціни, млн. грн.

Види/групи продукції/діяльності	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Валовий внутрішній продукт	1303094	1404293	1369190	1431826	2037084	2444191	3558706
Сільське господарство	102296	124016	131721	154090	254994	273147	360757
Добувна промисловість	85029	79133	68728	68173	94686	123664	213 258
Переробна промисловість	151160	156671	150817	164491	245371	305703	409 862
Постачання електроенергії	39604	41945	38755	39436	53967	68798	11350
Будівництво	35592	34516	29632	30106	44795	59619	82924
Торгівля	194745	201133	182674	197356	285741	326457	471 456
Транспорт	96677	99246	94015	98406	139208	163400	225989
Фінансова діяльність	59294	65798	65008	55730	61168	77561	99 921
Наукова діяльність	38909	46362	44396	41101	58561	72380	110445
Обслуговування	15027	16332	16621	17608	23499	29772	47 306
Державне управління	54021	60827	72439	80799	95957	116229	214874
Освіта	62655	72896	75692	73679	79064	89981	156864
Охорона здоров'я	43929	47518	45745	45937	49886	58773	87 199
Мистецтво	9007	11108	11878	10738	12156	13652	87 199
Валова додана вартість	1128347	1219129	1197981	1262027	1736239	2066730	2310580
Податки на продукти	177360	187981	173390	171900	304258	383390	550 472
Субсидії на продукти	-2613	-2817	-2181	-2101	-3413	-5929	-8726

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Загалом валова додана вартість за аналізований період 2011-2018 рр. зросла у 1,9 разів. Наведені дані характеризуються різними темпами динаміки. Як бачимо, лінія тренду чистої доданої вартості зі значним коефіцієнтом достовірності показує динаміку зростання і на наступні періоди. Чистий поточний прибуток теж показує поступальні темпи росту. Показники субсидії на виробництво зовсім незначні, нестабільні за роками.

Таблиця 1.4

Макроекономічні показники розвитку сільського господарства за 2011-2018 рр., тис. грн.

Види/групи продукції/діяльності	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Випуск рослинництва	172682	171759	207339	262390	397619	487127	522635	629226
Випуск тваринництва	76310	84539	91645	98703	134638	138458	172260	200935
Випуск сільськогосподарських продуктів	248992	256298	298984	361093	532257	625585	694895	830161
Випуск с.-г. послуг	3364	3787	5515	7359	8256	8455	8998	12764
Випуск с.-г. продукції	252356	260085	304499	368452	540513	634040	703893	842925
Несільськогосподарська другорядна діяльність	1213	1750	2555	2737	3693	3751	3899	4662
Випуск сільськогосподарської галузі	253569	261835	307054	371189	544206	637791	707792	847587
Проміжне споживання	146504	152608	178553	214804	311838	367396	414115	499916
Валова додана вартість	107065	109227	128501	156385	232368	270395	293677	201937
Споживання основного капіталу	5346	7251	9315	9981	14010	16315	23162	нд
Чиста додана вартість	101719	101976	119186	146404	218358	254080	270515	нд
Оплата праці найманих працівників	21845	25789	29823	30461	34038	39731	52810	нд
Інші податки на виробництво	884	1294	1333	1596	3078	1934	2677	нд
Інші субсидії на виробництво	1180	1125	624	279	1732	1676	5841	
Факторний дохід	102015	101807	118477	145087	217012	253822	273679	нд
Чистий поточний прибуток (змішаний дохід)	80170	76018	88654	114626	182974	214091	220869	нд

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Для мікрорівня аграрних підприємств фінансова криза – це фаза розбалансованої діяльності, яка характеризується обмеженими можливостями впливу на його фінансові відносини, здійснення витрат та формування прибутку. Проявом кризових явищ у фінансовій діяльності підприємств є суттєве погіршення структури капіталу, платоспроможності і ліквідності під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів. Можливе настання банкрутства є такою стадією фінансової кризи, на якій підприємство вже нездатне здійснювати фінансове забезпечення своєї господарської діяльності.

При цьому непрогнозований процес втрати потенціалу розвитку підприємства стає загрозою для його подальшого існування.

Аналіз фінансового стану аграрних підприємств України за 2012-2018 рр. наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Фінансовий стан аграрних підприємств України за 2012-2018 рр.

Показники/ роки	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Ресурси, мрд. грн.	276651,8	313096,8	390607,0	685844,9	1537319,1	911614,1	983593, 6
Чистий прибуток, млн.грн.	26787,2	14984,5	21481,3	102849,1	90613,2	68858,5	71002,6
Рентабель- ність діяль- ності, %	21,7	11,3	20,6	41,7	32,4	22,4	18,3
Оборотні активи, %	63,2	62,3	68,5	75,0	85,8	70,1	68,7
Власний капітал, %	53,6	50,1	42,0	40,2	24,1	47,9	49,1

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Якщо ресурси за аналізований період 2012-2018 рр. зросли у 3,6 разів, то чистий прибуток – у 2,7 рази. Рентабельність діяльності знизилась на 3,4 пп, у балансі ресурсів частка основних засобів зросла на 5,5%, а власного капіталу знизилася на 4,5%.

Для аналізу даних та інформації на мікрорівні скористаємося звітністю ПАТ «Миронівський хлібопродукт».

У табл. 1.6 наведено основні фінансово-економічні показники його діяльності на основі даних річної фінансової звітності за період 2012 - 2018 рр.

За період 2012 - 2018 рр. баланс зріс на 40%, окремі його статті – на 80%. Основні фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за аналізований період наведено у таблиці 1.7.

Показники для аналізу фінансового стану аналізованого підприємства, їх нормативне значення та аналіз відхилень наведено у табл.1.8.

Вважаємо, що аналіз даних аналітичного забезпечення тактичного та стратегічного антикризового управління аграрного підприємства включає в себе збір необхідних даних, їх обробку, розрахунок показників зміни статей фінансових звітів, розрахунок фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз значень фінансових коефіцієнтів із нормативними значеннями, аналіз зміни фінансових коефіцієнтів, формулювання висновків стосовно фінансового стану сільськогосподарського підприємства⁷².

Таблиця 1.6

Основні показники балансу ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2012-2018 рр., млн. грн.

Показники/роки	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Необоротні активи	8575,7	9209,5	7852,0	9505,6	21742,9	27280,0	15514,3
Оборотні активи	8 665,2	13 648,8	16 113,5	22 128,5	24 984,9	13 088,0	15043,5
Власний капітал	2 488,7	2 236,2	-5 194,8	-10 359,6	-1 307,6	-6 295,5	-13492,4
Довгострокові зобов'язання	4 616,0	6 151,6	8 475,3	15 598,4	17 034,8	21 248,1	20945,8
Поточні зобов'язання	14 256,4	14 470,5	20 685,0	26 395,2	31 000,7	25 415,6	23104,5
Баланс	21361,4	22858,4	23965,5	31634,1	46727,8	40368,0	30557,8

Джерело: складено авторами за даними фінансової звітності ПАТ «Миронівський хлібопродукт»

Джерела інформації, які використовуються для планування грошових потоків відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф. 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф. 3 Звіт про рух грошових коштів підприємства (за прямим та непрямим методом), а також форми управлінської документації про грошові

⁷² Правдюк Н.Л. Аналітичне забезпечення антикризового управління агроформувань. Економіка АПК. № 2. 2020. С. 32-44.

потоки, реєстри бухгалтерського обліку й бюджети⁷³. Основними фінансовими документами надходження і витрати коштів є: касовий бюджет – план надходження і витрати коштів; платіжний календар; форма поточного фінансового плану управління грошовими потоками. Іноді використовують дані системи стратегічного бухгалтерського обліку, зокрема, прогнозних форм фінансової звітності, з урахуванням впливу зовнішніх і внутрішніх факторів, безпосередньо пов'язаних з грошовими потоками.

Таблиця 1.7

Основні фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2012 - 2018 рр., млн. грн

Показники/роки	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції	11 666,	6 573,1	8 250,4	10 762,7	12 724,6	17 849,2	34,464,2
Разом доходи	13 773,8	8 889,8	15 348,9	24 906,8	20 216,9	31 340,9	54,946,1
Собівартість реалізованої продукції	10 356,8	4 957,3	5 991,0	8 285,3	9 629,3	13 118,3	26,943,0
Інші операційні витрати	1 930,1	2 203,0	10 712,9	19 152,6	9 201,8	14 107,7	16,065,1
Разом витрати	12 358,2	7 221,6	17 974,4	27 477,5	18 969,0	27 666,6	45,353,3
Фінансовий результат до оподаткування	1 690,2	1 265,9	-6 164,6	-5 191,2	-2 269,5	-1 802,6	3,971,9
Податок на прибуток	30,4	-34,1	-36,5	26,5	7,6	0,5	-
Чистий прибуток (збиток)	1 659,8	1 231,9	-6 201,1	-5 164,7	-2 261,8	-1 802,2	3,971,9

Джерело: складено авторами за даними фінансової звітності ПАТ «Миронівський хлібопродукт»

Дослідниками, зокрема В. Гавриленко⁷⁴, пропонується удосконалена процедура виявлення ризиків на основі обліково-аналітичної інформації, а саме визначення інформаційних джерел,

⁷³ Гудзенко Н.М., Китайчук Т.Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С.125-134.

⁷⁴ Гавриленко В. О. Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління: теорія і практика: монографія. Черкас. держ. технол. ун-т. Черкаси: видавець ФОП Гордієнко Є. І., 2018. 480 с.

необхідних для розрахунку й аналізу невизначеності та підприємницького ризику, виявлення ступеня впливу ризику на діяльність суб'єкта господарювання та нівелювання цього впливу для недопущення кризи.

Таблиця 1.8

Нормативне значення фінансових та економічних показників для аналізу фінансового стану аграрних підприємств

Показник	Нормативне значення	Призначення (опис)
Показники фінансової стійкості		
Коефіцієнт автономії	> 0,5	Визначається як відношення загальної суми власних коштів до підсумку балансу, чим більше значення коефіцієнта, тим менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,6–0,7	Співвідношення суми власного капіталу і довгострокових зобов'язань до суми пасивів. Показує, яку частку активів компанія здатна фінансувати за рахунок постійного і довгострокового капіталу. Високе значення вказує на перспективи розвитку, неризик банкрутства
Показники ліквідності		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2	Співвідношення найбільш ліквідної частини активів і поточних (короткострокових) зобов'язань. Частка поточних зобов'язань компанії, яка може бути погашена негайно
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,8	Вимірює здатність компанії вчасно погасити свої короткострокові зобов'язання з допомогою високоліквідних активів. Близький до поточної ліквідності, але більш консервативний і точний
Коефіцієнт покриття	2	Співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань, індикатор здатності компанії відповідати оборотними активами за поточними зобов'язаннями

Джерело: складено авторами на основі ⁷⁵

У табл.1.9 наведені окремі значення показників фінансового стану аналізованого підприємства за даними звітності.

Процес тактичного та стратегічного антикризового управління потребує прийняття складних управлінських рішень щодо підвищення ефективності діяльності і виведення його з кризового стану. Для цього необхідно сформулювати певний алгоритм дій.

Наприклад, за аналізом наукових джерел⁷⁶ встановлено

⁷⁵ Лупенко Ю.О., Захарчук О.В., Пугачов М.І. та ін. Довідник економіста сільськогосподарського підприємства. За ред. Ю.О. Лупенка та О.В. Захарчука. К. : ННЦ «ІАЕ», 2018. 600 с.

найбільш доцільну їх послідовність: діагностика поточного стану підприємства через аналіз фінансової спроможності, ліквідності та виробничого потенціалу; пошук можливостей покращення ефективності функціонування підприємства інформаційними та обліково-аналітичними інструментами; розробка стратегічного плану антикризового управління підприємством, у т.ч. із застосуванням математичного моделювання; створення цілісної системи антикризового управління фінансовими ресурсами підприємства.

Таблиця 1.9

Основні фінансово-економічні коефіцієнти діяльності ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2012 - 2018 рр.

Показники/роки	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Ліквідність, %	60,78	94,32	77,90	83,84	80,59	51,50	65,11
Прискорена ліквідність, %	56,39	89,94	73,59	78,67	74,44	48,99	57,20
Грошова ліквідність, %	2,48	4,93	1,78	3,15	4,17	2,77%	4,64
Цикл погашення дебіторської заборгованості, рази	4,85	1,73	1,42	2,31	1,95	4,88	12,52
Цикл оновлення запасів, рази	1655,1	781,2	672,2	607,2	504,3	2062,3	1474,3
Частка залученого капіталу в активах, %	88,35	90,22	121,68	132,75	102,80	115,60	144,15
Співвідношення залученого та власного капіталу, %	758,32	922,16	-	-	-	-	-
Частка основних засобів в активах, %	36,06	51,97	50,50	44,40	65,51	89,56	48,46
Рівень зносу основних засобів, %	25,19	21,67	27,8	30,49	20,60	22,50	12,18
Прибутковість, %	14,23	18,74	75,16	47,99	17,78	10,10	11,52
Прибуток на задіяні активи, %	7,77	5,39	25,88	16,33	4,84	4,46	13,00
Прибуток на інвестований власний капітал, %	66,69	55,09	-	-49,85	-	-28,63	-29,44
Чистий дохід на одного працівника, тис. грн.	2764,5	1600,0	-	-	3861,8	5199,3	9502,1

Джерело: складено авторами за даними фінансової звітності ПАТ «Миронівський хлібопродукт»

Завдання вдосконалення механізму аналітичного

⁷⁶ Рамазанов С.К., Степаненко О.П., Тимашова Л.А. Методи антикризового управління. Монографія. Луганськ : Вид-во СЛУ ім. В. Даля, 2004. 192 с.

забезпечення тактичного та стратегічного антикризового управління агроформувань передбачає системне покращення організації їх фінансово-економічної діяльності (розробка планів та прогнозу, маржинальний аналіз виробничо-господарської діяльності, оцінка ефективності фінансового забезпечення за нормативами, бюджетування, вдосконалення кредитної, податкової системи, страхування, амортизаційних відрахувань, корпоратизації та ін.)⁷⁷.

Ефективність тактичного та стратегічного антикризового управління агроформувань значною мірою залежить від виконання алгоритму, представленого на рис. 1.4.

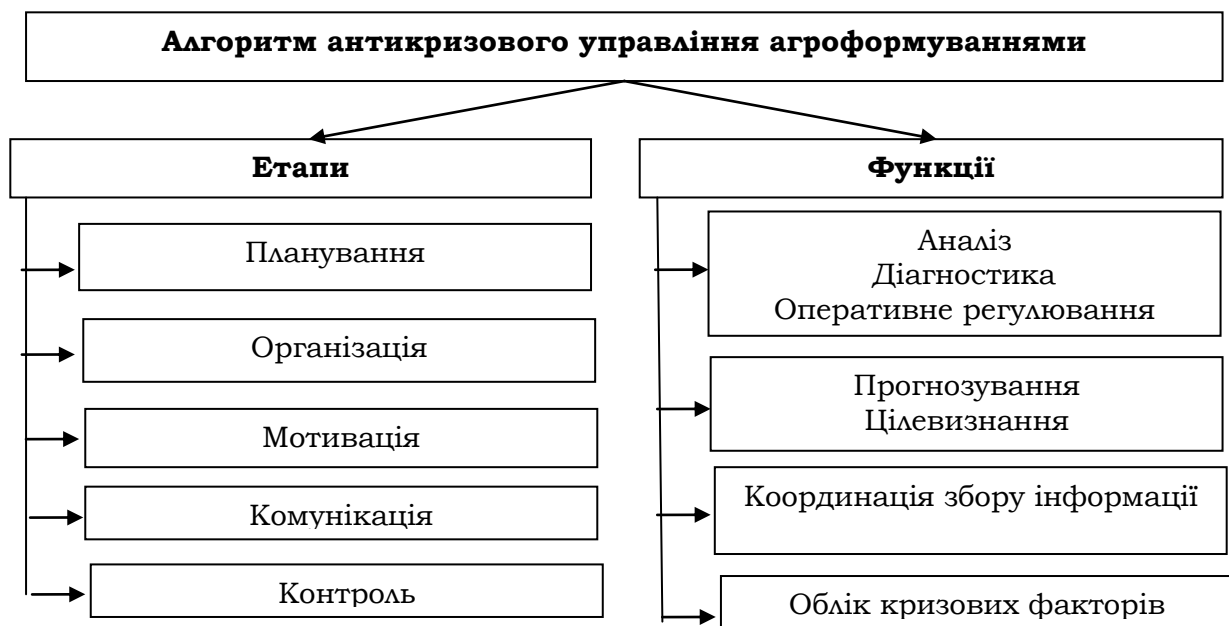


Рис. 1.4. Алгоритм тактичного та стратегічного антикризового управління агроформуваннями

Джерело: складено авторами на основі ⁷⁸

Загалом, система антикризового управління повинна забезпечити ефективне вирішення наступних завдань: діагностика кризових явищ; реагування на кризові явища; реалізація внутрішніх можливостей виходу підприємства з кризового стану. У алгоритмі, приведеному на рис. 1.3, враховано дві складові: ефективність використання інформаційного забезпечення та ефективність антикризового управління. Така

⁷⁷ Гудзенко Н.М., Китайчук Т.Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С. 125-134.

⁷⁸ Киш Л.М. Фінансова стійкість компанії в сучасних умовах. Причорноморські економічні студії. 2018. Випуск 36. С. 75-79.

ефективність може бути розрахована за допомогою критерію ⁷⁹:

$$f(r,t) \rightarrow \min \quad (1.1),$$

де: r - загальна кількість ресурсів, що витрачаються на інформаційне забезпечення (матеріальні, інтелектуальні, трудові);
 t - час стабілізації функціонування агроформування.

У випадку, якщо вичерпано власні фінансові можливості, залучаються зовнішні джерела, контрагенти і джерела інформації яких приведені у табл. 1.10 за переліком кредитні, бюджетні, страхові та фінансові ресурси.

Таблиця 1.10

**Контрагенти та джерела залучення фінансових ресурсів
для тактичного та стратегічного антикризового управління
агроформуваннями**

Назва контрагентів	Джерела інформації
Кредитні ресурси	
Світовий банк (WB)	http://www.worldbank.org/
Міжнародний Банк Реконструкції та Розвитку (IBRD)	http://www.vsemirnyjbank.org/ru/who-we-are/ibrd
Міжнародна Асоціація з Розвитку (IDA)	http://ida.worldbank.org/
Міжнародна Фінансова Корпорація (IFC)	www.ifc.org .
Багатостороння Агенція Гарантування Інвестицій (MIGA)	www.miga.org
Бюджетні ресурси	
Інформаційно-аналітичний портал АПК	http://www.minagro.gov.ua/
Міністерство розвитку громад та територій	http://www.minregion.gov.ua
Національна академія аграрних наук	http://www.naas.gov.ua/
Обласні адміністрації	https://www.profiwins.com.ua/uk/adress-all/oga.html
Страхові ресурси	
Ліга страхових організацій України	uainsur.com/
ПрАТ СК «АХА СТРАХУВАННЯ»	https://axa-ukraine.com/ru/
ПрАТ «Українська АСК АСКА»	www.aska.com.ua/
«Страхова компанія АСКО-ДОНБАС ПІВНІЧНИЙ»	askods.com/
ПрАТ «СК «БРОКБІЗНЕС»	bbs.ua/ru/
ТОВ з додатковою відповідальністю «Страхова компанія «ГАРДІАН»	www.grdn.com.ua/
Фінансові ресурси	
Навігатор у світі бізнес-фінансів	http://www.prostobiz.ua/
Проект «Розвиток фінансування аграрного сектору в Європі та Центральній Азії»	https://www.slideshare.net/ssc_social/ifc-66057807

Джерело: складено авторами на основі ⁸⁰

⁷⁹ Рамазанов С.К., Степаненко О.П., Тимашова Л.А. Методи антикризового управління. Монографія. Луганськ : Вид-во СЧУ ім. В. Даля, 2004. 192 с.

Отже, аналітичне забезпечення тактичного та стратегічного антикризового управління агроформувань потребує належного методичного обґрунтування. Сам термін передбачає впорядкування у певному алгоритмі інформації обліку, звітності, зовнішніх фінансових та економічних показників у систему фінансового аналізу, який дозволяє інтерпретувати показники за рівнями компетенції та формувати управлінські рішення для сталого розвитку агроформувань⁸¹.

Облікова система підприємства як одне з основних джерел генерування інформації для прийняття управлінських рішень є постійним об'єктом для здійснення вдосконалень, що обґрунтовується розвитком системи управління підприємствами в умовах ускладнення їх організаційної структури, системи міжфірмових взаємозв'язків та підвищення рівня динамічності конкурентного середовища на тлі формування глобальної економіки. Однією з детермінант розвитку облікової системи в умовах сьогодення є необхідність формування інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємствами. Вирішення такого завдання передусім передбачає необхідність виявлення та аналіз причин невідповідності інформації, що надається обліковою системою, потребам суб'єктів стратегічного управління, на основі яких має бути сформовано комплекс заходів щодо їх усунення, що сприятиме підвищенню ролі бухгалтерського обліку в процесі управління підприємствами та у цілому забезпечуватиме подальший розвиток облікової науки⁸².

З кожним роком доступ до різноманітної інформації стає все більш ширшим і доступнішим. Поряд із загальною економічною інформацією набирає масштабності облікова інформація. Це дає можливість підприємствам та різним бізнесовим структурам формувати думку про діяльність підприємства в цілому та окремо про конкурентів, контрагентів, інвесторів тощо. Основою економічного розвитку країни та основним джерелом забезпеченості населення продовольством є аграрний сектор. Як зазначено в Стратегії розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року, «аграрний сектор України з його базовою складовою, сільським господарством, є

⁸⁰ Лупенко Ю.О., Захарчук О.В., Пугачов М.І. та ін. Довідник економіста сільськогосподарського підприємства. За ред. Ю.О. Лупенка та О.В. Захарчука. К. : ННЦ «ІАЕ», 2018. 600 с.

⁸¹ Правдюк Н.Л. Аналітичне забезпечення антикризового управління агроформувань. Економіка АПК. № 2.2020. С. 32-44.

⁸² Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 34. 2019. С.139-144.

системоутворюючим у національній економіці, формує засади збереження суверенності держави, продовольчу та у визначених межах економічну, екологічну та енергетичну безпеку, забезпечує розвиток національної економіки та формує соціально-економічні основи розвитку сільських територій⁸³.

Як зазначалося раніше в наших дослідженнях, інституціонально-ринкова складова повинна бути сформована на принципах гармонійної збалансованості усіх її елементів з орієнтацією на забезпечення конкурентоспроможності аграрної галузі як системної цілісності. Важливим в системі збалансованості інституціональної інфраструктури повинна бути встановлена рівноважність відносин міри і гармонії, що не дотримується в розвитку соціально-економічних утворень аграрного сектора економіки. У розрізі регіонів існує великий розмір варіації в рівнях розбалансованості галузей та у внутрішньогалузевих структурах⁸⁴.

Інформація в усі часи мала цінність. Вона залежала від потреб різних верств населення, історичного періоду, часу, місця, культурних цінностей, специфіки виробництва тощо. З часом набули розвитку такі поняття як «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-сервісне забезпечення», «обліково-інформаційне забезпечення». Різна інформація повинна працювати не тільки на потреби сьогодення, а й впливати на обґрунтування стратегії розвитку підприємств.

Однією з особливостей сучасного етапу розвитку економіки, що проявляється в детермінантах, які стосуються вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації, є необхідність формування стратегічного бачення стосовно подальшого розвитку компанії (для внутрішніх користувачів – із метою стратегічного управління, для зовнішніх – із метою здійснення стратегічних інвестицій та надання позик), оскільки лише застосування стратегічно орієнтованого підходу дає змогу сформувати стратегію розвитку компанії на основі аналізу наявних тенденцій, можливих небезпек та загроз, позитивних зрушень та непередбачених ситуацій, які можуть змінити

⁸³ Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року: схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 806-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-%D1%80>

⁸⁴ Система менеджменту інституціональної трансформації економіки України (теоретико-методологічний аспект). За заг. ред. О.Д. Гудзинського. К.: ТОВ «Аграр Медіа Груп», 2012. 771 с.

діяльність компанії в майбутньому⁸⁵.

Своєю чергою, для забезпечення ефективності функціонування системи стратегічного управління на підприємстві необхідною є побудова дієвої системи її облікового забезпечення, яка б урахувала особливості даного виду управління, з одного боку, а з іншого – наявний обліковий інструментарій, який може використовуватися для вдосконалення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації стратегічного спрямування. Для побудови такої облікової системи слід виявити вимоги, які висуваються суб'єктами системи стратегічного управління до облікової системи в контексті класичного набору чинників, та сформулювати подальші шляхи її розвитку (рис.1.5).



Рис.1.5. Взаємозв'язок між системою стратегічного управління та обліковою системою підприємства в контексті чинників її розвитку

Джерело:⁸⁶

Необхідно розуміти, що облік – це сфера обслуговування

⁸⁵ Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 34. 2019. С. 139-144.

⁸⁶ Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 34. 2019. С. 139-144.

управління (менеджменту); це сервіс, який дає можливість управлінцям різних рівнів своєчасно приймати відповідні рішення як теперішнього (історичного), так і стратегічного характеру.

Як зазначав В.Ю. Царук, інформація є визначальним чинником, що характеризує рівень безпеки аграрного бізнесу. Висока проінформованість керівників та менеджерів про бізнес-процеси та загрози дозволяє мінімізувати ризики та забезпечити конкурентні переваги⁸⁷.

Процес, за допомогою якого менеджери (управлінський персонал різних рівнів) здійснюють довгострокове керування підприємством, визначають специфічні цілі діяльності, розробляють стратегії для досягнення цих цілей, враховуючи всі релевантні зовнішні та внутрішні умови, а також забезпечують виконання розроблених відповідних планів, які постійно розвиваються і змінюються, створюють таку систему як стратегічне управління. Тобто, виникнення одного із підвидів обліково-аналітичної системи, такого як стратегічний управлінський облік, виявилось зручною та корисною, оскільки він дозволяє зосередитись на стратегічних перспективах діяльності підприємства. У процесі стратегічного управління важливо зрозуміти роль та місце стратегічного управлінського обліку.

Керівництво постійно потребує інформації особливого, а то й специфічного характеру для здійснення функцій планування, прийняття різних управлінських рішень та контролю.

Облікова інформація повинна відповідати особливостям інформаційних запитів користувачів. Вона є індивідуальною, унікальною, визначеною тільки потребами періоду запиту і не потребує приведення її у відповідність із процесуальними нормами підготовки фінансових звітів.

Тобто, інформація завжди розрахована не тільки на внутрішніх, але й на зовнішніх користувачів. Так, наприклад, працівники у свою чергу зацікавлені в інформації щодо прибутковості та стабільності діяльності підприємства, здатності підприємства забезпечувати вчасну і оптимальну оплату праці, постійність роботи та зайнятість. Узагальнення інформації про ресурси компанії, результати її діяльності потребують зовнішні користувачі. Така інформація ними буде використана у разі прийняття рішень про інвестиції, надання кредитів, укладанні контрактів тощо.

Аграрний сектор завжди був, є і залишається об'єктом уваги фахівців різних рівнів. Різноманітність спеціальностей (посад),

⁸⁷ Царук В. Ю. Бухгалтерський облік у системі стратегічного управління аграрним підприємством. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2017. Т. 27. № 1. С. 280-285.

різних видів діяльності потребує постійної інформації стосовно потреб спеціалістів різних рівнів виробництва та управління. Тому правильність, точність і суттєвість інформації, яка накопичується в обліку та вміння вірного її застосування відіграє важливу роль у діяльності підприємства.

За результатами своїх досліджень Р.Ф. Бруханський⁸⁸ визначив три базові проблеми практичного застосування моделі обліково-аналітичного забезпечення потреб стратегічного управління в аграрних підприємствах України: інформаційне забезпечення прийняття рішень відбувається за умов відсутності науково обґрунтованих вимог і підходів до формування інформації стратегічного характеру; значна частина інформації, що стосується зовнішньої сфери діяльності аграрних підприємств є неповною та неточною; домінування політичних аспектів регулювання ринку в Україні нівелює класичні закони економічного розвитку.

Розроблення шляхів забезпечення відповідності облікової інформації потребам стратегічного управління обов'язково передбачає визначення причин існування таких розривів між наявними потребами суб'єктів та можливостями бухгалтерів щодо їх задоволення.

Ступінь глибини таких розривів визначатиме подальші дії щодо розвитку системи облікового забезпечення стратегічного управління як на рівні окремого підприємства, так і на рівні національної або глобальної системи бухгалтерського обліку (налагодження системи аналітичного обліку, впровадження нових облікових інструментів, кардинальне реформування методології бухгалтерського обліку (методи оцінки об'єктів обліку, трансформація існуючої системи бухгалтерської звітності) тощо).

Сьогодні вітчизняні дослідники виділяють значну кількість причин невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління, які пов'язані як зі зміною внутрішніх особливостей функціонування облікової системи (теоретичних, методологічних, організаційних, техніко-технологічних тощо), так і зі змінами, що відбуваються в зовнішньому середовищі системи бухгалтерського обліку (динамізм конкурентного середовища, ризику, поява майбутніх подій із невизначеними наслідками тощо) (табл.1.11)⁸⁹.

⁸⁸ Бруханський Р.Ф. Актуалізація стратегічних векторів обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрних підприємств України. Український журнал прикладної економіки. 2016. Том 1. № 1. С. 11-21.

⁸⁹ Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 34. 2019. С.139-144.

**Узагальнені підходи дослідників до причин
невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів
стратегічного управління**

№ п.п	Автор	Причини невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління
1	2	3
1.	Р.Ф. Бруханський ⁹⁰	Неможливість забезпечити: відображення майбутніх фактів господарського життя; виокремлення складників зовнішнього середовища як об'єктів стратегічного обліку; введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат; застосування методів стратегічного обліку до традиційних видів фактів господарського життя й об'єктів обліку; вдосконалення порядку застосування методів стратегічного обліку відповідно до нових об'єктів стратегічного обліку
2.	О.В. Вақун ⁹¹	Неможливість отримання повної та достовірної інформації про зовнішнє середовище з облікової системи
3.	С.Ф. Голов ⁹²	Ретроспективний характер даних бухгалтерського обліку та їх спрямованість на внутрішні аспекти господарської діяльності
4.	Н.О. Голуб ⁹³	Необхідність надавання не лише фактичних, а й прогностичних, очікуваних результатів
5.	З.В. Гуцайлук ⁹⁴	Неможливість формування інформації про зовнішнє середовище та безпосередньо стратегію діяльності підприємства в чинній системі обліку через відсутність відповідних об'єктів
6.	Н.Ю. Єршова ⁹⁵	Неможливість забезпечити: 1) інформаційне забезпечення розроблення кількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибору найбільш оптимального з них;

⁹⁰ Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.

⁹¹ Вақун О.В. Теоретичні аспекти стратегічної бухгалтерської звітності підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 3 (33). С. 19-29.

⁹² Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

⁹³ Голуб Н.О. Облік та контроль у системі стратегічного управління. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2 (4). С. 59-65.

⁹⁴ Гуцайлук З.В. Прогностичний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. №2. С.14-19.

⁹⁵ Єршова Н.Ю. Розвиток інструментарію для реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємствами. Економіка і суспільство. 2016. Вип. 2. С. 694-701.

1	2	3
		2) оцінку досягнення оперативних і стратегічних цілей, фінансового стану та виробничого потенціалу підприємства; 3) інтеграцію прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення для довгострокової перспективи; 4) облік чинників зовнішнього середовища, ризиків тощо.
7.	І.І. Криштопа ⁹⁶	Ретроспективний характер інформації та її спрямованість на внутрішні факти господарської діяльності
8.	В.І. Кузь ⁹⁷	Відсутність інформації про тенденції розвитку зовнішнього середовища та про факти господарського життя з невизначеними наслідкам
9.	О.П. Кундря-Висоцька ⁹⁸	Спрямування чинної системи обліку на минулі події, неприділення достатньої уваги окремим стратегічним спеціальним ресурсам, неврахування зовнішніх чинників та ризиків підприємства
10.	А.А. Пилипенко ⁹⁹	Орієнтація фінансового обліку в минуле; залежність фінансової звітності від бухгалтерських професійних суджень; недосконалість процедури оцінки ефективності діяльності підприємства; недосконалість системи обліку й оцінки інтелектуального капіталу; необхідність облікового відображення складників зовнішнього середовища
11.	І.Й. Плікус ¹⁰⁰	Відсутність інформації для оцінки діяльності підприємства, інвесторів
12.	В.З. Семанюк ¹⁰¹	Відсутність своєчасної інформації для менеджменту, неврахування стратегічних питань, неспроможність

⁹⁶ Криштопа І.І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу : дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» ; КНЕУ ім. В. Гетьмана. Київ, 2016. 578 с.

⁹⁷ Кузь В.І. Побудова інформаційної системи в контексті реалізації функцій стратегічного управління. Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка». 2016. Т. 21. Вип. 5. С. 191-195.

⁹⁸ Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2010. № 3. Ч. 2. С. 137-139.

⁹⁹ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання. Харків : ХНЕУ, 2007. 276 с.

¹⁰⁰ Плікус І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством. Вісник Української академії банківської справи. 2002. № 12. С. 94-95.

¹⁰¹ Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 722. С. 236-241.

1	2	3
		надати потрібну інформацію для визначення вартості підприємства та його ефективності, а також для створення стратегічних планів та контролю їх досягнення
13.	А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська ¹⁰²	Неврахування впливу зовнішніх чинників макросередовища
14.	А.В. Шайкан ¹⁰³	Неможливість доставки інформації менеджерам певного рівня в межах відведеного часу та нездатність забезпечення менеджменту фінансовою та нефінансовою інформацією про внутрішні господарські процеси та зовнішнє середовище підприємства

Джерело: ¹⁰⁴

Проведений аналіз підходів дослідників до розуміння основних причин невідповідності чинної облікової системи потребам суб'єктів стратегічного управління дав змогу встановити, що більшість із них сформульовано досить абстрактно, що не дає можливості сформулювати чіткий комплекс дій щодо усунення наявного розриву між можливостями облікової системи та потребами системи стратегічного управління.

Виділені авторами причини (табл. 1.11) більше слід розглядати як загальні напрями подальшого вдосконалення облікової системи, які мають бути уточнені та конкретизовані для їх безперешкодного впровадження в чинну облікову практику.

До складу таких напрямів подальшого вдосконалення облікової системи можна віднести такі¹⁰⁵:

– створення умов для надання обліковою системою інформації прогностного та стратегічного характеру про діяльність підприємства;

¹⁰² Фатенок-Ткачук А.О., Замойська К.П. Стратегічний облік у системі управління підприємством. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 721. С. 241-245.

¹⁰³ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 303 с.

¹⁰⁴ Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 34. 2019. С.139-144.

¹⁰⁵ Гринь В.П. Детермінанти та причини необхідності розвитку облікового забезпечення стратегічного управління. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Випуск 34. 2019. С.139-144.

– більш широке розкриття в бухгалтерській звітності впливу чинників зовнішнього середовища на діяльність підприємства, а також уведення до складу об'єктів бухгалтерського обліку елементів зовнішнього середовища підприємства;

– удосконалення рівня аналітичності облікової інформації в розрізі стратегічних аспектів діяльності підприємства (видів та типів стратегій, нових та існуючих стратегій тощо);

– доповнення облікової інформації, необхідної для прийняття стратегічних рішень, не фінансовою інформацією про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства;

– уведення до складу об'єктів бухгалтерського обліку стратегічно важливих ресурсів підприємства, стратегічних ризиків та формування відокремленої інформації про них для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

При цьому слід зазначити, що переважна більшість дослідників акцентує увагу на необхідності вдосконалення облікової системи, виходячи з потреб внутрішнього стратегічного управління підприємством, і лише окремі з них наголошують на необхідності вдосконалення бухгалтерської звітності, яку використовують зовнішні користувачі для прийняття власних стратегічних (інвестиційних, позикових) рішень.

Таким чином, виходячи з аналізу причин невідповідності чинної системи обліку потребам суб'єктів стратегічного управління, можна встановити, що внутрішнім користувачам потрібна облікова інформація для процесу формування стратегії, її реалізації та контролю на підприємстві, а зовнішнім користувачам – про всі стратегічні ініціативи підприємства для прийняття власних стратегічних рішень.

На жаль, звуженість інтересів не дає можливість обліковим працівникам розкривати інформаційне забезпечення для структурних підрозділів.

Обліковець повинен розуміти потреби менеджерів, економістів, фінансистів, агрономів, зоотехніків тощо.

Р.Ф. Бруханський зазначає, що система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту повинна враховувати:

– специфіку аграрного виробництва та реальні соціально-економічні умови вітчизняного бізнесу: диспаритет цін на промислову та сільськогосподарську продукцію;

– недостатність державної підтримки, стимулювання і захисту вітчизняних товаровиробників;

– надто дорогі кредитні ресурси;

– низький рівень соціально-економічного розвитку

сільських територій;

- незначну платоспроможність внутрішнього попиту на сільськогосподарську продукцію;
- нестабільність каналів збуту продовольства; інфляційні процеси;

виникнення екологічних проблем сучасного агропромислового виробництва¹⁰⁶.

Тому-то кожне підприємство повинно враховувати ризики, які виникають у процесі господарської діяльності. Це можуть бути ризики:

- виробництва – кліматичні умови, попит на продукцію (для сільського господарства притаманним є виробництво одного або декількох видів продукції, тобто відсутність асортименту), нестабільність каналів збуту та сегментів ринку, виробничі потужності, простої, кваліфікація кадрів;

- сезонності – нерівномірність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- властивості готової продукції: одна частина виробленої сільськогосподарської продукції використовується, як готова продукція для реалізації (майбутній дохід), а інша – використовується як матеріальні ресурси у складі оборотних активів у вигляді виробничих запасів (насіння, корми тощо).

Отже, облікова інформація повинна носити не тільки історичний характер, а й мати стратегічний напрям. Співпраця з різними структурними підрозділами дає можливість системі управління використовувати облікові дані в якості розрахунку планів на майбутнє з деяким урахуванням ризиків та їх значним зменшенням. Але, облікова інформація найчастіше може носити і змінний характер для потреб управління:

- виробництво нового виду продукції: часткова заміна видів матеріальних ресурсів, затрати на оплату праці, пально-мастильні матеріали;

- розширення сфери обслуговуючого, допоміжного та переробного видів виробництв або створення нової сфери діяльності – розрахунок додаткових матеріальних витрат, витрати на нові кваліфікаційні кадри тощо;

- непередбачені витрати (псування обладнання, стихійне лихо, штрафи тощо).

Отже, облікову інформацію можна поділити на певні види.

¹⁰⁶ Бруханський Р.Ф. Актуалізація стратегічних векторів обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрних підприємств України. Український журнал прикладної економіки. 2016. Том 1. № 1. С. 11-21.

Це може бути основна облікова інформація, облікова інформація, яка носить тимчасовий (періодичний) характер та інформація, яка не є суттєвою і перевантажує загальну обліково-інформаційну базу (табл.1.12).

Таблиця 1.12

Види облікової інформації

№ п.п	Основна облікова інформація	Облікова інформація, яка носить тимчасовий характер
1.	витрати виробництва аграрної продукції, товарів, робіт, послуг;	підвищення кваліфікації кадрів;
2.	дебіторська та кредиторська заборгованості (стан розрахунків, наявність безнадійних боргів, умови погашення);	державна підтримка аграрного виробництва;
3.	стан та рух грошових коштів (шляхи надходження та витрачання);	кредитна політика банківських установ;
4.	розмір власного капіталу;	система оподаткування (при стабільності нарахування і утримання податків в країні для підприємств різних форм власності)
5.	- шляхи надходження та використання прибутку;	-
6.	- екологічні та соціальні аспекти.	

Ф.Ф. Бутинець¹⁰⁷ зазначав, що на сьогодні залишаються актуальними для України питання, коли незначна кількість власників контролює все національне багатство держави. У таких умовах раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити прозорість інформації щодо співвідношення розподілу доходів між роботодавцем і працівниками, адже власники підприємств повинні дбати про народ і державу, що має відображати відповідна облікова інформація. Соціальна відповідальність передбачає вирішення проблем екології, здоров'я, зайнятості населення, інтелектуального розвитку, медицини, якості продуктів та послуг і якості життя в цілому. Це, в свою чергу, означає, що в країні немає обліково-економічного виховання, відсутність якого призводить до відсутності бажаних результатів.

Аграрна сфера повинна ставити за мету бажання вижити, мати певну стабільність, самовдосконалюватися, планувати отримання прибутку для свого розвитку. Отже, стратегічні

¹⁰⁷ Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? Міжнародний збірник наукових праць. 2017. Вип. 2(5). С. 4-17. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/103443/98681.pdf>

завдання повинні включати часовий інтервал, спосіб досягнення цілі, кінцеву межу, а для цього необхідно налагодити систему обліково-інформаційного забезпечення між усіма структурними підрозділами підприємства.

Важливим є визначення суттєвих проблем розвитку аграрного сектору, основних об'єктів інформаційного забезпечення його стратегічного розвитку та шляхи обробки інформації (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

Ключові проблеми аграрного сектору економіки

Проблеми розвитку аграрного сектору	Обробка інформації	Об'єкти інформації
1	2	3
Нерівномірність розвитку різних форм господарювання при пос-лабленні позицій середньорозмірного виробника	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз існуючих підприємств різних форм власності; – Аналіз основних економічних показників підприємств різних форм власності; – Аналіз впливу економічних результатів підприємства на покращення економіки держави. 	Закони; Положення; Листи; Статистичні дані.
Недостатність нормативно-правових засад та відсутність мотивації до кооперації	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз нормативно-правової бази; – Доступ до фінансових показників підприємств, які створили кооперацію та аналіз їх фінансового стану. 	Фінансова і нефінансова звітність, статистичні дані, семінари, круглі столи із залученням спеціалістів даних взаємовідносин з обговоренням переваг кооперації.
Нестабільні конкурентні позиції вітчизняної сільськогосподарської продукції та продовольства на зовнішньому ринку	<ul style="list-style-type: none"> – Вивчення європейських стандартів якості та безпечності сировини, сільськогосподарської продукції й харчових продуктів; – Аналіз постачальників сировини, їх стану на ринку України та за кордоном; – Аналіз стану лабораторій для визначення якості сировини, с.-г. продукції та продовольства; 	Нормативно-пра-вова база України і європейських країн щодо вимог якості та безпечності сільськогосподарської продукції й продо-вольства. Сертифікати якості продукції та продовольства; Статистичні дані щодо платоспроможності населення (внутрішній ринок); Статистичні дані щодо попиту та пропозиції на сільськогосподарську продукцію на внутрішньому ринку.

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз стану сертифікації виробництв та харчових продуктів; – Моніторинг зовнішнього і внутрішнього ринку сільськогосподарської продукції та продовольства. 	
Низькі темпи техніко-технологічного оновлення виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз стану та використання основних засобів на підприємствах; – Аналіз ризиків щодо збільшення виробничих витрат через збільшення застарілої техніки; – Аналіз ризиків введення нових технологій та кадрового забезпечення. 	Статистичні дані; Первинні документи; Облікові реєстри.
Логістика зберігання	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз стану складських приміщень; – Аналіз умов зберігання запасів і продукції (власні та сторонні послуги); – Аналіз системи логістики в Україні; – Аналіз стану послуг перевезення, забійних пунктів тощо. 	Управлінська звітність. Статистичні дані. Інформація на сайтах підприємств, які надають відповідні послуги.
Відсутність мотивації виробників до дотримання агроекологічних вимог виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз впливу виробництва певного виду продукції на екологію; – Аналіз стану ґрунтів різних регіонів країни; – Аналіз впливу екологічного податку. 	Статистичні дані; Податковий кодекс України; Облікові реєстри; Управлінська звітність; Звіт з управління (нефінансова звітність).

Джерело: 108,109

Поділяємо думку Т.О. Гуренко, яка зазначає, що продумане формування обліково-інформаційного забезпечення,

¹⁰⁸ Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року: схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 806-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

¹⁰⁹ Гуренко Т.О. Обліково-інформаційне забезпечення стратегічного розвитку аграрної сфери. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес» /ред. кол.: С. М. Ніколаєнко (відп. ред.) та ін. К. 2018. Вип. 290. С. 79-89.

кваліфіковане його використання під час аналізу, стану та оцінці проблем створюють можливість підприємствам зробити вірні висновки про сучасний стан їх діяльності та здійснити прогнози на середньострокове стратегічне управління.

Одні й ті ж господарські операції (наприклад, виготовлення продукції, реалізація продукції, надання послуг тощо), які здійснює підприємство, працівники структурних підрозділів розглядають із різних точок зору.

Так, наприклад, технічний відділ займається виробничим процесом; фінансовий відділ забезпечує планування і організацію фінансів, регулювання доходів і витрат, стимулювання кінцевих результатів виробництва; відділ маркетингу забезпечує аналіз ринку та дбає про продаж виготовленої продукції; юридична служба оформляє договори з контрагентами підприємства; бухгалтерія реєструє та узагальнює факти господарської діяльності; програмісти забезпечують впровадження в господарський процес комп'ютерних програм та ін. Але, на жаль, такі відділи і служби, працюючи на одне підприємство, не співпрацюють в системі, що знижує їх результативність щодо ефективного ведення господарської діяльності.

Можна підтримати зазначену думку науковців, що найефективніші рішення, найдієвіші справи можливі лише за умови злагодженої співпраці всіх служб, а співпраця не завжди виходить, оскільки люди не можуть говорити однією мовою, а тому часто не розуміють один одного. Це зумовлено тим, що на підприємстві ігнорується найбільш інформаційно багата та інформаційно насичена мова – бухгалтерський облік, який доступний для розуміння тільки тим, хто називає себе бухгалтером, хто вивчив його основи, хто розуміє його значення¹¹⁰.

Таке непрофесійне ставлення до співпраці, отримання і обробки інформації створює передумови прийняття управлінським персоналом неякісних управлінських рішень.

Такими можуть бути ¹¹¹:

- опрацювання великого обсягу рішень, що приймаються керівниками (відсутність часу на більшу частину їх вирішення);
- дублювання завдань для різних відділів та відсутність

¹¹⁰ Бутинець Ф.Ф. Що дає господарю бухгалтерський облік? Міжнародний збірник наукових праць. 2017. Вип. 2(5). С.4-17. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/103443/98681.pdf>

¹¹¹ Гуренко Т.О. Обліково-інформаційне забезпечення стратегічного розвитку аграрної сфери. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес» / ред. кол. : С. М. Ніколаєнко (відп. ред.) та ін. К. 2018. Вип. 290. С. 79-89.

збалансованості між поставленими завданнями;

- зміна завдання та трансформація мети рішення у процесі його руху від вищих ланок управління до нижчих (і навпаки);
- відсутність взаємозв'язку між відділами і службами;
- встановлення термінів для виконання роботи, які унеможливають вчасне вирішення поставлених задач;
- недостатня інформаційна забезпеченість управлінського персоналу для прийняття інноваційних та стратегічних рішень;
- прийняття рішень без урахування можливих ризиків, що ускладнює подолання непередбачених наслідків.

На підставі аналізу наукових джерел дослідження, поділяючи думку дослідників, вважаємо, що для чіткого обґрунтування стратегічного розвитку аграрної сфери необхідно:

- формування системи складових управління підприємством як цілісності;
- збалансованість системи обліково-інформаційного забезпечення між різними відділами і службами підприємства;
- налагодження системи контролю за якістю і строками надходження, обробки та передачі облікової інформації.

1.2. Обліковий супровід тактики і стратегії маркетингу та сталого розвитку підприємництва

Діяльність підприємства в умовах ринкового середовища, що супроводжується посиленням конкурентного протистояння за ринки збуту продукції, потребує ефективного управління його маркетинговою стратегією, яка покликана забезпечити обґрунтування цілей і завдань суб'єктів господарювання на кожному окремому ринку (сегменті ринку) і стосовно кожного виду продукції з урахуванням особливостей бізнес-середовища, цінової політики та споживчого попиту. Водночас розробка та реалізація маркетингової стратегії підприємства мають базуватися на достовірній, повній та своєчасній інформації про кон'юнктуру ринку, його насиченість та місткість, кількість конкурентів, тип ринкової структури або моделі ринку, тобто на тій інформації, яка дає змогу підприємству отримати чіткі відповіді на фундаментальні питання економіки: що, як і для кого виробляти? При цьому значна частина інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією має генеруватися обліковою системою підприємства. Враховуючи зазначене, теоретичним, організаційно-методичним та практичним аспектам ведення бухгалтерського обліку в контексті задоволення інформаційних потреб стратегічного маркетингу необхідно приділяти належну

увагу¹¹².

Питання щодо розкриття сутності маркетингової стратегії, специфіки її розробки та класифікації, а також формування облікового забезпечення як основи інформаційного забезпечення управління маркетинговою діяльністю підприємства знайшли висвітлення у працях багатьох вчених-економістів. Так, Д. Мельник¹¹³ досліджено особливості формування маркетингової стратегії підприємства в сучасних умовах ведення бізнесу, визначено її місце та значення в загальній ієрархії стратегій розвитку підприємства. С. Семенюк¹¹⁴ запропоновано алгоритм вибору оптимальної маркетингової стратегії, що включає оцінювання поточної стратегії фірми, аналіз портфеля бізнесу та виявлення альтернативних маркетингових стратегій.

А.М. Савчук¹¹⁵ висвітлено основні засади формування інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства, визначено основні складові системи інформаційного забезпечення стратегічного маркетингу підприємства, відводячи при цьому обліковій та аналітичній системам підприємства домінуючу роль. Проблему формування інформаційного забезпечення управління витратами на маркетингову діяльність підприємств досліджено у працях С.А. Вітер і З.Д. Вітер¹¹⁶. Зокрема, авторами обґрунтовано відмінність маркетингових витрат і витрат на збут, запропоновано перелік витрат на маркетинг на підставі функціонального підходу до їх управління та порядок відображення маркетингових витрат в системі бухгалтерських рахунків.

Теоретичні та практичні аспекти обліку і аналізу витрат маркетингової діяльності підприємства висвітлено у працях В. А. Дерія. Зокрема автором запропоновано для обліку витрат на збут у складі синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут» відкривати субрахунки у відповідності до переліку витрат на збут,

¹¹² Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2. 2019. С. 100-115.

¹¹³ Мельник Д.П. Маркетингова стратегія підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 3. Т. 1. С. 213-219.

¹¹⁴ Семенюк С. Необхідність розроблення маркетингової стратегії для підприємств. Галицький економічний вісник. 2015. № 2 (49). С. 204-212.

¹¹⁵ Савчук А.М. Складові інформаційного забезпечення стратегічного маркетингу підприємств торгівлі. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 7 (158). С. 66-71.

¹¹⁶ Вітер С.А., Вітер З.Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2016. № 12. С. 34-40.

наведених у п. 19 П(С)БО 16 «Витрати». Такий підхід, на думку вченого-обліковця, сприятиме формуванню деталізованої аналітичної інформації про витрати на збут продукції, як інформаційної бази оперативного, тактичного і стратегічного аналізу ефективності маркетингової діяльності компанії¹¹⁷.

Проблемі класифікації витрат на маркетингову діяльність підприємства присвячені наукові доробки К. Назарової та В. Мисюк¹¹⁸, зокрема авторами обґрунтовано економічну сутність поняття «витрати на маркетинг», наведено класифікацію витрат на збут продукції та пропозиції щодо відображення їх в обліковій системі підприємства. Крім того, науковцями висунута гіпотеза про неможливість існуючої системи бухгалтерського обліку забезпечувати потреби користувачів облікових даних в оперативній та якісній інформації про маркетингову діяльність підприємства.

І.Р. Поліщук¹¹⁹ запропоновано здійснювати аналіз маркетингової діяльності шляхом визначення оптимального співвідношення між основними показниками фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема, фінансовим результатом до оподаткування, чистим доходом, валютою балансу та витратами на збут. Крім того, автором в цілях бухгалтерського обліку рекомендовано класифікувати витрати на збут підприємства на такі групи: основні витрати (витрати пов'язані зі збутом продукції – витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут, витрати на оренду та утримання необоротних активів, що забезпечують збут продукції, витрати інших матеріальних цінностей тощо); допоміжні витрати – витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту, витрати на маркетингові дослідження та рекламу, витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом продукції; витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту.

Ґрунтовні дослідження, спрямовані на обґрунтування теоретичних, організаційних і методичних положень та розробку практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аналізу витрат маркетингової діяльності висвітлено у працях

¹¹⁷ Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С. 20-23.

¹¹⁸ Назарова К., Мисюк В. Облік витрат на маркетингові комунікації підприємства. Вісник КНТЕУ. 2017. № 5. С. 129-140.

¹¹⁹ Поліщук І.Р. Управління витратами на збут відповідно до маркетингової стратегії підприємства: статистична оцінка та облікове забезпечення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 9. С. 832-836.

О. Лукан^{120,121}.

Зокрема, автор наводить пропозиції щодо удосконалення класифікації та документального забезпечення обліку витрат маркетингової діяльності, методики відображення маркетингових витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства.

Дослідження, спрямовані на визначення сутності маркетингової стратегії та специфіки її розробки на мікро-, мезо- та макрорівнях, вирішення багатоаспектної проблеми формування достовірного обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговою діяльністю, зокрема щодо обліку та аналізу витрат на маркетингову діяльність, нормативно-правового регламентування обліку маркетингової діяльності, а також методики відображення інформації про маркетингову діяльність у системі бухгалтерських рахунків та фінансовій звітності знайшли відображення у працях В. Бондаренка¹²², Н. Гудзенко, Н. Коваль, Т. Плахтій¹²³, Г. Калетніка¹²⁴, І. Ліганенка¹²⁵, О. Пальчук, В. Савченко, Н. Тошиної¹²⁶ та інших науковців.

Однак, незважаючи на значні напрацювання вчених-економістів в частині обґрунтування теоретичних та практичних положень формування обліково-інформаційного забезпечення системи стратегічного маркетингу компанії, організаційні та методичні аспекти ведення бухгалтерського обліку в контексті задоволення інформаційних потреб управління маркетинговою стратегією підприємства залишаються невирішеними через складність та багатогранність вирішуваних питань.

¹²⁰ Лукан О.М. Документування обліку витрат маркетингової діяльності. Науковий вісник Чернівецького університету. 2015. Вип. 750. С. 125-129.

¹²¹ Лукан О.М. Облік і аналіз витрат маркетингової діяльності: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 20 с.

¹²² Бондаренко В.М. Маркетингова стратегія як складова стратегії розвитку регіону. Економіка. Фінанси. Менеджмент. 2015. № 1. С. 51-59.

¹²³ Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 102-113.

¹²⁴ Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Прес». 2011. 580 с.

¹²⁵ Ліганенко І.В. Маркетингова стратегія в управлінні розвитком підприємства за умови стратегічних змін. Ефективна економіка. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3370>

¹²⁶ Пальчук О.В., Савченко В.М., Тошина Н.М. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навчальний посібник. Кіровоград: Поліум, 2008. 228 с.

Сучасні умови ведення бізнесу характеризуються динамічністю та мінливістю політичної і соціально-економічної ситуації, тому підприємства вимушені діяти в умовах підвищеного ризику та невизначеності. За таких умов важливого значення набуває розробка стратегії, яка має спрямовуватись на досягнення визначених цільових параметрів діяльності господарюючих суб'єктів з урахуванням потенційного впливу чинників зовнішнього та внутрішнього характеру.

На існування невизначеності та ризиків при здійсненні виробничо-господарської діяльності вітчизняних підприємств вказують статистичні дані, які ми проаналізували у попередніх питаннях. Наявність таких диспропорцій у діяльності вітчизняних підприємств стало результатом дії негативних чинників зовнішнього та внутрішнього характеру, що призвели до втрати суб'єктами господарювання цільових ринків збуту продукції, розриву сталих господарських зв'язків з постачальниками сировини та матеріалів, зниження споживчого попиту та інших негативних наслідків. Діяльність підприємств сьогодні здійснюється в умовах нестабільного середовища, тому для мінімізації таких ризиків підприємствам необхідно розробляти стратегії розвитку, від реалізації яких залежатиме здатність підприємств адекватно реагувати на виклики сучасного буття та досягати цільових показників діяльності.

Суть стратегії полягає у визначенні конкурентного вибору, який дозволяє підприємству не тільки використовувати поточні можливості, що виникли, а концентрувати ресурси для вирішення пріоритетних завдань, що забезпечують переваги у суворо визначених та перспективно вигідних напрямках. Тому розробка та вибір певної стратегії для її втілення у життя є надзвичайно важливим питанням, від якого може залежати не тільки успішна діяльність, а й взагалі існування підприємства¹²⁷.

Розробка стратегій підприємства є результатом стратегічного планування. Відповідно до визначених цілей та напрямів діяльності підприємства виділяють ділові стратегії (корпоративна стратегія, стратегія розвитку та конкурентна стратегія тощо) та функціональні стратегії (маркетингова, виробнича, фінансова, інвестиційна, стратегія НДДКР тощо). При цьому провідний фахівець Гарвардської школи бізнесу Д. Хансен зазначає, що 80% стратегій підприємства припадає на частку саме маркетингової стратегії¹²⁸.

¹²⁷ Мельник Д.П. Маркетингова стратегія підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 3. Т. 1. С. 213-219.

¹²⁸ Семенюк С. Необхідність розроблення маркетингової стратегії для

Це зумовлено ринковими умовами ведення бізнесу, коли для більшості підприємств вирішення важливих питань знаходиться у площині маркетингу. Саме оптимальність розробленої маркетингової стратегії визначає здатність підприємства успішно освоювати нові ринки збуту продукції, залишатися конкурентоспроможним та фінансово стійким в динамічному, часто нестабільному політичному та соціально-економічному середовищі, що, зрештою, корелює із здатністю підприємства досягати цільових параметрів своєї діяльності на кожному окремому ринку збуту продукції.

Відповідно до економічної літератури під маркетинговою стратегією необхідно розглядати систему організаційно-технічних і фінансових заходів щодо інтенсифікації виробництва, реалізації продукції, підвищення її конкурентоспроможності, активного впливу на попит та пропозицію.

Маркетингова стратегія втілюється в програмі заходів щодо вдосконалення виробництва та реалізації продукції для забезпечення високих і стійких прибутків¹²⁹.

Маркетингова стратегія займає центральне місце в системі бізнес-планування підприємства, визначає вибір складових елементів комплексу маркетингу, передбачаючи обґрунтування вибору та формування цільового ринку, номенклатури та асортименту продукції, цінової, збутової та комунікаційної політики (рис. 1.6).

Ключове значення в системі стратегічного планування діяльності підприємства займає інформаційне забезпечення, від якості, достовірності та повноти якого залежить ефективність розробленої маркетингової стратегії, здатність господарюючого суб'єкта приймати раціональні управлінські рішення в умовах невизначеності та ризику. Під інформаційним забезпеченням в наведеному контексті необхідно розглядати систему, завдяки функціонуванню якої забезпечується задоволення інформаційних потреб керівників підприємства в процесі прийняття стратегічних маркетингових рішень.

Джерелом отримання інформації для потреб стратегічного маркетингу є зовнішнє та внутрішнє середовище діяльності підприємства. До зовнішньої інформації відносять відомості щодо маркетингового середовища функціонування підприємства (інформація про насиченість та місткість цільових ринків, конкурентів, постачальників, рівень цін, споживчий попит,

підприємств. Галицький економічний вісник. 2015. № 2 (49). С. 204-212.

¹²⁹ Економічна енциклопедія (у трьох томах). Том 2. [за ред. С.В. Мочерного]. К. : Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.

кон'юнктуру ринку праці тощо) та дані маркетингових досліджень, спрямованих на емпіричне, теоретичне та практичне вивчення і аналіз маркетингового середовища, в якому діє підприємство.



Рис. 1.6. Місце маркетингової стратегії та її складові елементи в ієрархії стратегій підприємства

Джерело: сформовано авторами з використанням ¹³⁰

Утім, зовнішня інформація через складність її отримання та опрацювання в контексті задоволення потреб стратегічного маркетингу виконує допоміжну роль. Враховуючи вищезазначене, основним джерелом формування інформаційного забезпечення стратегічного маркетингу є внутрішнє середовище діяльності підприємства, центральне місце в якому відводиться бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. За оцінками вчених-економістів частка облікової інформації в структурі інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства становить 88-90%¹³¹. Це вказує на

¹³⁰ Мельник Д.П. Маркетингова стратегія підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 3. Т. 1. С. 213-219.

¹³¹ Савчук А.М. Складові інформаційного забезпечення стратегічного маркетингу підприємств торгівлі. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 7 (158). С. 66-71.

необхідність створення дієвої системи інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією з чітким акцентом на вивченні механізму обробки та порядку узагальнення даних бухгалтерського обліку підприємства, що дасть змогу мінімізувати невизначеність та ризики при прийнятті маркетингових рішень (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Система інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства

Джерело: ¹³²

Враховуючи вищезазначене, розглянемо організаційно-методичні аспекти відображення та узагальнення в обліковій системі підприємства інформації про його маркетингову діяльність в контексті реалізації маркетингових заходів, спрямованих на обґрунтування вибору та формування номенклатури і асортименту продукції, цільового ринку, цінової, збутової та комунікаційної політики.

Маркетингова діяльність підприємства, як і будь-який інший вид діяльності, тягне за собою певні витрати, які мають бути економічно доцільними, фінансово обґрунтованими та в повному обсязі відображеними в обліковій системі. Однак усталена практика ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних

¹³² Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2. 2019. С.100-115.

підприємствах унеможлиблює акумулювання відомостей про проведені маркетингові заходи та пов'язані з ними витрати, що не дозволяє повною мірою задовольнити інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів. Виходячи з цього, розглянемо детально порядок відображення та узагальнення інформації про витрати маркетингової діяльності підприємства за етапами облікового процесу та оцінимо рівень інформаційної місткості фінансової звітності на предмет представлення у ній даних про витрати, що виникають в процесі розробки та реалізації маркетингової стратегії підприємства.

Обліковий процес розпочинається з документування господарських операцій, які здійснюються підприємством в процесі розробки та реалізації стратегій маркетингу. До таких господарських операцій необхідно відносити дії або події, які призводять до змін в структурі активів, зобов'язань і власного капіталу та пов'язані із здійсненням маркетингової діяльності, зокрема, це господарські операції, що пов'язані з реалізацією товарної (асортиментної), ринкової, збутової, цінової та комунікаційної стратегій. Документування господарських операцій, пов'язаних з управлінням маркетинговою стратегією, передбачає фіксування на первинних або машинних носіях відомостей про понесені витрати підприємства на проведення різних маркетингових заходів, зокрема:

1) на розробку та реалізацію товарної стратегії: витрати на проведення маркетингових досліджень – розробку та покращення дизайну продукції, поліпшення якості та споживчих властивостей продукції, оптимізацію наявного асортименту та створення нових видів продукції, продовження життєвого циклу продукції тощо;

2) на розробку та реалізацію збутової стратегії: витрати на складування продукції, витрати на транспортування готової продукції, витрати пакувальних матеріалів, оплата праці працівникам відділу збуту (менеджерам з продажу, консультантам, торговим агентам, водіям та 71аб.), витрати на гарантійний ремонт, витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції тощо;

3) розробку та реалізацію цінової стратегії: витрати на проведення маркетингових досліджень – аналіз цінової політики конкурентів, споживчих цін, кон'юнктури ринку, ціноутворення, відображення витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на проведення маркетингових досліджень тощо;

4) розробку та реалізацію ринкової стратегії: витрати на проведення маркетингових досліджень – вибір сегменту ринку

шляхом аналізу місткості та насиченості ринку, співвідношення попиту та пропозиції, аналіз конкурентного середовища, оплата інформаційно-консультаційних послуг тощо;

5) розробку та реалізацію комунікаційної стратегії: витрати на замовлення рекламних послуг та матеріалів (листівки, брошури та 72аб.), розміщення реклами у засобах масової інформації, витрати на виготовлення зовнішньої реклами (реклама у транспорті, вивіски, білборди), витрати на створення та обслуговування інтернет-сайту підприємства, витрати на участь у виставках, ярмарках і дегустаціях, представницькі витрати тощо.

Усі витрати, що виникають при здійсненні маркетингової діяльності підприємства є різними за своїм економічним змістом (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати), тому для їх документальної фіксації використовують різні форми первинних документів, затверджених законодавством (документи з обліку матеріальних цінностей, документи з обліку грошових та розрахункових операцій, документи з обліку заробітної плати тощо), та документів, що складаються підприємствами самостійно (довідки та розрахунки бухгалтерії).

Для забезпечення повноти та оперативності узагальнення інформації про маркетингову діяльність підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку та фінансовій звітності документування має проводитись під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо безпосередньо після її проведення¹³³.

Після документального оформлення інформація про господарські операції підлягає узагальненню на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»¹³⁴ та Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій¹³⁵ витрати маркетингової діяльності відносяться до витрат періоду, не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції і обліковуються на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут». Враховуючи те, що сучасні підприємства поряд з

¹³³ Положення Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.02.2020).

¹³⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.03.2020).

¹³⁵ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 31.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.03.2020).

витратами на збут можуть нести й інші витрати, пов'язані із проведенням різного роду маркетингових досліджень і заходів, тобто витрати, які за своїм економічним змістом виходять за межі поняття «витрати на збут», рахунок 93 доцільно перейменувати на «Витрати маркетингової діяльності». Для уможливлення групування інформації за напрямками маркетингової діяльності підприємства до синтетичного рахунку 93 необхідно відкрити такі субрахунки¹³⁶: 93.1 «Витрати на реалізацію товарної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію товарної стратегії»); 93.2 «Витрати на реалізацію збутової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію збутової стратегії»); 93.3 «Витрати на реалізацію цінової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію цінової стратегії»); 93.4 «Витрати на реалізацію ринкової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію ринкової стратегії»); 93.5 «Витрати на реалізацію комунікаційної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію комунікаційної стратегії»).

До наведених вище субрахунків необхідно відкривати аналітичні рахунки, що дасть змогу акумулювати інформацію про понесені витрати на розробку та реалізацію відповідно товарної, збутової, цінової, ринкової та комунікаційної стратегії.

Витрати маркетингової діяльності за своїм змістом є невиробничими витратами, тому включати їх до складу виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), як це пропонують робити вчені-економісти^{137,138}, на наш погляд, є помилковим. Витрати маркетингової діяльності необхідно відносити до складу операційних витрат та наприкінці звітнього періоду списувати їх для визначення фінансових результатів діяльності та враховувати при розрахунку повної собівартості продукції. Втім, погоджуємось з науковцями¹³⁹, які стверджують, що віднесення усієї суми маркетингових витрат на

¹³⁶ Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2.2019. С. 100-115.

¹³⁷ Пальчук О.В., Савченко В.М., Тошина Н.М. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навчальний посібник. Кіровоград: Поліум, 2008. 228 с.

¹³⁸ Лукан О.М. Облік і аналіз витрат маркетингової діяльності: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 20 с.

¹³⁹ Вітер С.А., Вітер З.Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2016. № 12. С. 34-40.

фінансовий результат призведе до штучного заниження собівартості готової продукції і результатів збутової діяльності. З огляду на це, контроль за рахунком 93 «Витрати маркетингової діяльності» необхідно здійснювати з особливою уважністю, адже обсяг цих витрат впливатиме на формування реалізаційної ціни та визначення рівня рентабельності (прибутковості) підприємства, що враховується при прийнятті маркетингових рішень. Крім того, важливим аспектом облікової політики підприємства в частині бухгалтерського відображення витрат маркетингової діяльності є правильний їх розподіл між звітними періодами з метою достовірного визначення фінансових результатів. Це пов'язано з тим, що частина маркетингових витрат є стратегічно спрямованими, мають довгостроковий характер, тобто такі витрати безпосередньо не пов'язані у часі з отриманим доходом.

Насамперед, це стосується витрат на реалізацію комунікаційної політики (стратегії) підприємства (витрати на здійснення великих рекламних кампаній, витрати на розміщення зовнішньої реклами, представницькі витрати та 74аб.).

Таким чином, витрати на реалізацію товарної, збутової, цінової та ринкової політики (стратегії) передують або співпадають в часі з одержанням доходу, тоді як витрати на реалізацію комунікаційної політики (стратегії) випереджають отримання доходу. Тому витрати на реалізацію комунікаційної політики (стратегії) доцільно обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з поступовим щомісячним включенням цих витрат до складу відповідного субрахунку обліку витрат маркетингової діяльності.

Усі інші витрати маркетингової діяльності (витрати, пов'язані з реалізацією товарної, цінової, ринкової та збутової політики (стратегії)), доцільно визнавати витратами періоду в момент їх виникнення та списувати на фінансовий результат наприкінці звітного періоду (рис. 1.8).

Для забезпечення цілісності облікових даних подальші зусилля слід спрямувати на систематизацію даних у фінансовій звітності підприємства як важливого компоненту обліково-інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією, адже саме у звітності мають подаватися узагальнені відомості про витрати підприємства на реалізацію різних маркетингових заходів та проведення досліджень. Так, на сьогодні відповідно до чинного законодавства, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, інформація про витрати маркетингової діяльності у звітності не подається, а наводяться відомості про понесені витрати на збут, які за своїм

функціональним змістом та роллю в господарському процесі є відмінними від маркетингових витрат. Витрати на збут необхідно розглядати як складовий елемент витрат маркетингової діяльності, а не навпаки, як це передбачено п. 19 П(С)БО 16 «Витрати»¹⁴⁰.

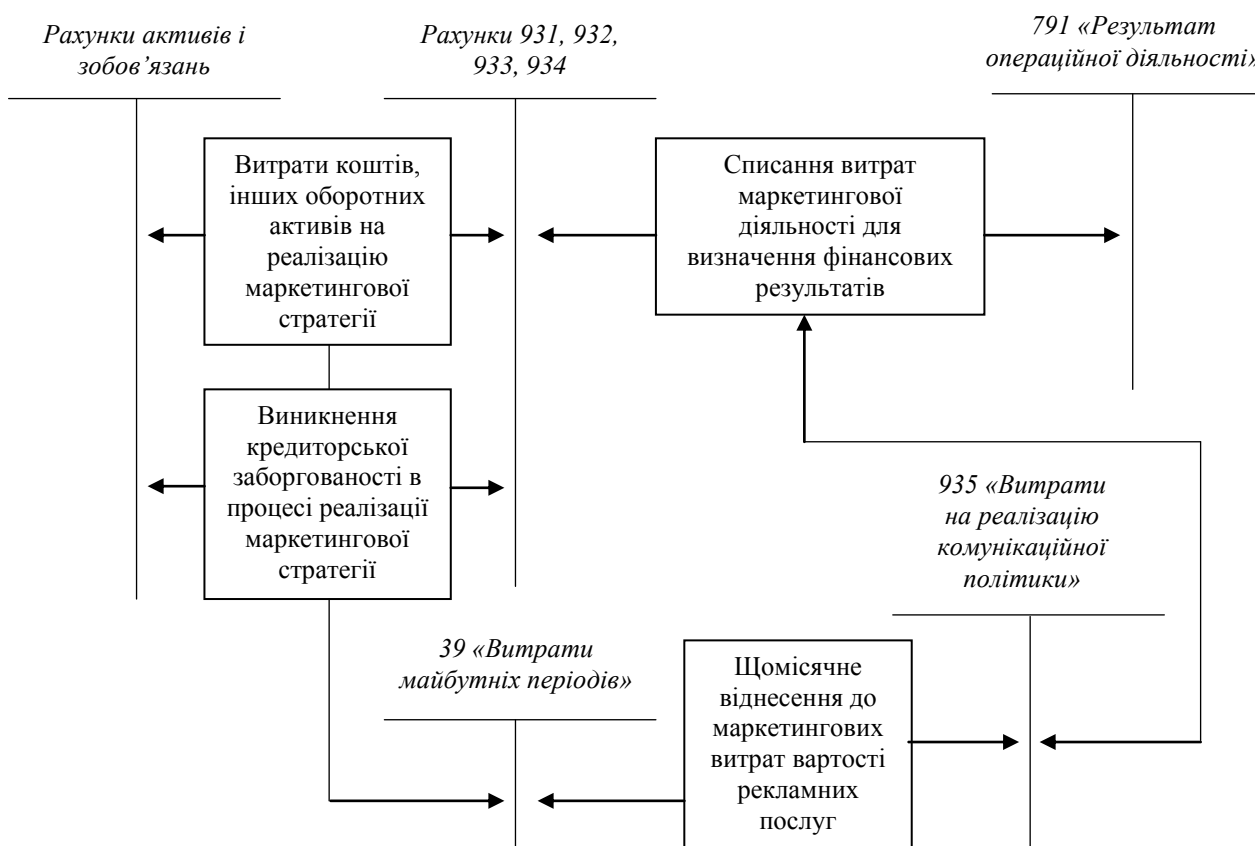


Рис. 1.8. Порядок відображення витрат маркетингової діяльності (маркетингової стратегії) в системі бухгалтерських рахунків підприємства

Джерело: ¹⁴¹

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»¹⁴² інформація про понесені витрати на збут продукції знаходить відображення у формі № 2 «Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» (ряд. 2150 «Витрати на збут»).

З урахуванням уточнення назви рахунку 93 та підходу до розуміння сутності витрат на збут і маркетингових витрат пропонуємо перейменувати рядок 2150 на «Витрати

¹⁴⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.03.2020).

¹⁴¹ Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2.2019. С.100-115.

¹⁴² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL:<https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2020).

маркетингової діяльності», що дасть змогу виокремити в звітності витрати, понесені підприємством на реалізацію маркетингових заходів (табл. 1.14)¹⁴³.

Таблиця 1.14

Подання інформації про витрати маркетингової діяльності у фінансовій звітності підприємства

ЧИННА МЕТОДИКА			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка	Рахунок обліку	Код рядка	Назва рядка
Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»					
93	2150	Витрат и на збут	93 (субрахунки 931-935)	2150	Витрати маркетингової діяльності
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» Розділ V. Доходи і витрати					
-			Д. Витрати маркетингової діяльності		
-	-	-	931	640	Витрати на реалізацію товарної політики
-	-	-	932	650	Витрати на реалізацію збутової політики
-	-	-	933	660	Витрати на реалізацію цінової політики
-	-	-	934	670	Витрати на реалізацію ринкової політики
-	-	-	935	680	Витрати на реалізацію комунікаційної політики

Інформація, що наводиться у формі № 2 «Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» подається в загальному вигляді. Для представлення детальної інформації про структуру витрат маркетингової діяльності підприємства пропонуємо подавати детальну інформацію про витрати на проведення рекламних кампаній та інших маркетингових заходів у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ V «Доходи і витрати», ряд. 640-680).

Наведення у звітності такої інформації дасть змогу проаналізувати динаміку зміни маркетингових витрат підприємства, структуру окремих груп витрат у загальній величині витрат маркетингової діяльності та оцінити ефективність і економічність реалізації маркетингової стратегії господарюючим суб'єктом, рівень досягнення цільовим параметрів діяльності. Механізм формування облікової інформації представлено на рис. 1.9, який сформовано авторами з використанням^{144,145,146}.

¹⁴³ Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2.2019. С.100-115.

¹⁴⁴ Савчук А.М. Складові інформаційного забезпечення стратегічного маркетингу підприємств торгівлі. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 7 (158). С. 66-71.

Таким чином, формування облікового забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства необхідно розглядати як сукупність інформаційних потоків про маркетингову діяльність підприємства, що генеруються його обліковою системою та спрямовуються на задоволення інформаційних потреб менеджменту в процесі розробки, обґрунтування та прийняття маркетингових рішень¹⁴⁷.

Виходячи з вищенаведеної інформації представимо порядок формування облікового забезпечення в контексті управління маркетинговою стратегією підприємства як цілісний механізм, що передбачає групування облікової інформації про господарські операції, які пов'язані із здійсненням маркетингової діяльності, на різних рівнях облікового процесу – первинному, поточному та підсумковому етапах.

Отже, можна зробити висновки, що в сучасних умовах ведення бізнесу, що супроводжуються зростанням невизначеності та ризику, розробка маркетингової стратегії є однією із важливих передумов успішного ведення господарської діяльності та мінімізації ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища, оскільки дає усвідомлення того, як дослідити ринкові можливості підприємства, як провести відбір цільових ринків, як сформуванати ефективну цінову та збутову політику, як розробити ефективний комплекс маркетингу й успішно втілювати маркетингові заходи в практичну діяльність. Втім, для того, щоб маркетингова стратегія відображала реальні можливості підприємства щодо досягнення заданих цільових параметрів діяльності, її розробка та реалізація має корелювати з повним, достовірним і своєчасним інформаційним забезпеченням, основу якого формує облікова система підприємства. Відповідно до інформаційних потреб системи управління маркетинговою стратегією підприємства нами запропоновано механізм формування облікового забезпечення, який охоплює первинний, поточний та підсумковий облік.

¹⁴⁵ Лукан О.М. Документування обліку витрат маркетингової діяльності. Науковий вісник Чернівецького університету. 2015. Вип. 750. С. 125-129.

¹⁴⁶ Лукан О.М. Облік і аналіз витрат маркетингової діяльності: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 20 с

¹⁴⁷ Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2. 2019. С. 100-115.

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВОЮ СТРАТЕГІЄЮ ПІДПРИЄМСТВА									
Складові маркетингової стратегії									
Товарна стратегія		Збутова стратегія		Цінова стратегія		Ринкова стратегія		Комунікаційна стратегія	
I етап - Первинний облік									
Господарські операції	Документи (первинні)	Господарські операції	Документи (первинні)	Господарські операції	Документи (первинні)	Господарські операції	Документи (первинні)	Господарські операції	Документи (первинні)
Проведення маркетингових досліджень (розробка дизайну продукції, поліпшення якості та споживчих властивостей продукції, удосконалення асортименту та номенклатури продукції тощо)	<i>Підрядним способом</i> Договори, акти виконаних робіт (наданих послуг), рахунки, платіжні документи <i>Власними силами</i> Табелі обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжні відомості	Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг), доставка продукції покупцям, закупівля пакувальних матеріалів і тари, нарахування заробітної плати працівникам збуту продукції, ремонт тари, нарахування амортизації	Договори, ТТН, подорожні листи, прибуткові накладні, акти списання мат. цінностей, накладні на внутрішнє переміщення, табелі обліку вик. роб. часу, розрахунково-платіжна відомість, платіжні документи	Проведення маркетингових досліджень (аналіз цінової політики конкурентів, споживчих цін, кон'юнктури ринку), надання знижок покупцям, відображення витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів	Табелі обліку вик. роб. часу, розрахунково-платіжні відомості, договори купівлі-продажу, рахунки із зазначенням знижки, розрахунки бухгалтерії, видаткові накладні, платіжні документи	Проведення маркетингових досліджень (вибір сегменту ринку шляхом аналізу місткості та насиченості ринку, співвідношення попиту та пропозиції, конкурентного середовища)	<i>Підрядним способом</i> Договори, акти виконаних робіт (наданих послуг), рахунки, платіжні документи <i>Власними силами</i> Табелі обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжні відомості	Замовлення рекламних послуг та матеріалів (листівки, брошури тощо), розміщення реклами у ЗМІ, створення та обслуговування інтернет-сайту, виготовлення зовнішньої реклами, участь у виставках, ярмарках і	Договори, рахунки, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунково-платіжні відомості, авансові звіти, табелі обліку вик. роб. часу, акти списання, видаткові накладні, платіжні документи
II етап - Поточний облік									
Синтетичний рахунок 93 «Витрати маркетингової діяльності»	Субрахунок 93.1 «Витрати на реалізацію товарної політики» Узагальнюється інформація про понесені витрати підприємства на проведення маркетингових досліджень (розробка дизайну, поліпшення якості та споживчих властивостей, удосконалення асортименту продукції тощо)	Синтетичний рахунок 93 «Витрати маркетингової діяльності»	Субрахунок 93.2 «Витрати на реалізацію збутової політики» Узагальнюється понесені витрати підприємства на доставку продукції покупцям, витрати пакувальних матеріалів, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівникам, що забезпечують збут продукції та ін.	Синтетичний рахунок 93 «Витрати маркетингової діяльності»	Субрахунок 93.3 «Витрати на реалізацію цінової політики» Узагальнюється понесені витрати підприємства на проведення маркетингових досліджень (аналіз цінової політики конкурентів, кон'юнктури ринку), витрати матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на розробку цінової стратегії	Синтетичний рахунок 93 «Витрати маркетингової діяльності»	Субрахунок 93.4 «Витрати на реалізацію ринкової політики» Узагальнюється понесені витрати підприємства на доставку продукції покупцям, витрати пакувальних матеріалів, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівникам, що забезпечують збут продукції та ін.	Синтетичний рахунок 93 «Витрати маркетингової діяльності»	Субрахунок 93.2 «Витрати на реалізацію комунікаційної політики» Узагальнюється понесені витрати підприємства на замовлення реклами та рекламної продукції, вартість розміщення реклами у ЗМІ, витрати на обслуговування інтернет-сайту, участь у виставках, ярмарках і дегустаціях
III етап - Підсумковий облік									
Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»									
Ряд. 2150 «Витрати маркетингової діяльності»		Ряд. 2150 «Витрати маркетингової діяльності»		Ряд. 2150 «Витрати маркетингової діяльності»		Ряд. 2150 «Витрати маркетингової діяльності»		Ряд. 2150 «Витрати маркетингової діяльності»	
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»									
Розділ V «Доходи і витрати»	Д. Витрати маркетингової діяльності	Розділ V «Доходи і витрати»	Д. Витрати маркетингової діяльності	Розділ V «Доходи і витрати»	Д. Витрати маркетингової діяльності	Розділ V «Доходи і витрати»	Д. Витрати маркетингової діяльності	Розділ V «Доходи і витрати»	Д. Витрати маркетингової діяльності
Ряд. 640 «Витрати на реалізацію товарної політики»		Ряд. 650 «Витрати на реалізацію збутової політики»		Ряд. 660 «Витрати на реалізацію цінової політики»		Ряд. 670 «Витрати на реалізацію ринкової політики»		Ряд. 680 «Витрати на реалізацію комунікаційної політики»	

Рис. 1.9. Механізм формування облікового супроводу управління маркетинговою стратегією

Передумовою формування якісного облікового забезпечення є проведення класифікації та документування витрат маркетингової діяльності в розрізі складових маркетингової стратегії, дослідження порядку відображення інформації про маркетингові витрати в системі рахунків бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності.

Лише комплексно підійшовши до вирішення цих завдань, можна сформувати цілісну систему обліково-інформаційного забезпечення, яке задовольнятиме різнопланові інформаційні потреби користувачів облікових даних в процесі управління маркетинговою стратегією підприємства.

Сталий розвиток підприємництва вписується в доктрину ООН «Рамкова програма партнерства 2018–2022» та у вимоги Національної доповіді «Цілі Сталого Розвитку: Україна»¹⁴⁸. У рамках програми «Стале економічне зростання» * передбачено основні напрями, базові показники та цілі: формування законодавчого поля для сталого розвитку підприємств; інтенсифікація інвестицій і рівний доступ до підприємництва; удосконалення схем фінансування для підтримки розвитку сільського господарства і бізнесу в сільській місцевості.

У межах нашого дослідження реалізації стратегії виділено інформаційне забезпечення сталого розвитку підприємництва. Для цього висунута робоча гіпотеза – необхідність врахування міждисциплінарного підходу до структури та складових інформаційного забезпечення, як доповнення до уже чинних важелів, а саме: врахування у інформації показників мікро- та макрорівнів; оцінка ресурсів, необхідних для програм; джерела інформації для оцінки ресурсів; аналіз зарубіжного досвіду співвідношення понять «облікова інформація» та «сталий розвиток»; уточнення індикаторів ефективності аналізованих процесів. Зрештою, стратегія підприємництва тісно переплітається зі стратегіями галузі, території, соціально-економічного розвитку. Належне вирішення цих питань дозволить доповнити вже відомі підходи до формування та моніторингу стратегії; звернути увагу на необхідність введення у практику інформаційного забезпечення управління стратегією нових закономірностей, пов'язаних зі сферою «сталий розвиток – бухгалтерський облік», що загалом і формує актуальність та наукову новизну.

Відповідно до Проекту Постанови про Концепцію переходу України до сталого розвитку, сталий розвиток АПК (Sustainable

¹⁴⁸ Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» (2017). URL:http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf

development of an agriculture) – це процес глибокої структурної перебудови галузі, спрямований на зменшення питомої ваги в основних засобах, числі зайнятих у виробництві кінцевої продукції АПК власне сільського господарства та зростання цих показників для галузей переробки, інфраструктури. Передбачає стабілізацію та поступове зменшення використання земельних та водних ресурсів при одночасному зростанні кінцевих результатів виробництва.

Вченими досить повно опрацьовано теоретичні аспекти сталого розвитку та його обліково-інформаційну складову.

Як зазначає Г.М. Калетнік, аграрна галузь української економіки є надійним фундаментом забезпечення продовольчої безпеки держави, базисом розширення її експортного потенціалу, джерелом задоволення внутрішнього попиту на сільськогосподарську продукцію та продукти харчування¹⁴⁹.

Тому для галузі важливе значення мають економічні методи управління, що виникли і розвиваються в процесі підприємницької діяльності, проявляються як об'єктивні економічні закони та певні економічні інтереси.

Також Г. Калетніком та колективом дослідників визначено, що стратегія – це вибір правил і прийомів, за допомогою яких досягаються цілі тієї чи іншої системи, елементи стратегії підприємства як розрізняють як: систему цілей, пріоритет в розподілі ресурсів, правил здійснення управлінських дій¹⁵⁰.

Теоретичні основи моделювання розвитку сільських територій розкрито у дослідженні В. Жука¹⁵¹, де зроблено акцент на пріоритетності біхевіористичного аспекту, розроблено селозберігаючу модель аграрного устрою та доведено, що успішність сільських територій залежить від державної підтримки і соціальної відповідальності підприємництва.

Як зазначає О. Сокіл, «виокремлення у понятійно-термінологічному апараті теорії бухгалтерського обліку нового поняття «облік сталого розвитку» є важливим як для цілісного розуміння сутності сталого розвитку, так і для нормативної й організаційної націленості на побудову такого обліку підприємствами». Вагомим є висновок автора, що відповідності підприємницької діяльності вимогам політики сталого розвитку

¹⁴⁹ Калетнік Г.М. Стратегіко-інституційні засади ефективності використання потенціалу аграрного сектору економіки. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 1. С.3-15.

¹⁵⁰ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент. Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2013. 304 с.

¹⁵¹ Жук В.М. Теоретичні основи моделювання розвитку сільських територій: біхевіористичний аспект. Облік і фінанси. 2017. № 3. С. 169-179.

«ґрунтуються на результатах аналізу системи показників фінансового, соціального та екологічного капіталу»¹⁵², а потреба забезпечувати інтегральну оцінку економічної, екологічної та соціальної підсистем спричиняє розширення аналітичності традиційного обліку.

Проте, для вітчизняної практики досі малодослідженими є питання методології та методики обліково-аналітичного забезпечення та звітності на вимоги суспільства для оцінки та формування стратегій розвитку. Науковою думкою лише поставлена проблема необхідності відображення в обліку параметрів сталості та виміру потенціалу росту в межах сталого розвитку, які досліджуються предметно і не постають у стрункій системі вирішення соціальних проблем за допомогою обліково-аналітичних інструментів. Водночас, реалізація концепції сталого розвитку аграрного сектору й сільських територій та довгострокового планування вимагає поглибленого аналізу поданої проблеми, шляхів її вирішення, а також ефективних критеріїв розробки стратегічних показників та оцінки результатів.

Суть сталого розвитку полягає у забезпеченні господарського зростання при дотриманні гармонії відносин людина – природа (довкілля). Відповідно до Національної доповіді «Цілі Сталого Розвитку: Україна», визначено ціль 2: «Подолання голоду, розвиток сільського господарства». Для аграрного підприємництва це вимагає дворазового підвищення продуктивності праці (до 15 тис. 81абл. США на зайнятого у секторі), стабільного зростання виробництва валової продукції сільського господарства (до 2030 року – збільшення на 1/3). Такі цілі потребують реалізації комплексу макроекономічних заходів, зокрема дотримання екологічних норм та міжнародних стандартів якості продовольства: збільшення на 300 тис. га площ угідь виробництва органічної продукції; стимулювання розвитку харчової промисловості (приріст 3% щороку); покращення структури експорту аграрної продукції у бік переробки; забезпечення продовольчої безпеки населення; підвищення рівня доходів населення¹⁵³.

Своєю чергою, дорожня карта та першочергові пріоритети

¹⁵² Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

¹⁵³ Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» (2017). URL: http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf

реалізації Стратегії–2020¹⁵⁴ за вектором розвитку передбачають такий захід як дерегуляція та розвиток підприємництва. Для аграрного сектору була розроблена (надалі скасована) Концепція Державної цільової програми сталого розвитку сільських територій на період до 2020 року (Розпорядження КМУ від 03.02.2010 № 121-р), за якою передбачалось освоєння на період 300 млрд. 82абл, з них за рахунок коштів державного бюджету 148 млрд. 82абл.

Більш сучасна версія стратегії сталого розвитку знаходиться на стадії розробки, а роль обліково-аналітичного супроводження зводиться до моніторингу даних для неї, обґрунтування фінансової і інформаційної складової за джерелами фінансування, наявним і реальним потенціалом.

На цей час достовірно і системно впорядкованими є дані фінансової звітності, насамперед про фінансові ресурси та капітал, які є традиційною базою для розробки фінансової частини стратегії.

Оскільки загальна стратегія сталого розвитку складається з складових, очевидно, що обліково-аналітичний супровід її формування щонайменше має два рівні – підприємств та галузі.

У межах цих рівнів реалізовані й інші складові управління процесом сталого розвитку.

З урахуванням ролі та значення політики сталого розвитку необхідність розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління на рівні підприємств зумовлено:

- зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє ринкове середовище;
- необхідністю прийняття зважених і прогностичних управлінських рішень;
- потребою врахування вимог суспільства щодо збереження природних і 82абл.82творювальних параметрів виробництва; необхідністю продуманого взаємозв'язку між оперативним та стратегічним напрямками діяльності підприємства, оскільки облік, аналіз і контроль, досягнення стратегічних цілей і задач відображаються в конкретній системі показників;
- розширенням методів аналізу ефективності використаних ресурсів з метою забезпечення їх відповідності тактичним і стратегічним тенденціям;
- вдосконаленням концепції обліку та аналізу під час управління процесами відтворення ресурсів, капіталу, природного

¹⁵⁴ Указ Президента України Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» від 2 січня 2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

середовища, їх складовими та їх динамікою.

Саме дані фінансової звітності підприємств є основою розрахунку показників сталого розвитку та базою для визначення ресурсів, необхідних для втілення стратегії, тому попри очевидну віддаленість бухгалтерського обліку від проблем стратегічного управління галуззю, він є наріжним каменем моделювання і розрахунків. Через надзвичайну складність процесу і зв'язків у ньому, інформація обліку не надає дані про якість управління процесом, його рушійні сили, але є основою програми розгорнутого моніторингу у частині індикаторів та показників розвитку. При цьому вимоги, що ставляться до аналітичного забезпечення відображення суспільних явищ, частину яких приведено у табл. 1.15, мають враховувати весь спектр вимог до інформаційного забезпечення управління сталим розвитком.

Таблиця 1.15

Вимоги до інформаційно-аналітичного забезпечення відображення суспільних явищ

Автори 1	Визначення 2
Мазур В. (2016) Стимулювання ефективного аграрного виробництва й сталого розвитку сільських територій: роль соціального капіталу	дослідницький процес щодо наукового означення сутності та функціональних ознак соціального капіталу традиційно поділяється на концептуально-теоретичний (еволюція теоретичних положень, концепції визначень) і аналітико-пропозиційний (емпіричні оцінки розвитку відносин учасників формування та носіїв соціального капіталу)
Плахтій Т. (2016) Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект	якість слід розглядати з позиції споживчої вартості досліджуваного об'єкта облікової науки (облікової системи; облікової інформації; фінансової звітності тощо), основною метою забезпечення якої є задоволення потреб споживачів такого об'єкта (розробників системи; користувачів облікової інформації; користувачів фінансової звітності тощо)
Фостолович В. (2016) Концептуальні основи механізму управління еколого-економічною системою сільськогосподарських підприємств на макрорівні	доцільно використовувати сучасні елементи інструментів системи управління, які є взаємозалежними та взаємодоповнюючими, здатними у поєднанні спонукати до прийняття ефективних управлінських рішень, застосовуючи планування та бюджетування найбільш вигідно та своєчасно розподілити наявні засоби та ресурси для цілей

1	2
Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. (2018) Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності	облік та звітність відходить від фіксування господарських операцій та подій та набувають характеру перспективного планування для визначення очікуваних результатів, розрахунку доцільності залучення фінансових ресурсів

Джерело: складено за приведеними дослідженнями, опублікованими на <http://efm.vsau.org/>

Таким чином, аналітичне забезпечення управління суспільними явищами для стратегії сталого розвитку є діяльністю, що забезпечує досягнення довгострокових цілей та вирішення довгострокових завдань на основі активізації наявного потенціалу розвитку та врахування впливу мінливого зовнішнього середовища. Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління, забезпечуючи взаємодію.

Виокремлення в бухгалтерському обліку складової обліку сталого розвитку мотивовано потребою вимірювати успішність роботи підприємств не тільки за фінансовими, але і соціальними та екологічними показниками (рис. 1.10), і переважно здійснюється як інтегральна оцінка всіх видів капіталу.

Як видно з рисунка, цикл інформаційного забезпечення управління сталим розвитком передбачає врахування та зворотній вплив на методикку ведення обліку і складання фінансової звітності; формування масиву даних для моніторингу; контроль повноти обліково-аналітичного забезпечення управління підприємництва. Разом з тим, він формується і як окремий напрям обліку¹⁵⁵.

Обліково-аналітичне забезпечення має відповідати вимогам стратегії, а це: екологізація аграрного сектору, підвищення його економічної ефективності, комплексний розвиток сільських територій. Враховуються і її ключові завдання: забезпечення випереджального економічного, соціального, демографічного і духовного розвитку та узгодження темпів економічного розвитку з господарською ємністю екосистем.

¹⁵⁵ Правдюк Н. А. Соціальні аспекти бухгалтерського обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 12. С.91-102.

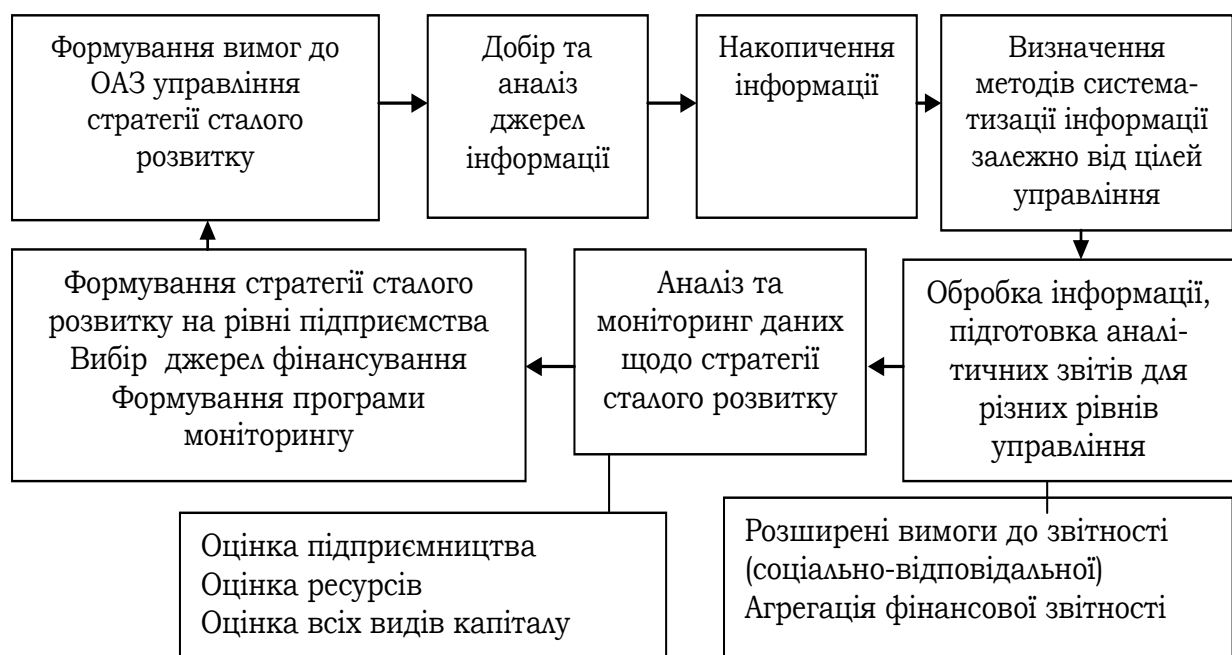


Рис. 1.10. Складові обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком на мікрорівні
Джерело: ¹⁵⁶

Розширені вимоги до облікового забезпечення сталого розвитку поширюються і на вимоги до професії, оскільки, як зазначає В. Кулик, динамічність процесів, які відбуваються в цифровій економіці, й виклики, пов'язані з цим та міждисциплінарні аспекти навчання й діяльності вимагають подальшого проведення емпіричних, теоретико-методичних та практичних досліджень з урахуванням зв'язків між новітніми технологіями, зайнятістю й освітою для узгодження потреб економіки з метою обліково-аналітичного забезпечення управління ¹⁵⁷.

Зарубіжні вчені мають більш системне бачення ролі обліку у сталому розвитку, оскільки західна наука поставила це питання раніше вітчизняної. Так, Н. Batley, L. Tozer¹⁵⁸ ще на початку 90-х підтверджували актуальність проблеми, а також вказували на необхідність уточнення методичного інструментарію оцінки та управління стратегіями засобами бухгалтерського обліку.

¹⁵⁶ Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 4. 2019. С. 130-143.

¹⁵⁷ Кулик В. А. Професія бухгалтер у постіндустріальній економіці Наука й економіка. 2014. Вип. 2. С. 45-50.

¹⁵⁸ Batley, N. and Tozer, L. (1993), 'Sustainable development: an accounting perspective', Accounting Forum, (September): pp. 38-61.

J. Bebbington¹⁵⁹ зазначає, що навіть якщо теоретично не відразу простежується відношення обліку до сталого розвитку, то існує потреба в подальших і набагато ретельніших дослідженнях в цій сфері, щоб краще сформулювати зв'язки між ними і виразити сталий розвиток у інформаційних системних даних. S. Russell та I. Thomson¹⁶⁰ досліджують вплив показників сталого розвитку на інтеграцію і можливості чинної технології бухгалтерського обліку відтворити цю комплексну багатовимірну міждисциплінарну концепцію. Вони зробили висновок, що наявні показники не дозволяють ефективно виміряти прогрес, але сприяють плануванню діяльності уряду.

Як різновид такого обліку розглядається екологічний. Так, F. Birkin¹⁶¹ зазначає, що він практикується переважно як доповнення до існуючих економічних і бухгалтерських концепцій ділової активності. Ця практика призвела до маргіналізації екологічного обліку і перешкоджає розвитку практики обліку сталого розвитку. Для вирішення проблеми пропонується розвиток онтології дискретних об'єктів і взаємопов'язаних подій з метою створення практики бухгалтерського обліку, що сприятиме насамперед сталому розвитку бізнесу та суспільства. Також автором пропонується відповідна епістемологія і розглядаються питання використання певних інструментів бухгалтерського обліку, реалізовуваних через звіт про сталий розвиток. J. Bebbington та C. Larrinaga¹⁶² підкреслюють, що оскільки соціальні та екологічні наслідки людської діяльності стали більш очевидними, роль сталого розвитку як організуючого принципу в різноманітних політичних контекстах і на різних рівнях стала центральною. Завдяки цьому можна поставити експеримент, які можливості та відповідальність з'являються для бухгалтерського обліку в світлі науки про стійкість та сталий розвиток. При такій постановці якраз і виявляються протиріччя стійкого підприємництва і сталого розвитку. Адже стійкість передбачає

¹⁵⁹ Bebbington, J. (2000). Sustainable development: a review of the international development, business and accounting literature. Univ of Aberdeen Acct, Finance & Mgmt Working Paper No. 00-17.

¹⁶⁰ Russell, S. L., & Thomson, I. (2009, September). Analysing the role of sustainable development indicators in accounting for and constructing a Sustainable Scotland. In *Accounting Forum* (Vol. 33, No. 3, pp. 225-244). Elsevier.

¹⁶¹ Birkin, F. (2000). The art of accounting for science: a prerequisite for sustainable development?. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(3), 289-309.

¹⁶² Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395-413.

прагнення до високих фінансових результатів, а сталий розвиток оцінюється балансом соціально-економічної системи у продукуванні фінансових результатів.

Якраз цю проблему ідентифікували та розвивають вітчизняні дослідники. Так, на думку О. Сокола¹⁶³, в основі сталого розвитку лежить підзвітність соціально-економічної політики щодо впливу на навколишнє середовище, тому облік оцінює певні аспекти стійкості економічного зростання з точки зору використаного виробничого та природного капіталу, надалі розширюючись до меж і соціальної оцінки стратегічних цілей. Тобто, прагнення підприємництва до найвищої прибутковості має бути поставлене у рамки суспільної необхідності з огляду на стан невідтворювальних ресурсів і дотримання балансу інтересу бізнесу і соціуму.

Треба визнати, що безпосередньо для цілей обліку, навіть щодо міжнародних вимог соціально-орієнтованої звітності, вичерпний сенс його не зафіксовано. Швидше, сталий розвиток як категорія побудований в різних дискурсах, щоб означати різноманітність, часто взаємовиключних, результатів. Таким чином, підтверджується висунута вище гіпотеза про необхідність максимального врахування показників мікро- та макро- рівнів у обліковій інформації та застосування міждисциплінарного підходу уже на стадії інформаційного забезпечення. З такої точки зору, обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку – це облікова концепція, яка формується з метою вирішення питання, до якого виду економічної системи призведе задоволення потреб підприємництва. Саме обліково-фінансова інформація оцінює стратегію на предмет структури та варіантів поєднання економіки в екологічно стійкому і соціально справедливому середовищі. Тому на макрорівні вимоги до інформаційного забезпечення сталого розвитку більше орієнтовані на передбачення наслідків діяльності і згладжування окремих негативних впливів. Опираючись на ідеї J. Bebbington¹⁶⁴, можна визнати, що облік сталого розвитку у бухгалтерській практиці розглядається у контексті соціального та екологічного обліку та звітності (SEAAR), розглядає окремі сфери, де облік впливає на основне середовище і прагне розробити інструменти, пов'язані з бухгалтерським обліком для посилення цих ефектів.

¹⁶³ Сокол О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

¹⁶⁴ Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395-413.

Сталий розвиток ставить розгляд організації економічного життя в центрі дискусії і закликає до принципового переосмислення організованості і поведінки вибору суспільства (рис. 1.11).

ЕФЕКТ	НОРМИ
Удосконалення в рамках нинішньої економічної системи (зниження нестабільності / підвищення стійкості):	
Визнання вимог стійкості у обліку та звітності Внесення до об'єктів обліку шкідливих відходів, видів енергії, забруднення Облік та оцінка інвестицій, умовних зобов'язань, переоцінка активів, ін. питання фінансової звітності для стійкості	Основна екологічна звітність Звітність про працівників та зайнятість, інформація про колективні договори Облік по ланцюгу доданої вартості: Висвітлення інформації щодо сталого розвитку для зацікавлених сторін
Визнання вимог стабільності (стійкості)	
Розрахунок витрат на стійкість і їх звітність Повне врахування витрат сталого розвитку Розширення екологічної звітності щодо стійкості Оцінка циклу виробництво-людина-природа, підзвітність і прозорість діяльності перед суспільством	Повна соціальна звітність і соціальна система бухгалтерського обліку Зовнішній соціальний аудит Прозорість щодо трансфертного ціноутворення та придбання ресурсів формування стандартів звітності, у т.ч. міжнародних

Рис. 1.11. Роль обліково-аналітичного забезпечення у формуванні сталого розвитку

Джерело: ¹⁶⁵

Оскільки протягом останніх 20 років звітність у сфері сталого розвитку постійно розвивається, появилися низка нових ключових принципів. Глобальною Ініціативою визначено принципи звітності стосовно стійкого розвитку для бізнесу : участь зацікавлених сторін, використання контексту сталого розвитку, істотність, повнота, збалансованість, порівнянність, точність, своєчасність, ясність і надійність, які сприяють підготовці високоякісної інформації з важливих питань та є корисними як для звітності у сфері сталого розвитку, так і для комунікацій.

Макрорівень інформаційного забезпечення сталого розвитку підприємництва насамперед характеризується управлінням по системі індикаторів – показників, які розкривають стан

¹⁶⁵ Правдюк Н. А. Обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку. Економіка.Фінанси.Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 4. 2019. С.130-143.

економічної, соціальної або екологічної змінної, про що зазначено у Стратегіях сталого розвитку^{166,167}.

Основною метою введення індексів є оцінка ситуації або події, для прогнозу розвитку ситуації, що склалася, і розробки її вирішення.

Критерії (індикатори) сталого розвитку, яких є понад сотню, відображають соціальні, економічні і екологічні параметри у єдиному комплексі (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

Індикатори та показники сталого розвитку за національними нормами

Індикатори	Показники	Зміст критеріїв
1	2	3
1. Група соціальних індикаторів	-життєвий рівень населення; -якість людських ресурсів; -захищеність життєдіяльності;	Боротьба з бідністю; демографічна динаміка і стан; поліпшення освіти, поінформованості і виховання суспільства; захист і поліпшення здоров'я людей; поліпшення розвитку поселень.
2. Група економічних індикаторів	- економічний розвиток; - характеристики споживання; - фінансові ресурси та механізми;	Міжнародна кооперація для прискорення сталого розвитку і пов'язана з цим місцева політика; зміна характеристик споживання; фінансові ресурси і механізми; передача екологічно чистих технологій, співробітництво і створення потенціалу.
3. Група екологічних індикаторів	- якість атмосфери, гідросфери та літосфери;	Збереження якості водяних ресурсів і забезпеченість ними; комплексний підхід до планування і раціонального використання земельних ресурсів; раціональне управління вразливими екосистемами; сприяння веденню сталого сільського господарства і розвитку сільських районів; боротьба за збереження лісів; збереження біологічної розмаїтості; екологічно безпечне використання біотехнологій; захист атмосфери; екологічно безпечне управління твердими відходами і стічними водами; екологічно безпечне управління токсичними хімікатами; екологічно безпечне управління небезпечними відходами; екологічно

¹⁶⁶ Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» (2017). URL: http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf

¹⁶⁷ Указ Президента України Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" від 2 січня 2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

1	2	3
		безпечне управління радіоактивними відходами.
4. Група інституціональних індикаторів	-моніторинг досягнення мети сталого розвитку; - аналіз стану держави в світі; -активність громадськості.	Облік питань екології і розвитку в плануванні і управлінні для сталого розвитку; національні механізми і міжнародне співробітництво для створення потенціалу в країнах, що розвиваються; міжнародний інституціональний порядок; міжнародні правові механізми; інформація для прийняття рішень; посилення ролі основних груп населення.

Джерело: ¹⁶⁸

Показники сталого розвитку постійно удосконалюються. Так, Інститутом прикладного системного аналізу НАН України та МОН України запропонована система метрики для вимірювання процесів сталого розвитку (МВСР), за якою сталий розвиток оцінюється за допомогою відповідного індексу в просторі трьох вимірів: економічного, екологічного та соціально-інституціонального. Одна з найповніших за охопленням систем індикаторів сталого розвитку розроблена ООН.

Індикатори розбиті на групи: соціальних; економічних; екологічних (включаючи характеристики води, суші, атмосфери, інших природних ресурсів, а також відходів); інституційних (програмування та планування політики, наукові розробки, міжнародні правові інструменти, інформаційне забезпечення, посилення ролі основних груп населення) аспектів сталого розвитку.

Окрім індикаторів, використовуються і індекси розвитку, найбільш поширені з яких приведені у табл. 1.17.

Таблиця 1.17

Світові індекси оцінки сталого розвитку

Індекси	Суть індексу
1	2
1. Екологічно адаптована внутрішня продукція (Environmentally adjusted net domestic product, EDP),	використовується при екологічній корекції національних рахунків та вираховується за формулою: $EDP = (NDP - DPNA) - DGNA$, де NDP – чиста внутрішня продукція, DPNA – вартісна оцінка виснаження природних ресурсів, DGNA – вартісна оцінка екологічного збитку (розміщення відходів, забруднення повітря та водойм тощо)

¹⁶⁸ Портал ВРУ. URL: w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id...18607...

1	2
2. Показник «дійсних заощаджень» (genuine (domestic) savings) (GS),	запропонований і розрахований Всесвітнім Банком: $GS = (GDS - CFC) + EDE - DPNR - DMGE$, де GDS – валові внутрішні заощадження, CFC – величина знецінення вироблених активів, EDE – величина витрат на освіту, DPNR – величина виснаження природних ресурсів, DMGE – збиток від забруднення навколишнього середовища. Всі показники беруться у % від ВВП
3. Агрегований індекс «живої планети» (Living Planet Index)	показник, розроблений для моніторингу стану біологічного різноманіття планети. Отримана оцінка публікується в рамках доповіді Всесвітнього Фонду Дикої Природи (World Wild Fund)
4. Показник «екологічний слід» (The Ecological Footprint)	вираховується міжнародною організацією Global Footprint Network, виражає міру дії людини на навколишнє середовище у вигляді площ територій і акваторій, необхідних для видобутку ресурсів та утилізації відходів
5. Індекс розвитку людського потенціалу (ІРЛП) Human Development Index)	інтегральний показник, що враховує рівень соціально-економічного розвитку суспільства, розроблений в 1990 р. Програмою розвитку ООН (ПРООН) і включає в себе: середня очікувана тривалість життя, рівень освіченості населення та рівень економічного розвитку (ВВП на душу населення). З 1997 р. використовується індекс убогості населення, а з 2010 р. - гендерної нерівності (ІГН) і Багатомірний індекс бідності (МІБ)
6. «Всесвітній індекс щастя» (Happy Planet Index)	з 2006 р. складає британський дослідницький центр New Economics Foundation, демонструє відчуття рівня щасливого життя населенням різних країн світу
7. Індекс екологічної стійкості	введений групою вчених Єльського і Колумбійського університетів для Всесвітнього економічного форуму в Давосі (2001 Environmental Sustainability Index)
8. Дійсний показник прогресу (Genuine Progress Indicator, GPI)	спроба створення альтернативи ВВП, на відміну від якого даний показник враховує екологічно та соціальні аспекти розвитку. Включає в себе наступні складові: злочинність і розпад сімей, зміна кількості вільного часу, домашня і добровільна робота, залежність від зарубіжних капіталів, розподіл доходу, витрати на оборону, виснаження ресурсів, забруднення, екологічний збиток
9. «Зелений ВВП»	розробка 2004 р. Державного управління з охорони навколишнього середовища (ГУООС) та

1	2
	Державного статистичного управління (ДСУ) КНР. Дозволяє з'ясувати, чого коштує державі погіршення стану довкілля і якою мірою витрати на охорону природи покривають шкоду від економічної діяльності

Джерело: ¹⁶⁹

Таким чином, основою інформаційного забезпечення стратегії сталого розвитку на макрорівні є встановлення індексів та індикаторів. Для цього здійснюють аналіз і будують моделі для прогнозування динаміки економічних показників сталого розвитку, насамперед за даними статистики.

Обліково-аналітичний супровід сталого розвитку підприємництва – це система збору, обробки та передачі фінансової та не фінансової інформації, визначена в рамках потреб стратегії сталого розвитку відповідно до нормативного (у тому числі міжнародного) забезпечення, яка необхідна управлінському персоналу різних рівнів управління для контролю, планування, вимірювання та оцінювання отриманих результатів, передбачених стратегіями сталого розвитку підприємства, галузі, економіки держави. Вона представлена сукупністю інформаційного (планові, облікові та позаоблікові джерела) та методичного забезпечення (методи і методики аналізу) діяльності підприємства та галузі, формується як інтегрована система, що включає бухгалтерський (фінансовий, управлінський, стратегічний) облік, аналіз і стратегічний аудит діяльності підприємства (галузі, країни) з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання природних, людських, енергетичних ресурсів¹⁷⁰.

Взаємодія елементів обліково-аналітичної системи формує обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком (рис. 1.12).

Таким чином, в системі обліково-аналітичного забезпечення управління сталого розвитку формуються певні види фінансової та нефінансової інформації, які є основними джерелами даних, що використовуються під час прийняття управлінських рішень стратегічного характеру.

¹⁶⁹ Національний інститут стратегічних досліджень. URL:<http://www.niss.gov.ua/articles/1160/>

¹⁷⁰ Правдюк Н. А. Обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 4. 2019. С.130-143.



Рис. 1.12. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком

Джерело: ¹⁷¹

Урахування мети реалізації стратегії сталого розвитку країни та векторів її руху передбачає такі рівні обліково-аналітичного забезпечення: з боку держави (макрорівень), органів місцевого самоврядування (мезорівень) та підприємств (мікрорівень) (табл. 1.18).

Таблиця 1.18

Рівні інформаційного забезпечення стратегії сталого розвитку

Рівні	Реалізація повноважень
1	2
Макрорівень	Операційна ціль - сприяти збалансованому розвитку сільського господарства. До 2030 року підвищити вдвічі продуктивність сільського господарства та доходи дрібних виробників аграрної продукції, шляхом забезпечення гарантованого та рівного доступу до землі, інших виробничих ресурсів і факторів сільськогосподарського виробництва, знань, фінансових послуг, ринків і можливостей для збільшення доданої вартості та зайнятості в несільськогосподарських секторах.

¹⁷¹ Правдюк Н. А. Обліково-аналітичний супровід стратегії сталого розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 4. 2019. С.130-143.

1	2
Мезорівень	З метою підвищення рівня конкурентоспроможності регіонів, територіальної соціально-економічної інтеграції і просторового розвитку, а також ефективного державного управління у сфері регіонального розвитку необхідним є сприяння розвитку консалтингової, інформаційної, аудиторської допомоги; стимулювання учасників фінансового ринку (комерційних банків, страхових і лізингових компаній, венчурних фондів).
Мікрорівень	З метою забезпечення якісного саморозвитку і самостворення підприємства та задоволення потреб теперішнього та майбутніх поколінь, а також досягнення сталого розвитку, що забезпечує збалансоване вирішення зовнішніх та внутрішніх проблем економічного, соціального, екологічного характеру та проблем збереження та зростання потужності сукупності потенціалів підприємства.

Джерело: складено авторами на підставі ¹⁷²

Основою облікового-аналітичного супроводу стратегії сталого розвитку є формування теорії і методології відповідного рівня організації бухгалтерського обліку. При цьому, як вказують дослідники, «на нижчих рівнях забезпечується лише якісна оцінка виробничого та фінансового капіталів, а на вищих – соціального, людського, інформаційного, екологічного та інших складових сучасної капіталізації підприємства»¹⁷³.

Таким чином, інформаційне забезпечення має вплив на сталий розвиток насамперед завдяки аналітично-оціночним процедурам ідентифікації й виміру фінансового і соціально-екологічного капіталів.

У процесі дослідження визначено, що сталий розвиток є системою збалансованого управління, і для аграрного сектору базується на процесах контролю виробничої діяльності, способів одержання результатів з врахуванням використання фінансового, людського, екологічного капіталів та невідновних ресурсів.

Аналіз показників та стану фінансових ресурсів аграрних підприємств за остання роки свідчить, що більшість підприємств володіли таким загальним обсягом фінансових ресурсів, що у кілька разів більше, ніж закладено у Стратегії-2020.

¹⁷² Стратегія сталого розвитку України на період до 2030 року. URL http://www.ua.undp.org/content/dam/ukraine/docs/SD%20Project_Ukraine_version%203-2-1.pdf

¹⁷³ Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

Доведено, що необхідне виокремлення складової обліку сталого розвитку, і це зумовлено потребою вимірювати результати, планувати ресурси традиційно за фінансовими, і згідно з новими викликами – за соціальними та екологічними показниками. Тому дані обліку є базовими при обґрунтуванні фінансової складової стратегії і її відповідності реальним потребам.

Виявлено потреби інформаційного забезпечення стратегії сталого розвитку на рівні підприємств та галузевого управління. Встановлено, що для перших це переважно показники забезпечення фінансової стійкості, а для вищих рівнів – це макроекономічні показники та індикатори стратегії за джерелами фінансування, наявним і реальним потенціалом.

Розмежовано повноваження інформаційного забезпечення стратегії сталого розвитку на мікро-, мезо- та макрорівнях для аграрного підприємництва.

Зміст обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком підприємництва полягає у наданні інформації для управління, з використанням усіх елементів обліково-аналітичного арсеналу, про здатність підприємств та галузі розвиватись відповідно до власних інтересів і вимог суспільства.

Взаємодія елементів обліково-аналітичної системи формує обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком, а проведення аналізу сприяє наданню релевантних, актуальних аналітичних даних.

Облік на потреби стратегії сталого розвитку значно розширює свою методологію, залучаючи надбання міжнародного досвіду, насамперед у сфері соціальної звітності.

1.3. Контроль та планування: зміст та значення у системі облікового супроводу тактичного і стратегічного розвитку підприємства.

У системі управління реалізуються функції управління, які характеризують поділ, спеціалізацію праці в сфері управління і визначають основні стадії реалізації впливів на відносини людей у процесі виробництва.

Основними (загальними) функціями управління стратегічним розвитком підприємства є : організація, нормування, планування, координація, мотивація, регулювання контроль.

Контроль в управлінні підприємства є об'єктивно необхідним, оскільки забезпечує повноцінне функціонування цілісної системи. За результатами контролю проводиться корегування раніше

прийнятих рішень, планів, норм і нормативів. Дієвий контроль має стратегічне спрямування, орієнтується на кінцеві результати, здійснюється своєчасно і є достатньо простим. У загальній системі управління контроль виступає як елемент зворотного зв'язку¹⁷⁴.

Г.М. Калетнік зазначає, що функція контролю проявляється у формі впливу на колектив людей за допомогою виявлення, узагальнення, аналізу результатів виробничої діяльності кожного цеху і доведення їх до керівників підрозділів і служб управління з метою підготовки управлінських рішень. Ця функція реалізується на основі інформації про хід виконання планових завдань (даних оперативного, статистичного, бухгалтерського обліку), виявлення відхилень від установлених показників роботи (контролю виконання завдань) і аналізу причин відхилень¹⁷⁵.

Н.М. Гудзенко звертає увагу на те, що поняття «контроль» науковці характеризують по-різному. Серед наявних підходів виділяють такі: контроль як спостереження, нагляд; контроль як зіставлення, протиставлення; контроль як перевірка¹⁷⁶.

Стратегічний контроль – вид управлінської діяльності, що полягає в спостереженні та оцінюванні проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених цілей та виконання обраних стратегій через установлення стійкого зворотного зв'язку¹⁷⁷.

Традиційно контроль розглядається як заключна фаза процесу управління підприємством. Вважається, що його завдання полягає в тому, щоб встановити недоліки процесу реалізації наміченого і виявити відхилення від плану. Поняття «стратегія» увійшло у число управлінських термінів у 50-ті роки й вживалось винятково у військовій практиці та визначалось як «наука та мистецтво розгортання військ до бою»¹⁷⁸.

Стратегічний контроль почали виділяти окремо тоді, коли остаточно сформувався концепція стратегічного управління, а

¹⁷⁴ Подолячук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 1. С.117-126.

¹⁷⁵ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

¹⁷⁶ Гудзенко Н.М., Мазур Ю.В. Роль та значення контролю у підвищенні ефективності використання товарно-матеріальних цінностей. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 5 (05). 2016. С. 326-330.

¹⁷⁷ Юрій Е. О. Теоретичні засади стратегічного планування діяльності підприємств. Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. Економічні науки. Вип. 6. Чернівці. 2005. С. 191-196.

¹⁷⁸ Довгань Л. Є., Каракай Ю.В., Артеменко Л.П. Стратегічне управління: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури. 2011. 440 с.

розробка, впровадження та виконання стратегії перетворилися на звичну роботу менеджерів вищого рівня у більшості компаній світу (друга половина 1970-х – початок 1980-х років).

Для виявлення того, чи досягає компанія успіху на шляху втілення обраної стратегії, менеджери повинні були застосовувати відповідні інструменти контролю.

Економісти Б. Явіц та У. Ньюмен вказували, що контроль стратегії може бути охарактеризований як форма регулюючого контролю¹⁷⁹, а Бентссон Й. і Юнг Й. згадували стратегічний контроль як один з фундаментальних напрямів забезпечення виконання стратегії¹⁸⁰.

За визначенням, яке подають Дж.А. Пірс та Р.Б. Робінзон, зміст стратегічного контролю пов'язаний з відслідковуванням реалізації обраної стратегії, виявленням головних проблем та здійсненням необхідних коригувань. На відміну від інших видів контролю, стратегічний контроль спрямований на керівництво поточною діяльністю з погляду її відповідності стратегії, коли кінцевий результат може очікуватися лише через декілька років¹⁸¹.

К.І. Редченко¹⁸² стверджує, що ступінь поширення стратегічного контролю на підприємстві значною мірою обумовлюється тим, наскільки розвиненим є стратегічне мислення його управлінського персоналу та власників, що беруть участь в управлінні. На думку вченого, стратегічне мислення також впливає на формування стратегічного рівня підприємства, який найчастіше розглядають в організаційній та інформаційній площинах. З погляду організаційної структури підприємства, стратегічний рівень управління – це найвищий рівень ієрархії фірми, на якому приймаються стратегічні рішення.

Найчастіше повноваження з прийняття таких рішень має обмежене коло осіб, що формується з вищого управлінського складу та власників підприємства. Для українських реалій характерним є високий рівень участі власників у стратегічному управлінні компаніями. Разом з тим, наймані менеджери, навіть найвищого рівня, часто не мають достатніх повноважень для

¹⁷⁹Yavitz B., Newman W.H. Strategy in Action. New York : Free Press, 1984. 284 p.

¹⁸⁰Bengtsson J., Jung J. Measure sun derpressure: applicable types of performance cemeasurements for strategyimpl em entationat Kapp Ahl and Skandia AFS . Goteborg: Goteborg University, Graduate Business School, School of Economics and Commercia lLaw, 1999. 02 p.

¹⁸¹Pearce J.A., Robinson R.B. Strategic management: formulation, implementation, andcontrol. Chicago: Irwin, 1995. 950 p.

¹⁸²Редченко К.І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21).

прийняття стратегічних рішень.

Формування стратегічних цілей, стратегії та політик компанії, управління якою побудоване на засадах теорії зацікавлених сторін, відбувається під впливом інтересів різних груп, зовнішніх обмежень та вимог стратегічного контролю (рис. 1.13).

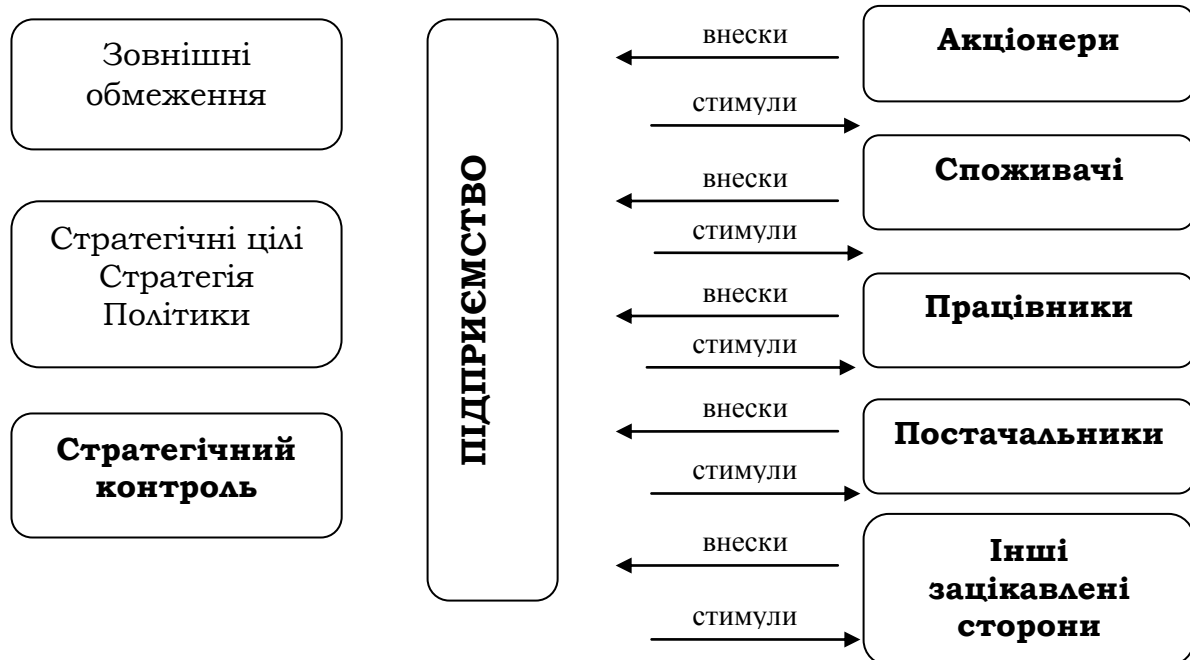


Рис.1.13. Місце стратегічного контролю у системі управління фірмою з погляду теорії зацікавлених сторін

Джерело: ¹⁸³

Відповідно стратегічний контроль виступає не тільки модератором відносин між різними зацікавленими сторонами, але й інструментом регулювання процесу стратегічного управління. Дослідження, проведені К.І. Редченко, свідчать, що на думку зарубіжних науковців, стратегічний контроль в організації може відігравати багато ролей. Серед них вагоме місце посідають функції вимірювання ефективності діяльності та забезпечення інформування керівництва компанії про хід виконання стратегії.

У цьому контексті система стратегічного контролю повинна: визначати, що таке хороші результати; досягати розумного компромісу між прибутковістю та інвестиціями; сприяти впровадженню індивідуальних гнучких цілей для менеджерів; забезпечувати інформування керівництва компанії про необхідність втручання, якщо показники ефективності суттєво погіршуються.

¹⁸³Редченко К.І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21).

Для реалізації наведених завдань протягом другої половини 1980-х – 2000-х років було розроблено декілька методологічних підходів, більшість з яких одночасно реалізує вимоги стратегічного та управлінського контролю: збалансована система показників (Balanced Scorecard); піраміда результативності; модель ділової переваги.

Перераховані методичні підходи сьогодні реалізовані у більшості компаній, що є лідерами у відповідних галузях.

Таким чином, стратегічний контроль для задоволення інтересів зацікавлених сторін поступово стає одним з головних елементів корпоративного управління.

На відміну від поточного контролю, стратегічний контроль базується на ймовірніших оцінках і показниках, але це не означає, що їх не треба встановлювати. Крім того, стратегічний контроль є однією з головних форм попереджувального контролю, який передбачає встановлення певної політики, процедур, правил тощо.

Стратегічний контроль полягає у визначенні того, чи можливе подальше здійснення стратегій і чи приведе їхня реалізація до досягнення цілей. Він не може існувати без поточного та заключного контролю, так само, як стратегічне управління базується на поточній діяльності підприємства.

Є кілька етапів стратегічного контролю (рис.1.14).

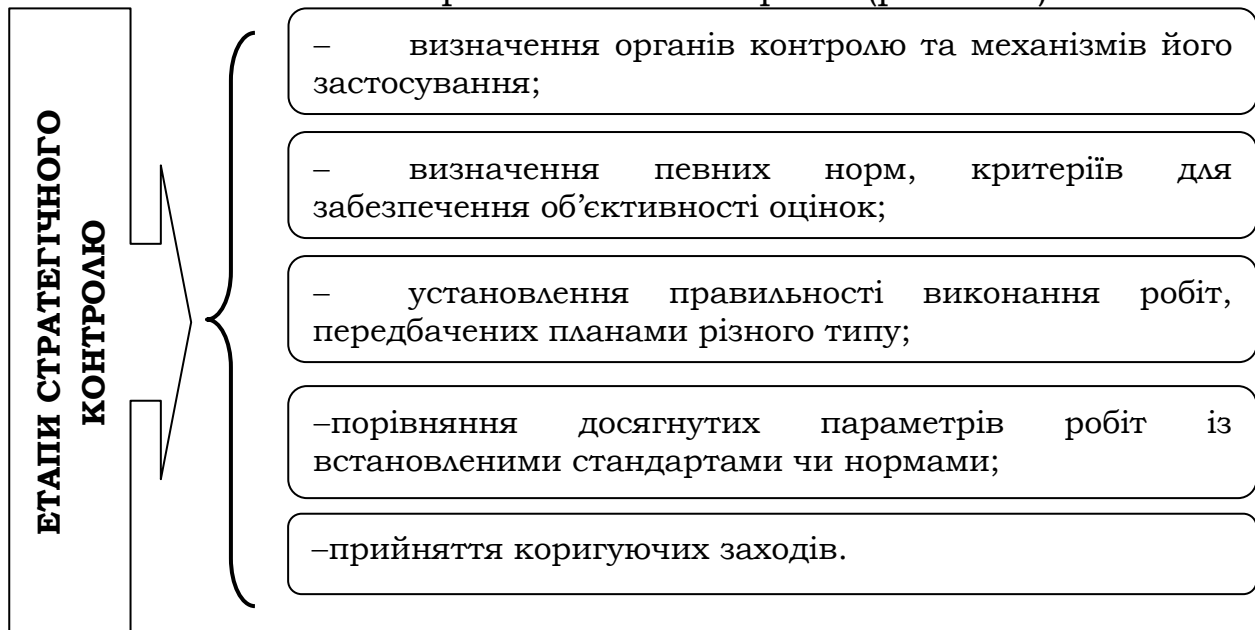


Рис.1.14. Етапи стратегічного контролю

Джерело: ¹⁸⁴

З метою проведення ефективного контролю необхідно встановити його критерії (рис.1.15).

¹⁸⁴Довгань Л. Є. та ін.. Стратегічне управління: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2011. 440 с.

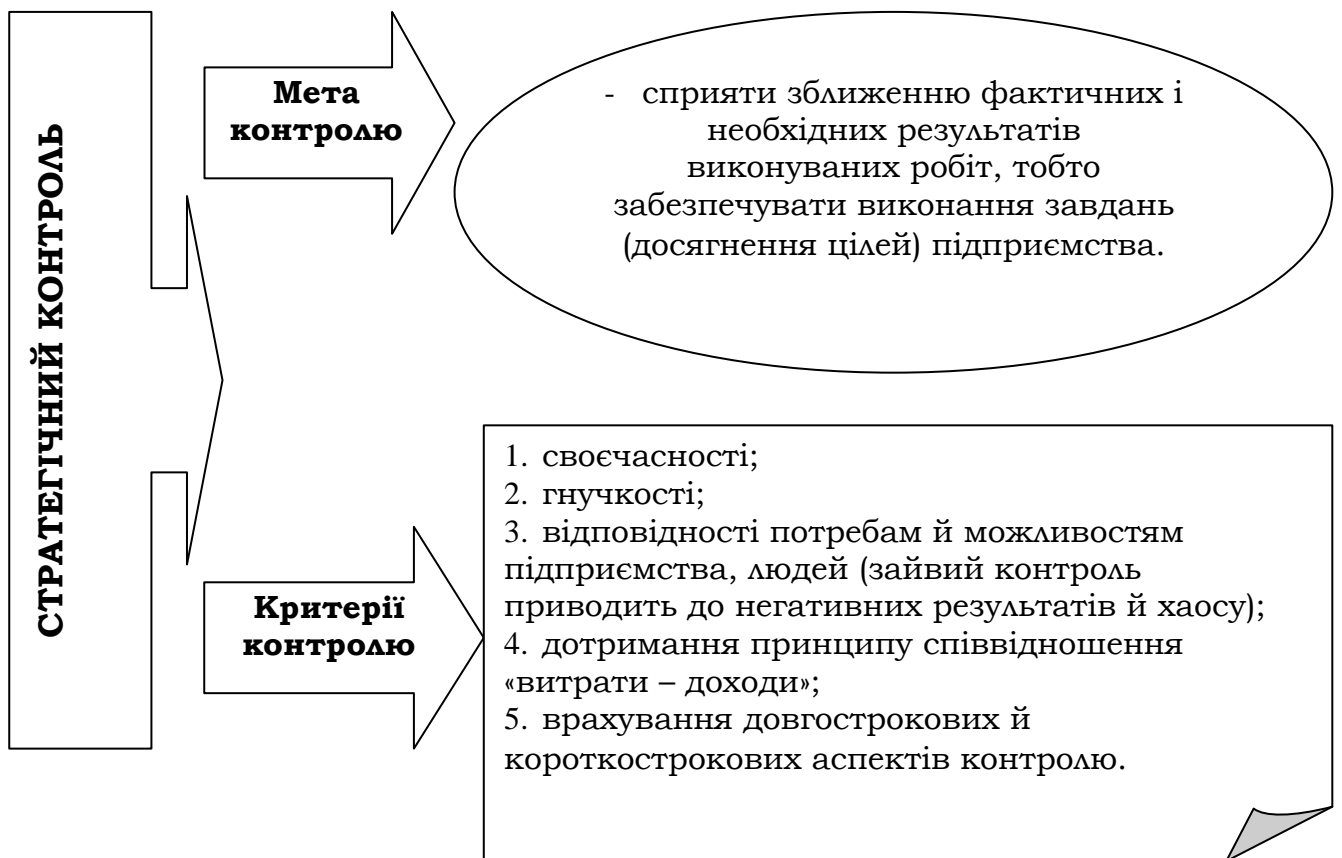


Рис. 1.15. Мета та критерії ефективного стратегічного контролю

Джерело:¹⁸⁵

Отже, контроль як управлінська діяльність повинен мати такі властивості:

- бути всеосяжним та об'єктивним, тобто зорієнтованим на адекватне відображення досягнутих параметрів відносно встановлених цілей та обраних стратегій;
- бути стратегічно спрямованим, орієнтуватися на кінцеві результати, в цьому контексті контроль розглядається як засіб досягнення цілей;
- мати безперервний та регулярний, невідворотний плановий характер;
- бути гнучким, тобто не заважати виконанню основної роботи;
- відповідати змісту тих робіт, які контролюються, перевіряти не лише кількість і термін, але і якість роботи;
- бути зрозумілим для тих, кого контролюють і перевіряють;
- бути своєчасним, щоб можна було скоригувати процеси, що відбуваються;

¹⁸⁵ Данилюк І., Михайлишин Н. Роль стратегічного контролю в управлінні підприємством. Економічний аналіз. Випуск 12. Частина 3. 2013. С.105-108.

– бути економічним, тобто відповідати вимозі: затрати на його проведення не можуть перевищувати ті результати, яких досягають у процесі контролю;

– бути дієвим, тобто не обмежуватися виявленням фактичного стану об'єкта контролю, а й супроводжуватись відповідними рішеннями.

Можна стверджувати, для того щоб бути ефективним, контроль має бути стратегічним, тобто віддзеркалювати пріоритети підприємства та підтримувати їх. Основними ознаками стратегічного контролю є його адаптація до зовнішнього середовища, забезпечення виживання, проведення антикризової політики, потенціал успіху. Стратегічний контроль виконує відповідні завдання (рис.1.16).

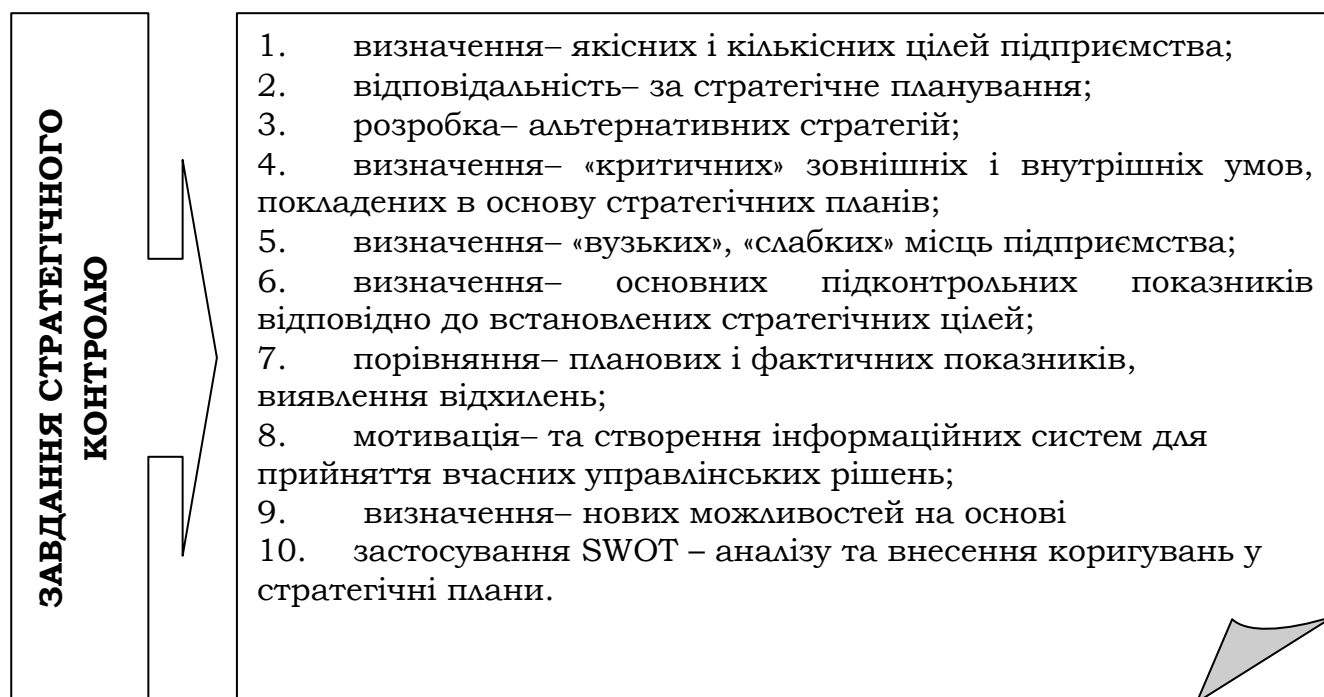


Рис.1.16. Основні завдання стратегічного контролю

Джерело:¹⁸⁶

Стратегічний контроль містить у собі контроль стратегічних передумов і контроль стратегічного управління, що відбуваються у межах стратегічного нагляду. Контроль передумов охоплює припущення, зроблені у процесі планування. Наприклад, поточний контроль можливої динаміки темпів приросту курсів основних валют або числа безпосередніх конкурентів. Контроль реалізації спрямований на врахування відхилень у процесі втілення

¹⁸⁶ Довгань Л. Є. та ін. Стратегічне управління: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2011. 440 с.

стратегії. Він може здійснюватися у формі контролю досягнення заданих проміжних цілей, наприклад, шляхом перевірки того, чи були плани інвестицій виконані у встановлені терміни.

Стратегічний нагляд спрямований на те, щоб ще раз перевірити основні параметри планування і дії, прийняті стратегічним менеджментом. Інакше кажучи, це той контроль, що спрямований на виявлення можливих у майбутньому, але не врахованих дотепер у процесі планування подій, які суттєво вплинуть на діяльність підприємства і зможуть поставити під сумнів успіх запланованих заходів.

Для того, щоб контроль був об'єктивним та ефективним, він має бути пов'язаний зі стратегічним і поточним плануванням. Цей фактор дуже суттєвий для забезпечення управління взагалі.

Найважливіші засади для забезпечення контролю мають такі методи управління, як бюджетування, управління за цілями (у літературі дуже часто для визначення цього методу застосовується скорочення – МВО (management by objectives), контролінг, управління за результатами, управління за відхиленнями тощо.

При розробленні поточних планів та бюджету – інструментів виконання стратегічних планів і програм, треба поступово їх деталізувати до рівня, необхідного для практичної реалізації з урахуванням специфіки окремих етапів і блоків заходів програми. Лише тоді можна сформулювати необхідні засади для ефективного контролю. До традиційних, не бюджетних методів контролю відносять також статистичний контроль, спеціальні повідомлення (звіти), оперативні ревізії, особисте вивчення (у формі співбесід чи інтерв'ю), обстеження, інспектування та ін.

Контроль і перевірка виконання робіт за стратегічними планами та програмами передбачає розробку взаємопов'язаних систем контролю на підприємствах, які містять такі підсистеми контролю:

- за технологічними процесами;
- якістю продукції та праці;
- дотриманням чинного законодавства, що регулює діяльність підприємства;
- виконанням окремих завдань, етапів, напрямків та стратегічних програм і планів загалом;
- виконанням рішень, вказівок, наказів, розпоряджень вищого керівництва підприємства;
- дотриманням встановлених фінансово-економічних параметрів функціонування підприємства тощо.

На вітчизняних підприємствах нагромаджено позитивний досвід використання різних систем контролю, який відрізняється

цілями, завданнями, об'єктами, методами та формами. Це й поточний контроль (який класифікується за часом проведення), й контроль за діяльністю окремих виробничо – управлінських структур, й стратегічний контроль.

Звичайно контроль буде найбільш ефективним та об'єктивним, коли користуються як нормативами виконуваних робіт, так і кінцевих результатів. Насамперед мають розроблятися нормативи витрат грошей та часу, які можуть бути доповнені системою додаткових показників. Найчастіше нормативи (стандарти) розробляються за такими групами: цінові, доходні, програмні (техніко-економічні), фізичні (для виробів та технологічних процесів), поведінкові тощо.

Нерідко нормативами (стандартами) є відповідні стратегічні цілі та планові параметри стратегій, які можуть мати певні інтервальні значення для нормативів (min і max).

Визначення та розрахунок певних нормативів – складний процес, оскільки він передбачає опрацювання великої кількості інформації.

З метою контролю витрат та відхилень від встановлених стандартів використовуються чинні та розроблені за стратегічними програмами звіти:

- про фактичні витрати грошових потоків порівняно з планом (нормативом);
- про фактичне використання трудових, матеріально-технічних ресурсів (порівняно з нормативами);
- про коригування витрат щодо окремих завдань і напрямків програми;
- про витрати на виконання робіт у всіх співвиконавців завдань програми тощо.

Досить складно проконтролювати зміни техніко-економічних параметрів новоствореної продукції або систем, характеристики яких важко визначити. Водночас саме це є найнеобхіднішим для забезпечення майбутньої конкурентоспроможності підприємства.

Важливе значення має організаційний аспект контролю. Доцільно розробити таку систему, яка передбачає:

- концентрацію матеріалів минулих перевірок та ревізій у якому-небудь органі управління (залежно від специфіки діяльності підприємства та організації робіт за стратегічними планами і програмами), щоб не витрачати час на повторне отримання цієї інформації під час наступних перевірок;
- організувати розподіл завдань щодо контролю та координації, розробка відповідного порядку і процедур контролю й здійснити розробку методів та послідовності коригування

стратегічних планів і програм з урахуванням поточного стану робіт.

Зміни у стратегічних планах і програмах або перехід до нових стратегій можуть відбуватися лише тоді, коли підраховано ефект (прибуток) від впровадження нових заходів. Контроль за ходом виконання стратегічних планів і програм здійснюють спеціально сформовані органи управління окремими програмами. Керівництво підприємства може створити Раду та робочу групу з розробки та виконання стратегічної програми, тоді контроль покладається на них.

Стратегічна програма охоплює такі ділянки:

- перевірку – доведення завдань програми до виконавців і внесення заходів, запланованих на поточний рік, до відповідних поточних планів усього підприємства, окремих підрозділів, а також індивідуальних виконавців;
- разові – або вибіркові перевірки (інспекція) діяльності виконавців відповідно до плану за спеціальним переліком питань;
- перевірку – звітів виконавців про хід реалізації завдань;
- контроль – ефективності виконаних запланованих заходів і робіт;
- звітування на засіданнях керівних органів програм інформації про виконання найважливіших робіт та етапів, а також окремих виконавців завдань, що не відповідають встановленим параметрам.

Стратегічні програми виконуються в певній послідовності та з встановленою періодичністю й передбачають складання звітності та подання інформації про хід робіт, засоби аналізу, прийняття коригуючих рішень, доведення результатів контролю та аналізу до виконавців.

Наочною та дієвою інформацією є графічне зображення змін, результатів та аналіз інформації, яка обробляється. За допомогою таких графіків здійснюється взаємодія та розподіляється завдання і відповідальність між органами керівництва програмою та виконавцями. Важливу роль у цьому ланцюгу послідовностей займає звітність. Суворий та регулярний порядок звітності дисциплінує виконавців програми, привчає їх до постійного контролю власної роботи та фахівців, з якими вони пов'язані у виконанні програмних завдань.

Стратегічний контроль певною мірою корегує управлінську діяльність, сприяє у визначенні перспективи, допомагає в досягненні позитивного результату. Він передбачає необхідність прийняття коригуючих рішень, що містять певну частку ризику, тому до цієї діяльності необхідно залучати фахівців з підприємницьким складом розуму.

Н.О. Голуб¹⁸⁷ пропонує розглядати стратегічний контроль таким типом діяльності з управління підприємством, яка дає змогу своєчасно виявити проблеми, розробити та здійснити заходи щодо коригування ходу та змісту робіт в організації доти, доки проблеми наберуть ознак кризи стратегічної діяльності. Водночас контроль допомагає виявляти, підтримувати та поширювати позитивні явища та починання, найефективніші напрямки діяльності на підприємстві, втілені в певні стратегії.

Ми цілком поділяємо думку вчених¹⁸⁸, які вважають, що сучасний контроль поступово еволюціонує від «пасивних» форм, коли основна увага спрямовувалася на виявлення порушень та недоліків, до «активної» діяльності з виявлення стратегічних перспектив підприємства та сприяння досягненню довгострокових цілей.

Активний ринковий контроль – це, насамперед, превентивний, стратегічний контроль, результати якого призначені не для окремих осіб або груп, а для широкого кола зацікавлених сторін, які подають важливий зворотній зв'язок і впливають на формування управлінської системи підприємства. Впровадження ефективного контролю на стратегічному рівні управління підприємства – першочергове завдання, яке повинні вирішувати керівники, зацікавлені у зміцненні конкурентоздатності та інвестиційної привабливості свого підприємства.

Особливе місце у системі контролю підприємства займає стратегічний маркетинговий аудит, оскільки сучасні тенденції активізації євроінтеграційних процесів та реалізація парадигми підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняного виробництва нерозривно пов'язана із аграрним сектором, який сьогодні набуває статус пріоритетного та формує потужний експортний потенціал валютних надходжень, вкрай необхідних для стабілізації національної економіки. За таких умов найважливішою площиною діяльності аграрних формувань постає стратегічний маркетинговий аудит, який створює необхідні передумови підвищення результативності збутової і управлінської діяльності аграрних бізнес-суб'єктів. Становлення ефективної системи стратегічного маркетингового аудиту на підприємствах

¹⁸⁷Голуб Н. О. Облік та контроль у системі стратегічного управління. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(4). С. 59-65. URL: <http://nbuv.gov.ua>

¹⁸⁸Редченко К.І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21). URL: pbo.ztu.edu.ua

неможливо без організації відповідного обліково-аналітичного забезпечення, яке формує домінуючий базис для прийняття і реалізації стратегічних управлінських рішень¹⁸⁹.

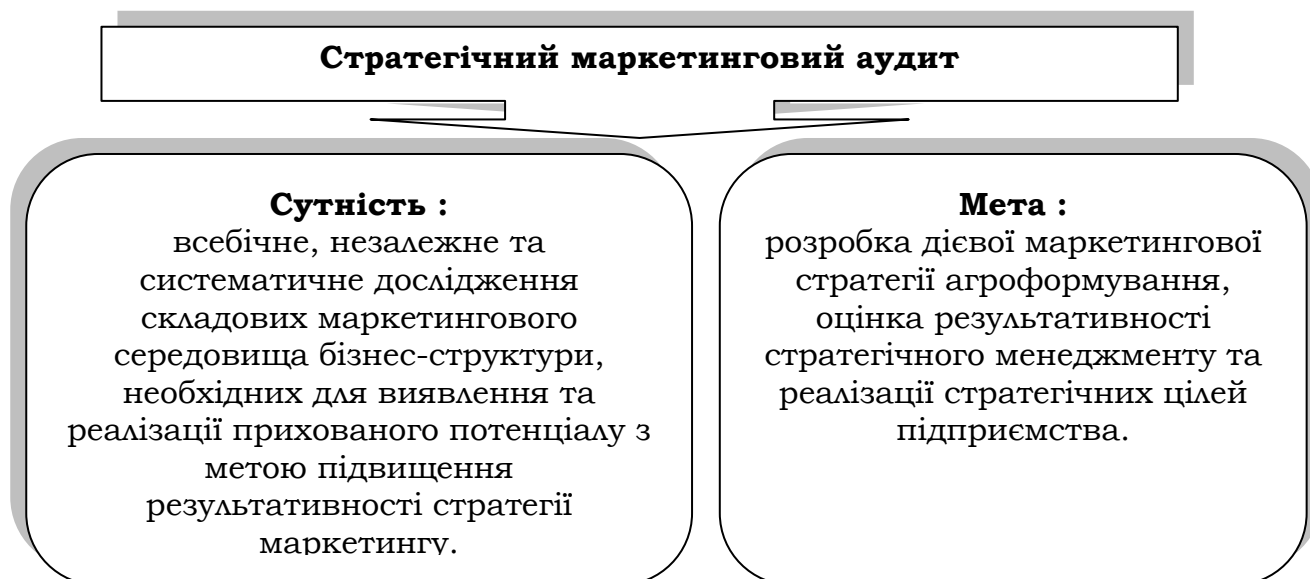


Рис.1.17. Сутність та мета стратегічного маркетингового аудиту

Джерело: систематизовано авторами

Як зазначають науковці Вінницького національного аграрного університету, аудит є невід'ємною частиною економічного розвитку будь-якої країни сучасного світу. Потреба в аудиті зумовлена необхідністю незалежного об'єктивного контролю за господарською діяльністю підприємств і підтвердження для власників підприємств, інвесторів та інших користувачів достовірності фінансової звітності¹⁹⁰.

Для успішного вирішення завдань стратегічного маркетингового аудиту в аграрних формуваннях необхідно побудувати ефективну систему обліково-аналітичного забезпечення, ключовою функцією якої є якісне, повне та своєчасне інформаційне забезпечення процесу стратегічного управління маркетингу.

Узагальнення наукових позицій вчених дозволили визначити, що основними складовими системи обліково-аналітичного

¹⁸⁹Крюкова І. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного маркетингового аудиту бізнес-суб'єктів аграрного сектору. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Формування механізму зміцнення конкурентних позицій національних економічних систем у глобальному, регіональному та локальному вимірах», 22-24 вересня 2016 року. Т. : Крок, 2016. С. 135-138.

¹⁹⁰Томчук О.В., Здирко Н.Г. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С.32-42.

забезпечення діяльності підприємства є: комплекс інформаційного забезпечення (сукупність облікової і не облікової інформації)¹⁹¹; сукупність методів аналізу і аналітичної обробки інформації та персонал, що виконує аналітичні завдання; організаційне, методичне, технічне та програмне забезпечення¹⁹².

Систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного маркетингового аудиту пропонуємо доповнити механізмом діагностики ризиків і загроз макро- і мікроринкового середовища, який є необхідним для розробки ефективної маркетингової стратегії аграрних бізнес-структур.

З огляду на специфіку системи обліково-аналітичного забезпечення маркетингового аудиту, в якості її ключових завдань можна відзначити наступні:

1) збір, систематизація та накопичення інформації стосовно зовнішнього і внутрішнього маркетингового середовища діяльності бізнес-суб'єктів аграрної сфери виробництва;

2) формування та використання сукупності методів аналітичної обробки зібраної маркетингової інформації;

3) підготовка персоналу, який задіяний на ділянці обліково-аналітичної обробки маркетингової інформації;

4) діагностика проблемних аспектів і «вузьких місць» у системі стратегічного управління маркетингом;

5) організаційно-технічна, аналітична, методична, інформаційна підтримка процесу стратегічного маркетингового управління;

6) розробка сценаріїв і прогнозів поведінки факторів маркетингового середовища діяльності бізнес-структури;

7) діагностика ризиків і загроз з боку макро- та мікросередовища;

8) сприяння прийняттю обґрунтованих управлінських рішень у сфері стратегічного управління маркетинговою діяльністю агроформування.

Динамічні зміни, які сьогодні відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі господарського управління, зміщують головні акценти та змінюють стратегічні цілі і орієнтири діяльності аграрних бізнес-суб'єктів.

Максимізація розміру прибутку, як головного критерію та результату функціонування аграрного підприємства, поступово

¹⁹¹Лень В.С. Обліково-аналітичне забезпечення управління: поняття та структура. Облік і фінанси. № 1 (71). 2016. С. 38-44.

¹⁹² Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. Облік і фінанси АПК. 2008. № 3. С. 89-93.

доповнюється іншими стратегічними цілями розвитку. У сучасній практиці аграрного менеджменту поступово набувають поширення концепції соціальної відповідальності аграрного бізнесу, вартісно-орієнтовані підходи до оцінки вартості аграрного бізнесу, які висувають нові вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення управлінського процесу, зокрема, в частині стратегічного маркетингового аудиту.

За таких умов система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного маркетингового аудиту має носити ознаки високого ступеня оперативності, достовірності і повноти інформації, яка є достатньою для виконання головної функції стратегічного аудиту маркетингу – превентивного захисту компанії від впливу ризиків і загроз маркетингового середовища.

Специфіка обліково-аналітичного забезпечення стратегічного маркетингового аудиту полягає у необхідності поєднання системи фінансових і нефінансових показників діяльності бізнес-суб'єкта. У зв'язку з цим, ми поділяємо науково-методологічну позицію науковців, які пропонують імплементувати у практику сучасної системи обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств моделі типу Balanced Score Card (BSC), EP2M, Business Management Window (BMW), методичний базис яких в найбільшій мірі відповідають стратегічним цілям бізнес-суб'єктів¹⁹³.

Характерною відмінністю даної моделі є тісний взаємозв'язок зі всіма бізнес-процесами на підприємстві та стратегічна орієнтація на потреби клієнтів, що відповідає сучасним концепціям соціально-відповідального аграрного бізнесу та врахування низькі нефінансових показників, які знаходяться у спектрі стратегічного маркетингового аудиту (позиціонування продукції на ринку, імідж аграрної компанії, зв'язки із сегментними групами тощо). Висока ступінь динамічності маркетингового середовища бізнес-суб'єктів аграрної сфери виробництва висуває об'єктивні вимоги до гнучкості і адаптивності маркетингової стратегії їх розвитку.

Забезпечити виконання даного завдання можливе лише за умов формування адекватної сучасним вимогам системи обліково-аналітичного забезпечення, яка крім, традиційних складових, має включати й ефективний механізм діагностики ризиків і загроз маркетингового середовища. За таких умов стратегічний маркетинговий аудит буде спроможний виконувати властиві йому функції, однією з головних серед яких, є сприяння реалізації

¹⁹³ Пилипенко А.А. Проектування системи стратегічного обліку промислового підприємства. Проблеми економіки. 2009. № 3. С. 36-46.

стратегії маркетингу аграрних формувань¹⁹⁴.

Проблема забезпечення ефективності оперативної діяльності підприємств останнім часом постає особливо гостро у зв'язку зі значною стохастичністю навколишнього середовища, яка унеможливає здійснення стратегічного планування. Вдалі оперативні кроки здатні значно послабити наслідки невдалих стратегічних рішень, а у разі неможливості здійснення стратегічного планування, залишаються практично єдиним реально діючим інструментарієм. Тому у даний час керівництву підприємств необхідно звертати увагу на методи оперативного управління, як практично єдиний надійний спосіб підвищення ефективності виробничої діяльності, одним із яких є контролінг¹⁹⁵.

Науковці¹⁹⁶ вважають, що наявність відлагодженої і успішно функціонуючої системи контролінгу є важливим чинником комерційного успіху господарюючого суб'єкта. Концепції контролінгу ґрунтуються на розумінні підприємства як системи, яка знаходиться в процесі постійного реагування на внутрішні і зовнішні зміни. Це вимагає широких горизонтальних зв'язків між великою кількістю вузько спеціалізованих сфер управління, характерних для сучасного підприємства. Виникає необхідність інтеграції усіх управлінських функцій організації при їх якісному оновленні, виділенні з них координаційної надбудови - підсистеми контролінгу. Використання методів і інструментів контролінгу дозволяє перевести управління підприємством на новий рівень за рахунок інтеграції, координації і фокусування діяльності служб і підрозділів підприємства на поставлених цілях.

Н.В.Сабліна¹⁹⁷, провівши дослідження поняття контролінгу підприємства, його інструментів та видів зазначає, що умовах сьогодення підприємство є цілком автономним, самостійним «організмом», тобто елементом економічної системи країни, що має

¹⁹⁴Крюкова І. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного маркетингового аудиту бізнес-суб'єктів аграрного сектору. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Формування механізму зміцнення конкурентних позицій національних економічних систем у глобальному, регіональному та локальному вимірах», 22-24 вересня 2016 року. Т. : Крок, 2016. С. 135-138.

¹⁹⁵ Беленкова О. Ю. Сутність оперативного контролінгу та його роль в управлінні підприємством. Ефективна економіка. № 4.2018. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2018/52.pdf

¹⁹⁶ Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. Вісник економіки транспорту і промисловості № 62. 2018. С. 285-289.

¹⁹⁷ Сабліна С.В., Бурма Є.С. Контролінг у розрізі фінансової безпеки на виробничому підприємстві: основні аспекти та теоретичні засади. Економіка і суспільство. Випуск 19. 2018. С.955-959.

свій устрій, свої процеси, методи розвитку, планування, контролю. Вивчаючи досвід зарубіжних країн, дослідниця зауважила, що можна виокремити одну загальну ідею щодо системи контролінгу на підприємстві: він є ефективним сучасним інструментом та допомагає у прийнятті й упровадженні управлінських рішень, а також у вдосконаленні окремих виробничих процесів. Приміряючи зарубіжний досвід в мікроекономічній системі України, одразу стає зрозуміло, що вітчизняні виробничі підприємства ще не повністю навчилися користуватися інструментарієм контролінгу.

Контролінг – центральна підсистема системи управління підприємством або окремим процесом, яка пов'язує, координує, узгоджує, спрямовує, контролює діяльність усіх функціональних управлінських одиниць з метою адаптації їхньої діяльності до змінних зовнішніх умов, здійснює інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, і умовою існування якої є відповідний образ мислення керівництва підприємством або процесом, який сфокусований на оптимальному використанні усіх видів ресурсів і на тривалому розвитку підприємства.

Уся система управління поділена на функціональні підсистеми, кількість та види яких можуть відрізнятися на різних підприємствах або організаціях залежно від специфіки діяльності¹⁹⁸.

Вчені звертають увагу, що ефективність використання контролінгу як інструменту управління, аналізу та контролю на підприємстві у профільній літературі трактується не досить широко і не завжди однозначно. Однією з основних причин цього, сформованих у фінансовій літературі в розрізі контролінгу історично, можна вважати відсутність чітких роз'яснень щодо генерації концептуальних основ по підприємству загалом і по окремих процесах зокрема. Як наслідок цього, у практичному втіленні на підприємствах часто виникає недостатньо чітка організація процесів двох видів контролінгу та планування – оперативного та стратегічного. Однак система контролінгу є надзвичайно багатогранною, корисною та ефективною за умови її вірного і комплексного застосування¹⁹⁹.

Загальноприйнятого визначення терміна «контролінг» нині не

¹⁹⁸ Каличева Н.Є. Підходи до управління конкурентними перевагами підприємств залізничного транспорту. Причорноморські економічні студії: науковий журнал. Одеса, Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій. 2017. Вип. 21. С. 86-91.

¹⁹⁹ Сабліна С.В., Бурма Є.С. Контролінг у розрізі фінансової безпеки на виробничому підприємстві: основні аспекти та теоретичні засади. Економіка і суспільство. Випуск 19. 2018. С. 955-959.

існує, майже кожен автор висвітлює це поняття по-своєму. Проте в одному факті всі науковці впевнені чітко: терміни «контроль» та «контролінг» не є одним і тим самим. Сьогодні останній найчастіше трактується як цілісна концепція економічного управління підприємством. Тобто це система, яка забезпечує методичну та інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку й аналізу, оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень, отже, дає змогу реалізувати всі ці функції в комплексі. Своєю чергою, контроль – це певний вид дій вузького спектру, спрямований на окремий процес на підприємстві.

Контроль є більш *тактичним інструментом* у діяльності підприємства, тоді як контролінг – це стратегія, що складається із сукупності методів та дій і має на меті охопити багато сфер діяльності компанії для подальшого їх розвитку. Досліджуючи поняття контролінгу, виникає необхідність розібратися з його природою та еволюцією. Аналіз літературних джерел дає змогу виділити основні концепції фінансового контролінгу, що наведено на рис. 1.18.

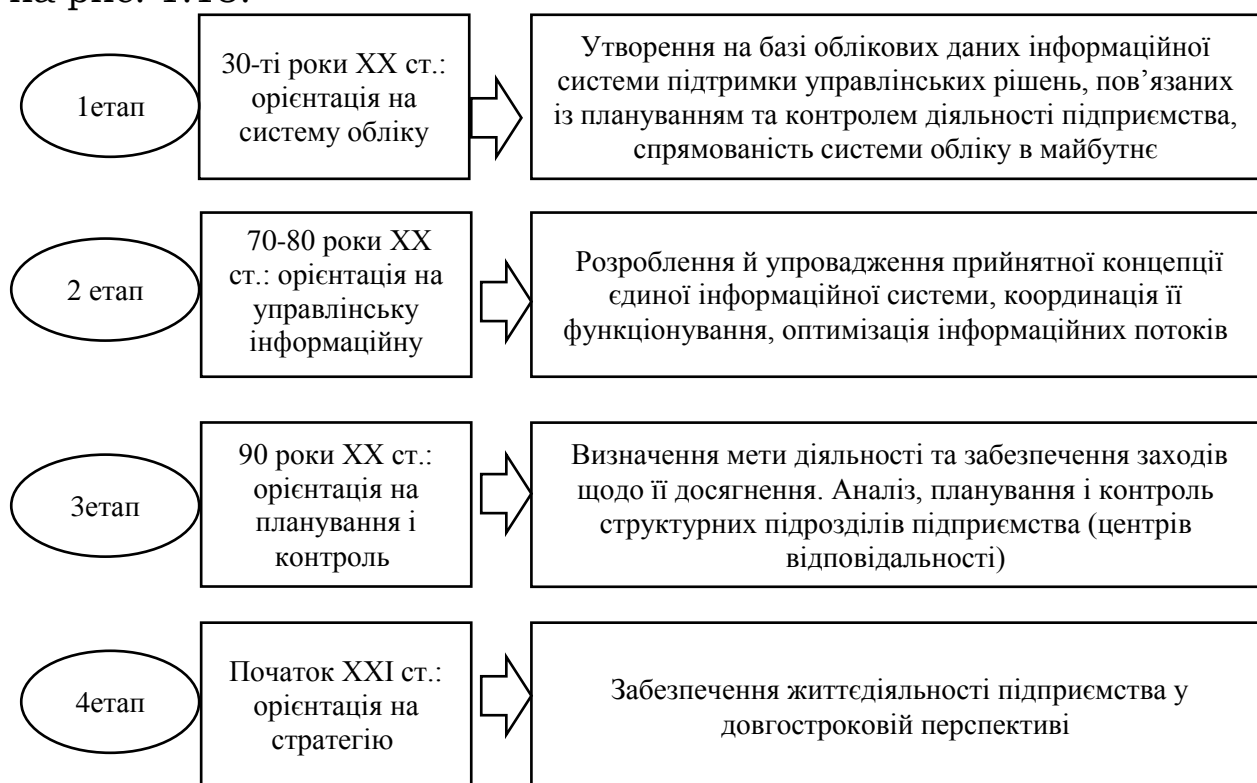


Рис. 1.18. Хронологічні етапи та основні концепції фінансового контролінгу

Джерело: сформовано авторами на підставі²⁰⁰

²⁰⁰ Сабліна С.В., Бурма Є.С. Контролінг у розрізі фінансової безпеки на виробничому підприємстві: основні аспекти та теоретичні засади. Економіка і суспільство. Випуск 19. 2018. С. 955-959.

Очевидно, що контролінг, у першу чергу, завжди був націлений на поліпшення фінансових показників діяльності та оптимізацію функціонування підприємства. З плином часу лише розроблялися та поліпшувалися інструменти, за допомогою яких досягаються дані цілі. Після розгляду основних концепцій загалом можна зазначити, що контролінг є головним інструментом процесу управління, який включає у себе аспекти обліку, управління, аналізу, планування та контролю.

Оскільки будь-яке підприємство ставить за мету нарощення прибутку, оптимізацію виробництва та зміцнення фінансового складника безпеки, контролінг слід розглядати та застосовувати саме як систему інструментів, а не впроваджувати його окремі елементи²⁰¹.

Найчастіше контролінг представлено вченими як певний прошарок, який з'єднує функціональні підсистеми управління із зоною прийняття рішення, беручи на себе функції систематичного збору, планування, аналізу інформації, а також розроблення альтернативних управлінських рішень. Функціональні підсистеми управління є джерелом вхідних даних для контролінгу і водночас споживачем його вихідних даних, тобто реалізується принцип зворотного зв'язку²⁰².

Вивчаючи вплив контролінгу на стратегічний розвиток господарюючого суб'єкта, слід взяти до уваги різновиди контролінгу – тактичний (оперативний) та стратегічний.

Основною ціллю тактичного контролінгу виступає побудова системи управління певним чином для досягнення поточних показників та фінансових цілей організації. Це, насамперед, важливо для величини показників прибутку, рентабельності, виручки, витрат та інших життєво необхідних монетарних показників.

Важливим інструментом оперативного контролінгу виступає аналіз, що передує усім наступним етапам процесу та є фундаментом і гарантом успіху стратегічного контролінгу й планування.

Таким чином, першочерговими завданнями даного типу контролінгу є:

²⁰¹ Попова О.Ю., Сафьянц О.С. Зміст об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємств. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2013. № 4. С. 228–235. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Mimi_2013_4_4.pdf

²⁰² Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. Вісник економіки транспорту і промисловості. № 62. 2018. С. 285-289.

- ідентифікація необхідних показників;
- порівняння планових та фактичних параметрів, що контролюються;
- визначення причинно-наслідкових зв'язків та прийняття поточних управлінських рішень.

Отже, механізм тактичного контролінгу є необхідним для недопущення кризового стану в поточній перспективі²⁰³.

Найважливіші завдання стратегічного контролінгу розглянемо на рис. 1.19.

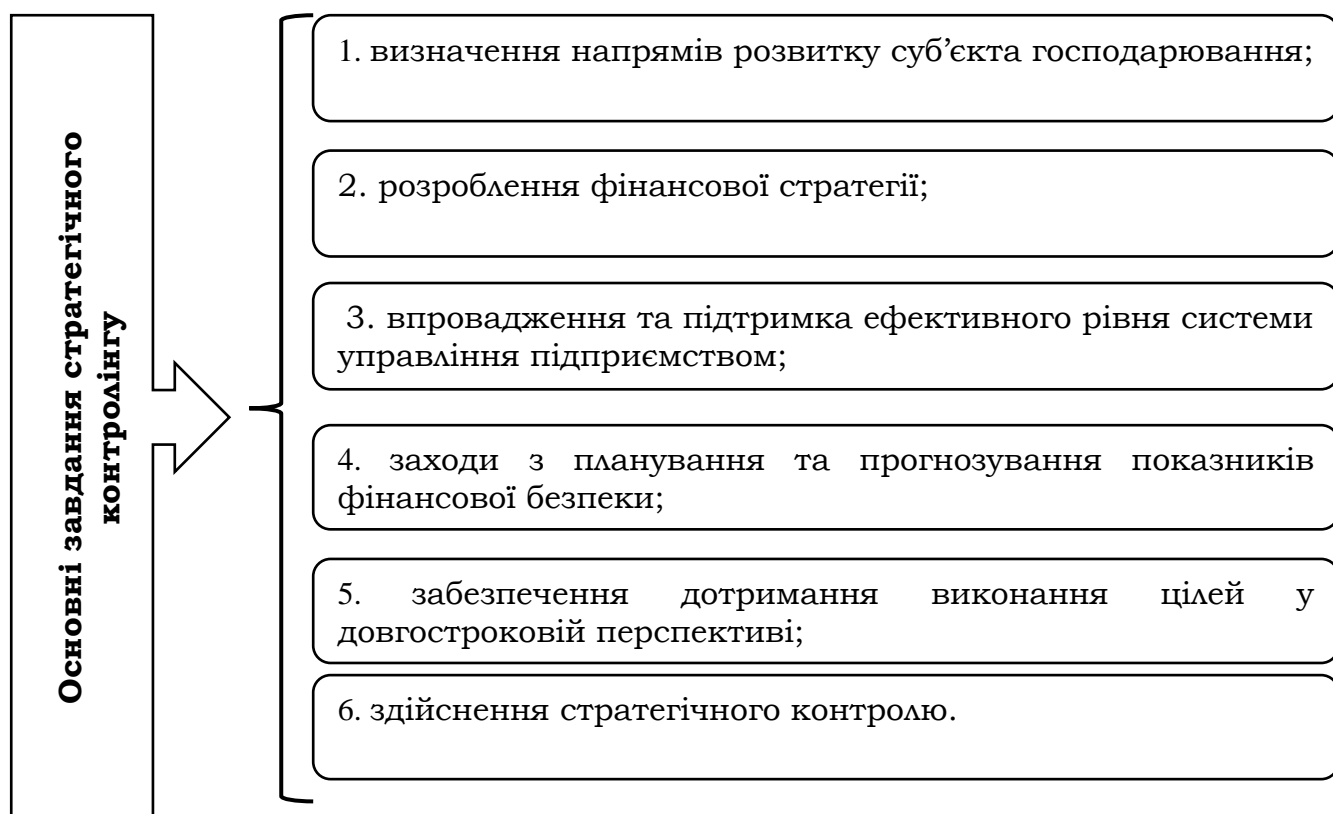


Рис.1.19. Основні завдання стратегічного контролінгу

Джерело : систематизовано авторами на підставі²⁰⁴

Фінансовий контролінг стратегічного характеру охоплює коло завдань та методів довготривалої перспективи. Тут головними інструментами виступають методики планування та прогнозування, адже даний тип контролінгу може бути розрахований не тільки на найближчі три-п'ять років, а й на

²⁰³ Ананькіна Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. Контролінг как инструмент управления предприятием: учеб. пособ. под ред. Н.Г. Данилочкиной. М.: Юнити, 2002. 279 с.

²⁰⁴ Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга; пер. с нем.; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.

необмежений часовий проміжок. Вирішальним орієнтиром є забезпечення функціонування, розвитку та життєдіяльності підприємства в перспективі, враховуючи поточні показники та поточний фінансовий стан.

Отже, контролінг доцільно розглядати як на оперативному (тактичному) рівні діяльності підприємства, так і на стратегічному.

Функції оперативного і стратегічного контролінгу на підприємстві між собою тісно переплітаються, проте існує і певна відмінність.

Насамперед це параметр часу:

- стратегічний контролінг зорієнтований на тривалу перспективу, охоплюючи стратегію підприємства, мету існування тощо;

- оперативний контролінг спрямований на вирішення проблем сьогодення чи найближчого майбутнього і передбачає вирішення фінансових відхилень на короткотривалу перспективу.

Загалом стратегічний контролінг спрямований на забезпечення ліквідності підприємства і виконання його стратегії та досягнення мети, тоді як оперативний контролінг спрямований на забезпечення ліквідності підприємства й отримання прибутку.

Тобто стратегічний контролінг спрямований на забезпечення існування підприємства в майбутньому, оперативний – на існування підприємства сьогодні. Взаємозв'язок між цими видами контролінгу проявляється і в тому, що лише за умови існування підприємства сьогодні можна забезпечити його існування в майбутньому.

Залежність оперативного контролінгу від стратегічного проявляється в тому, що координувати і регулювати діяльність підприємства сьогодні можливо лише за умови існування чіткого плану дій на майбутнє, тобто існування стратегії підприємства, ефективне функціонування якої забезпечує стратегічний контролінг.²⁰⁵

Процедура проведення контролінгу має виконуватися такої послідовності (рис. 1.20).

Завдання контролінгу:

- моніторинг змін зовнішнього середовища; формування конкретних цілей для досягнення кінцевої мети діяльності;
- відображення цих цілей у системі збалансованих показників; визначення планових значень цих показників;

²⁰⁵ Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. Вісник економіки транспорту і промисловості. № 62. 2018. С. 285-289.

- контроль фактичних значень показників;
- аналіз та з'ясування причин відхилення фактичних значень показників від запланованих;
- розроблення управлінських рішень з мінімізації відхилення.



Рис. 1.20. Послідовність проведення процедур контролінгу
Джерело: сформовано авторами на підставі наукових джерел

Поділяємо думку вчених²⁰⁶, які вважають, що до завдань контролінгу не входить прийняття управлінських рішень, його функції обмежуються всебічною підготовкою таких рішень, розробленням та обґрунтуванням його альтернативних варіантів.

Системи управління, підсистемою яких може бути контролінг, можуть бути як макроекономічними (управління галуззю), так і мікроекономічними (управління підприємством), і зовсім дрібними (управління фінансуванням, забезпечення персоналом, виробництва, маркетингу і т.ін.).

Відповідно до систем управління, підсистемою яких може бути контролінг, об'єкти контролінгу можуть бути теж як макроекономічними (надходження до держбюджету від сільського

²⁰⁶ Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. Вісник економіки транспорту і промисловості № 62. 2018. С. 285-289.

господарства), мікроекономічними (прибуток підприємства) і навіть дрібними (витрати, збут, маркетинг, інновації тощо).

Сьогодні в Україні існує практика впровадження контролінгу далеко не в усі системи управління підприємства, але розвиток теорії контролінгу дещо активізує поширення сфер його застосування. Основні споживачі результатів контролінгу – найвище керівництво, керівники і фахівці функціональних підрозділів підприємства.

Науковці наголошують, що для розв'язання завдань контролінгу можуть використовуватися відомі інструменти, які, як правило, є універсальними і можуть застосовуватися у різних сферах. У такому випадку необхідно лише здійснити відбір серед їх розмаїття найбільш вдалих, економічно доцільних. Але якщо для вирішення поставленого завдання відомих інструментів виявиться недостатньо, то перед контролінгом може бути поставлено ще й завдання розроблення нових методик та інструментів. Під час застосування контролінгу на підприємстві доцільно звернути увагу на інструменти та методи контролінгу²⁰⁷.

Методи контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення певної мети. Інструменти контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення конкретного завдання. Тобто, метод – це набагато ширше поняття, ніж інструмент.

Метод передбачає наявність ширших цілей і завдань та потребує використання великої кількості інструментів, тоді як інструмент виконує конкретне завдання. Інструмент є складовою методу. Застосування наведених методів та інструментів у стратегічному управлінні підприємством дозволяє ефективно застосовувати стратегічний контролінг, що значно впливає не лише на майбутній розвиток підприємства, але й на напрям його дій сьогодні. Дослідивши поняття контролінгу, його природи, функцій, типів та завдань, необхідно зазначити, що організація належного рівня стратегічного розвитку підприємства за умови впровадження контролінгу є ефективною та доцільною в умовах сучасного економічного становища.

Погоджуємося з твердженням, що розуміння сутності контролінгу допоможе керівникам підприємства успішніше застосовувати контролінг, а наведені методи дають змогу усвідомити завдання контролінгу, а відтак, визначитись з інструментами контролінгу, які якнайкраще підходять в тій чи іншій ситуації.

²⁰⁷ Герасименко В.М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. Вісник економіки транспорту і промисловості № 62. 2018. С. 285-289.

Графічна інтерпретація інструментів та методів контролінгу унаочнює концепцію контролінгу, що спрощує розуміння цієї концепції. Контролінг покликаний полегшити й удосконалити управлінський облік, посилити контроль у різних його проявах, а також оптимізувати способи аналізу і планування.

Функції та завдання контролінгу розкривають його сутність і дають змогу вживати цей термін у найбільш повному розумінні як комплексний процес, який охоплює велику кількість методів та сприяє розвитку підприємства на новий, ефективніший рівень.

Слід зазначити, що види контролінгу, які є рушійними механізмами розвитку на певних етапах діяльності організації, певним чином взаємопов'язані: тактичний контролінг залежить від стратегічного (оскільки тактичні завдання мають бути сформовані з урахуванням подальших цілей щодо стратегічного розвитку підприємства), а стратегічний тісно поєднаний із тактичним, адже він створює підґрунтя для планування і прогнозування подальшої діяльності²⁰⁸.

Отже, застосування контролінгу як управлінської концепції під час формування стратегії розвитку підприємства є цілком доцільним та дієвим рішенням.

Сучасний етап господарювання для багатьох підприємств характеризується пошуком нових стратегічних напрямів діяльності, впровадження яких сприятиме підвищенню конкурентоспроможності. В цих умовах зростає роль ефективного управління підприємством, заснованого на стратегічному плануванні, як складному соціально-економічному підґрунті, що є одним із ключових шляхів стабілізації української економіки в цілому.

На цей час середовище діяльності багатьох підприємств характеризується підвищенням складності і невизначеності, що підтверджує необхідність втілення в практику ідей і технологій стратегічного планування. Для того, щоб стратегічне планування на підприємстві здійснювалось ефективно, необхідно дослідити його значущість в процесі управління підприємством.²⁰⁹

Г.М. Калетнік²¹⁰ та інші науковці зазначають, що планування – це загальна функція управління, що включає наступний комплекс робіт:

²⁰⁸ Бланк І.О. Управление финансовой безопасностью предприятия. К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. 784 с.

²⁰⁹ Орлов В.М., Новицька С.С. Стратегічне планування у процесі управління підприємством. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. Науковий журнал. № 1 (78). 2015. С.103-110.

²¹⁰ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

– аналіз ситуацій і факторів зовнішнього середовища;
– прогнозування, оцінка й оптимізація альтернативних варіантів досягнення цілей, сформульованих на стадії стратегічного маркетингу;

- розробка плану;
- реалізація плану.

Плани по змісту можуть бути проблемними, комплексними або локальними; стратегічними, тактичними (як правило, річними) або оперативними.

Основні задачі планування діяльності підприємства :

1) вибір оптимальної стратегії підприємства на перспективу на основі прогнозів альтернативних варіантів стратегічного маркетингу;

2) забезпечення стійкості функціонування і розвитку підприємства;

3) формування з застосуванням наукових підходів оптимального по номенклатурі й асортиментові портфеля нововведень і інновацій;

4) структуризація цілей інноваційної діяльності;

5) комплексне забезпечення виконання планів;

6) формування організаційно-технічних і соціально-економічних заходів, що забезпечують виконання планів;

7) координація виконання планів по завданнях, виконавцях, ресурсах, термінам, місцю і якості робіт;

8) стимулювання виконання планів²¹¹.

Отже, стратегічне планування - це планова робота, яка включає розробку прогнозів, програм та планів, в яких передбачаються цілі та стратегії поведінки об'єктів управління в перспективі, які дозволяють цим об'єктам ефективно функціонувати та швидко пристосовуватись до змін умов зовнішнього середовища²¹².

З.Є. Шершньова, С.В. Оборська²¹³ наголошують на необхідності перегляду змісту заходів при стратегічному плануванні щодо їхнього використання на основі безперервного контролю та оцінки змін, що відбуваються зовні та всередині підприємства.

²¹¹ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

²¹² Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегий: учебник для вузов. М. :ЮНИТИ, 1998. 576 с.

²¹³ Шершньова З.Є., Оборська С.В. Стратегічне управління: навч. посіб. К. : КНЕУ. 1999. 384 с.

В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко²¹⁴ відзначають, що при стратегічному плануванні необхідно ефективно формувати політику, спрямовану на придбання та використання ресурсів, необхідних для досягнення їх головних цілей організації.

О.М. Сумець, М.І. Бондаренко²¹⁵ більш детально, на наш погляд, розглянули процес стратегічного планування, оскільки визначили, що стратегічне планування – це вид управлінської діяльності, пов'язаний з розробкою стратегій на основі набору дій і рішень (що приймаються керівництвом), спрямованих на досягнення цілей підприємства, що підтверджує необхідність розробки і формування на підприємстві стратегічного набору, як реального інструменту управління.

На думку А.С. Колесніченко²¹⁶, сучасні підходи до стратегічного планування можна визначити як перетворення зовнішніх викликів та змін у можливості розвитку в перспективі. Визначення перспективи розвитку суб'єкту господарювання логічна обумовлює необхідність стратегічного планування, визначення основних задач і напрямів для досягнення поставленої мети. Реалізація довгострокових цілей неможливо без визначення джерел фінансових ресурсів і напрямів їх використання, формування доходів і витрат, розподілу прибутку, що є обов'язковою складовою фінансового планування. Фінансова політика підприємства ґрунтується на основі стратегічного фінансового планування при балансуванні доцільності джерел фінансування з урахуванням їх вартості та рівня ризику.

Система планування сучасного підприємства є життєтворчою артерією фінансово-економічного організму, який відповідає за внутрішню структурну гармонійність, цілісність та узгодженість апарату керування, а також стійкий розвиток в умовах конкурентного середовища. Окремої уваги для дослідження заслуговує аграрний сектор економіки, насичений складними взаємопов'язаними параметрами роботи й механізмами взаємодії підсистем, які створюють організаційні та інфраструктурні передумови, генерують імпульси структурно-інституціональної трансформації внутрішніх змін для формування інформаційно-аналітичної бази.

²¹⁴ Василенко В.О., Ткаченко Т.І. Стратегічне управління: навч. посіб. К. : ЦНА, 2003. 396 с.

²¹⁵ Сумець О.М., Бондаренко М.І. Стратегічний менеджмент: навч. посіб. К. : Хай-Тек Прес, 2010. 240 с.

²¹⁶ Колесніченко А.С. Стратегічне планування та облік у виробничих компаніях відповідно до стандартів МСФЗ. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 233-239.

М.Матюха²¹⁷ наголошує, що бухгалтерський облік, включаючи управлінський, має забезпечувати збір, обробку та передачу своєчасної, якісної інформації зацікавленим особам. В умовах сучасних економічних відносин істотно зростає складність стратегічного управління підприємством, відповідно і його інформаційне підґрунтя. Це пояснюється самостійним розвитком бізнесу незалежно від інших господарських інститутів, а також ускладненням проведення внутрішнього менеджменту підприємства, здійсненням різноманітної основної та додаткової діяльності підприємства. Вирішення розширених поставлених управлінських завдань має забезпечувати управлінський облік, який на вітчизняних підприємствах маніпулює різноманітною інформацією. Одним із логічним підходом до ефективного процесу формування та передачі інформації для потреб управління підприємством має стати взаємозв'язок із поетапним підходом проведення стратегічного планування.

Процес управлінському обліку має формуватися відповідно до планування стратегічного менеджменту підприємства. Для того, щоб бухгалтерська інформація була корисною для прийняття рішень, бухгалтер повинен мати чітке уявлення про те, для кого ця інформація готується і з якою метою вона буде використовуватися.

Сама поява управлінського обліку обумовлена тим, що традиційні методи бухгалтерського (виробничого) обліку перестали відповідати вимогам управління. Загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва, розвиток науково-технічного прогресу потребували інших методів для вирішення принципово нових проблем. Функції, які виконує управлінський облік, мають тісно взаємодіяти з функціями управління. Класична школа виділяє такі їх складові: планування, організація, мотивація, контроль.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- інформаційна – забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективного планування, організації та контролю;

- комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами. Сприяючи підвищенню якості процесу обміну інформацією, управлінський облік забезпечує

²¹⁷ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

ефективність функціонування всієї системи;

– контроль-аналітична – здійснення контролю за виконанням планових показників та бюджетів, досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; дослідження поведінки витрат та встановлення причин відхилень фактичних виробничих витрат від кошторисних;

– прогнозна – забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей²¹⁸.

Процес управління підприємством є базовим поняттям процесного підходу, який є одним із найпоширеніших в теорії менеджменту. Відповідно до цього М. Мескон з іншими авторами²¹⁹ визначають процес управління як серію безперервних взаємопов'язаних дій. В останні роки панує теза, що основна проблема функціональних організацій – виникнення організаційних бар'єрів та лавиноподібне втрачання цінності – може бути подолана завдяки впровадженню в управління підприємством процесного підходу, який визначають як систематичне визначення процесів та їх взаємодії в організації, а також управління ними.

Процесний підхід в управлінні підприємством знаходить все більшу популярність. Його головною перевагою є пряма орієнтація на замовника продукції або послуг, здійснення аналізу та постійного удосконалення виробничого процесу. Адже саме задоволення потреб замовника веде до того, що продукт буде ним придбаний або послуга буде використовуватися.

Процес, як категорія управління, тлумачиться як послідовність дій для досягнення цілей, результатів. Процесний розподіл побудовано за досить значною кількістю ознак, а дослідницьким інструментом загальної теорії процесів і процесної теорії управління є процесний аналіз.²²⁰ На думку Г.М.Калетніка та очолюваного ним авторського колективу²²¹, процесний підхід до

²¹⁸ Лепетан І.М., Замощенко Т.В. Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами. Збірник наукових праць ВНАУ. № 1 (56). Том 3. 2012. С.18-23.

²¹⁹ Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента; пер. с англ. М. : Дело. 1998. 799 с.

²²⁰ Козаченко А.В., Ляшенко А.Н., И.Ю. Ладько и др. Управление крупным предприятием: [монография]. К. : Лібра, 2006. 384 с.

²²¹ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

планування розглядає функції менеджменту як взаємозалежні. Стадії планування передують стадія стратегічного маркетингу, метою якого є розробка стратегії організації на основі дослідження ринку і розробки нормативів конкурентоздатності планових об'єктів на плановий період. На стадії планування ці нормативи «прив'язуються» до ресурсів, виконавців, термінів, ефективності тощо.

Саме процесний аналіз, вважають науковці²²², надає можливість провести аналіз внутрішніх процесів (їх ідентифікацію, визначення класу, типу, характеру, послідовності та взаємодії, встановлення меж). При використанні системного підходу процеси можна виділяти в елементах (або підсистемах) системи; так, можна виділити процеси у таких головних елементах (підсистемах) – виробництві, обслуговуванні виробництва та управлінні, формуванні стратегії розробки планів бізнес-процесів. В основі стратегії розробки планів бізнес-процесів лежить низка принципів, якими повинні керуватися підприємства у своїй діяльності. Основні із них: ринок послуг диференційований, і кожна його частина (сегмент) має свою специфіку, свій споживчий стереотип. Метою здійснення бізнес-планування є планування господарської діяльності підприємства на найближчий і віддалений періоди відповідно до потреб ринку і можливостей отримання необхідних ресурсів.

З врахуванням змісту процесного планування проводять і поетапний процес формування облікового забезпечення стратегічного планування, що залежить від цілей бізнесу, його місій та завдань (рис. 1.21).

Процесний підхід давно став актуальним для управління виробничими підприємствами. Його управлінсько-аналітичне супроводження дозволяє сформувати ефективну інформаційну систему управлінського обліку за центрами відповідальності. Визначення таких центрів та їх прив'язка до бізнес-процесів є складовою успіху запровадження управлінського обліку. Ефективність управлінського обліку на підприємствах залежить від рівня охоплення всіх технологічних та управлінських процесів і врахування особливостей виробництва та збуту продукції²²³.

²²² Орлов В.М., Новицька С.С. Стратегічне планування у процесі управління підприємством. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. Науковий журнал. № 1 (78). 2015. С.103-110.

²²³ Правдюк Н.Л. Моделювання центрів відповідальності бізнес-процесів на підприємствах лікєро-горілкової промисловості. Моделювання регіональної економіки. ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». № 1(25). 2015. С. 418-424.



Рис. 1.21. Структура стратегічного управління та взаємозв'язок із інформаційним забезпеченням

Джерело : ²²⁴

М.Матюха²²⁵, характеризуючи поетапний процес формування облікового забезпечення стратегічного планування зазначав, що перший етап – встановити стратегію бізнесу, яка може бути викладена у формі місії. Як правило, це короткий виклад загальних цілей, або намірів бізнесу, що зорієнтовані на споживачів, їх потреби і може визначити ті заходи, які бере на себе підприємство для підвищення прибутку, або досягнення соціального ефекту. Додатково місія визначається цінностями та переконаннями, які сформовані суспільною свідомістю та служать рекламними заявами підприємств, що розміщують на своїх веб-сайтах і, рідше, у своїх річних звітах. Найчастіше місії та цілі

²²⁴ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

²²⁵ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017.st. 86-91.

відображаються в управлінській звітності підприємства і служать ключовими елементами формування та представлення інформації для внутрішніх потреб менеджменту.

Вважаємо²²⁶, що в систему управлінського обліку та аналізу необхідно включати прогнози внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на діяльність підприємства, а також управлінську звітність. Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати і на рівні держави: допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління; формування кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

Найпопулярнішими місіями, нині, для сучасних підприємств стає створення бренду, його супровід. Особливостями встановлення місій вітчизняних підприємств, зазвичай, є їх ототожнення формулювань із статутною діяльністю і перегляду тільки за рішенням засновників, при диверсифікації діяльності.

Після формування загальних цілей, встановлюються цілі спрямовані на виконання конкретних зобов'язань, які конкретизуються та мають стати основою оцінки фактичної ефективності діяльності. Конкретизовані цілі доцільно розділити на кількісні і якісні. Відповідно, кількісні цілі забезпечують чітку оцінку діяльності, тоді як якісні важко піддаються оцінці (цілі сфери продуктивності, задоволення потреб працівників, ділова етика колективу тощо). Відповідно управлінський облік має завдання представлення інформації, що класифікується на основну – відповідно до кількісних показників, та другорядну відповідно до якісних показників.

На практиці цілі, встановлені бізнесом, можуть охоплювати всі ключові сфери діяльності та включають зобов'язання досягти певних граничних економічно-фінансових орієнтирів, що служать інформаційними показниками для формування бази ведення управлінського обліку²²⁷:

- досягнення певної відсоткової частки ринку, на якому конкурує бізнес;
- покращення зацікавленості клієнтів;

²²⁶ Лепетан І.М., Навитанюк О. В. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 8 грудня 2016 року. Вінниця. «Едельвейс і К». С. 75-77.

²²⁷ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

- збільшення рівня мотивації працівників;
- поліпшення внутрішніх бізнес-процесів;
- високі стандарти етичної поведінки в бізнесі;
- певна процентна маржа операційної діяльності (операційний прибуток у відсотках від виручки від продажів);
- певна відсоткова віддача від використання капіталу.

Як правило підприємства, не публікують свої заяви про зобов'язання, щоб їхні наміри не були відомі конкурентам та відображають тільки в управлінській звітності.

Другий етап – полягає в проведенні аналізу позицій місії бізнесу, менеджмент прагне встановити, власне положення відносно оточуючого бізнес-середовища (клієнти, конкуренти, постачальники, технології, економіка, політичний клімат тощо) з урахуванням цілей бізнесу.

Практично цей аналіз зводиться до рамок оцінки сильних, слабких сторін бізнесу, можливостей та загроз – проведення SWOT-аналізу.²²⁸ Популярний нині метод SWOT-аналіз передбачає ідентифікацію сильних та слабких сторін бізнесу, а також виявлення можливостей та загроз, що становлять середовище за межами бізнесу. Сильні та слабкі сторони є внутрішніми факторами-атрибутами самого бізнесу, тоді як можливості та загрози фактори, які, як очікується, будуть присутні в середовищі, в якому діє підприємство.

Управлінська інформація відіграє значну роль у формуванні зазначених груп показників їх трактуванні, оскільки інформаційне забезпечення фінансового обліку досить обмежене у цій сфері.

Так, на думку В.А. Мазур, О.Ф. Томчук²²⁹, за результатами дослідження даних, які містяться в бухгалтерській звітності, можна зробити лише попередні висновки про фінансовий стан підприємства. Можна побачити лише основні тенденції зміни фінансового стану, але не пояснити їх. Науковці зазначають, що для виявлення причин, які привели підприємство до відповідного рівня його фінансового стану, і факторів, які сприяють його поліпшенню, необхідно продовження аналізу. Найбільш повним джерелом інформації для аналізу є внутрішні (робочі) бухгалтерські документи – дані первинного, аналітичного і синтетичного обліку

²²⁸ Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник. Київ : ЦНА. 2002.

²²⁹ Мазур В.А., Томчук О.Ф., Браніцький Ю.Ю. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 3. 2017. С. 7-20.

та головна книга. Ці джерела інформації дозволяють виявити внутрішні тенденції показників звітності, наприклад, дані про стан розрахунків по кожному господарському договору для поглибленого дослідження дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства з його партнерами по господарській діяльності.

Третій етап передбачає спробу визначити можливі кроки дій, які дозволять бізнесу досягти своїх цілей, використовуючи свої сильні сторони для використання можливостей, одночасно уникаючи виявлених слабких місць для загроз.

Сильні та слабкі сторони, можливості та загрози є, звичайно, такими, що визначені в рамках SWOT-аналізу. Визначивши можливі варіанти, проводять групування визначених варіантів, що оцінюється відповідно до погоджених критеріїв із зазначенням шляхів розвитку: реальних, оптимістичних, малоімовірних, песимістичних тощо.

Четвертий етап полягає в побудові плану стратегічного розвитку підприємства. На цьому етапі обирається оптимальний варіант розробленого плану із врахуванням, що він може підлягати коригуванню. Вибрані планові заходи стратегії забезпечать загальний поступ вперед із зазначенням конкретних дій, які необхідно вжити.

Загальний стратегічний план може поділятися на ряд планів розвитку, у відповідності елементів бізнесу. Також одним із основних (базових) варіантів стратегічного плану підприємства може бути план реалізації продукції, або складатися із планів реалізації продукції за її видами. Досить важливим методом управлінського обліку який має стати запорукою даного етапу планування бізнесу є бюджетування.

Вважаємо²³⁰, що метою запровадження системи бюджетування є в першу чергу управління витратами та результативністю. Для підприємств це в першу чергу якість продукції та виконання технологічних та управлінських процесів і оптимізація витрат, що віддзеркалюється в собівартості продукції. Така ланцюгова система управління може бути реалізована за допомогою системи бюджетування, визначення центрів відповідальності з подальшою інтеграцією в систему управління якістю продукції. Результативність використання інструментарію бюджетування забезпечується наскрізною взаємопов'язаною системою стратегічного та оперативного управління на основі

²³⁰ Правдюк Н. А. Бюджетування як інструмент обліку витрат для підвищення якості продукції лікєро-горілкової підгалузі. Економіка та держава. № 9. 2016. С. 13-15.

постійного моніторингу та аналізу одержаних показників за принципом «від стратегічних цілей та їх показників до процесів та їх показників і навпаки». На нашу думку, інтеграція двох складних систем, які, як правило, розглядались менеджерами та фахівцями підприємств відокремлено, можлива тільки при умові використання традиційних систем обліку та управління та систем управлінського обліку, бюджетування та корпоративного менеджменту. Таке поєднання дозволяє формалізувати загальну стратегію розвитку підприємства, що містить як одну зі складових цільовий випуск якісної продукції для підтримки рівня конкурентоспроможності на галузевому ринку. Стратегія формалізується за допомогою конкретних показників, деталізується до кожного технологічного та управлінського процесу і контролюється керівництвом і власниками процесів. В залежності від етапу життєвого циклу підприємства, випуску окремих видів продукції, сезонності, ключові показники можуть змінюватись, що автоматично передбачає зміни в оперативній управлінській звітності за умови стабільних стратегічних показників результативності.

П'ятий етап передбачає реалізацію на практиці бізнес-планування, його реалізація - запровадження власне із проведенням моніторингу та коректувальними діями при необхідності.

Елементом цього етапу є контроль наперед встановлених нормативних показників, що мають бути досягнуті в ході виконання планових завдань.

Саме контроль за здійсненням всіх господарських процесів, вважає Н.Г. Здирко²³¹, є важливою умовою діяльності будь-якого підприємства.

Управлінська інформація має формуватися, виходячи із порівняння планових і фактичних показників. У цьому випадку важливим є встановлення масштабу та глибини інформаційних потоків забезпечення аналітичних даних підприємства. З іншого постає потреба в інформаційному забезпеченні коректувальних дій щодо встановлених відхилень від плану, кроків для здійснення контролю, якщо фактична ефективність місії не досягнена.

Досить актуальним може стати інформаційне наповнення показниками розвитку нових технологій, інновацій, що стосуються ведення бізнесу, появою нових типів підприємств, нових послуг (зміна бізнес-ландшафту), що дають змогу ефективно працювати в конкурентній боротьбі.

²³¹ Здирко Н. Г., Тищенко Ю.В. Внутрішній аудит на підприємствах України : проблеми та перспективи розвитку. URL:<http://www.rusnauka.com>

Г.М. Калетнік, Т.В. Гончарук також наголошують, що головний шлях до розширення внутрішнього та зовнішнього ринку продукції сільського господарства полягає у технічному й технологічному оновленні техносфери сільськогосподарських підприємств. Домінуючою та вирішальною роллю у визначенні кола конкурентів в майбутньому є їхня інноваційна спроможність, тому що лише інновації є основою створення стратегічних переваг. Ефективне використання інновацій виступає найсприятливішим інструментом досягнення завдань продовольчої, енергетичної безпеки, збереження оточуючого середовища, збільшення продуктивності праці та залучення закордонних інвестицій²³².

Планові і фактичні показники мають характеризувати рівні:

1. Зростання сектору фінансових послуг, комунікацій, туризму, транспорту, консультацій, відпочинку. Зростання сектора послуг співпала з падінням виробничого сектора.

2. Виникнення і запровадження нових галузей промисловості – наукові галузі, такі як генетична інженерія та біотехнологія.

3. Запровадження електронної комерції. Споживачі все більше використовують покупки он-лайн де представлено широкий асортимент товарів, включаючи продукти, книги, компакт-диски та комп'ютери. Компанії також використовували електронну комерцію, щоб замовити постачання, контролювати доставку та поширювати продукти.

4. Автоматизованих виробничих процесів, ступінь управління виробничим процесом.

5. Доступності та швидкості постачання продукції на ринок²³³.

Для процесу облікового забезпечення характерно не лише наявність зв'язків та відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність із процесом діяльності. З цієї позиції для управлінського обліку, як для будь-якої іншої інформаційної системи, кількість елементів та організаційних зв'язків, що змінюється залежно від вхідної та вихідної інформації, є досить важлива. Така залежність доводить, що управлінський облік, як елемент бухгалтерського обліку має належати до єдиної господарської системи або діяльності підприємства. Така

²³² Калетнік Г.М., Гончарук Т.В. Інноваційне забезпечення розвитку біопаливної галузі: світовий та вітчизняний досвід. Бізнесінформ. № 9. 2013. С.155-160.

²³³ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

належність дає змогу ефективно проявити та оптимізувати застосування комп'ютерної техніки з метою інформаційного забезпечення управління.

Н.П. Юрчук вважає, що використання інформаційних систем в управлінні підприємствами сприятиме вирішенню таких проблем:

- зниження складності (складність управління при необхідності вибору управлінського рішення із множини можливих рішень);
- управління підприємством вимагає обробки великих обсягів інформації;
- необхідність ухвалення рішення за короткий часовий проміжок (проявляється в міру ускладнення виробництва);
- проблема координації (рішення необхідно координувати з іншими ланками процесу або об'єкта);
- необхідність збереження і поширення знань, накопичених в процесі багаторічної роботи і великого практичного досвіду.

На думку вченого²³⁴, впровадження інформаційних систем і технологій є обов'язковою умовою діяльності сучасного підприємства, що сприятиме прийняттю обґрунтованих стратегічних управлінських рішень, спрямованих на зростання конкурентоспроможності і посилення економічної безпеки підприємства.

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку як складові інформаційних систем автоматизації процесів управління підприємством мають використовувати єдину базу даних для вирішення оперативних господарських та облікових завдань. Нині особливо відчутну роль, автоматизовані системи відіграють на великих підприємствах, де вирішуються питання обробки, накопичення і передачі великого обсягу даних. Такі системи називають інтегрованими, які дозволяють оперативно отримувати інформацію про рух елементів обліку, а також забезпечувати функції управління: планування, резервування, ціноутворення тощо. Крім того, використання інтегрованих систем призводить до більш чіткого формування інформаційного забезпечення на низьких рівнях управління (наприклад, регулювати резерви товарів на складах, формувати ціну на товари залежно від кон'юнктури ринку збуту, вести облік розрахунків).

Структура стратегічного управління та взаємозв'язок із інформаційним забезпеченням має забезпечити створення, налагодження та функціонування системи бухгалтерського обліку,

²³⁴ Юрчук Н. П. Інформаційні системи в управлінні діяльністю підприємства. Агросвіт. 2015. № 19. С. 53-58.

що дасть змогу передбачати оцінку можливих варіантів дій (процесу виробництва, реалізації, формування та регулювання цін на товари) для прийняття управлінських рішень. У деяких випадках зазначена система інформаційного забезпечення може стати нераціональною, або неповною – вона має також забезпечувати контролюючі функції. Вагому частку у зв'язку з цим може взяти на себе система контролінгу (ми детально розглядали її зміст у першому розділі дипломної роботи), що ефективно діє у розвинутих країнах і пропонується для використання вітчизняними науковцями на рівні українських підприємств.

М. Матюха²³⁵ вбачає суть контролінгу у зборі інформації про ефективність використання ресурсів, відстеження внутрішніх і зовнішніх факторів, що мають вплив на ефективність господарювання з метою розвитку організації та досягнення високих результатів, прийняття ефективних управлінських рішень. Під контролінгом він також розуміє синтез та інтеграцію методів обліку, планування, контролю і управління, яка забезпечує обробку та узагальнення інформації й прийняття стратегічних рішень.

Науковець вважає, що контролінг дає змогу систематизувати інформацію про те, як успішно підприємство просувається до своєї мети і забезпечити при необхідності заходи коригування. Саме контролінг, як контролююча процеси ланка інформаційного забезпечення підприємства може стати загальним об'єднуючим розділом щодо забезпечення ефективного ведення справ на підприємствах.

Становлення нової моделі стратегічного інформаційного забезпечення пов'язана також із значними технологічними змінами у процесі виробництва, розвитком міжнародних економічних відносин, спеціалізації та кооперації в галузях економіки, проведені приватизації підприємств.

Характерним прикладом суттєвих змін у технології може бути повна або часткова автоматизація виробництва. Технологічні зрушення вимагають нового підходу як до організації виробництва, так і до проектування інформаційних управлінських структур та інформаційного процесу, що в свою чергу вимагає удосконалення моделі управлінського обліку. У цьому випадку система організації обліку синтезується як складова виробництва в якості переробки інформації та контролю за господарськими операціями, оплатою наданих послуг, за кількістю і якістю

²³⁵ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

виробленої продукції, наданні послуг, інформації для ефективного управління та ведення виробництва.

М.В. Правдюк²³⁶ вважає, що у такій ситуації формування організаційно-методичних положень обліку виробництва продукції має враховувати, кількість технологічних стадій виробництва, їх черговість та тривалість проходження, що дає змогу визначити кількісні, якісні та вартісні параметри виробничого процесу, розрахувати обсяг витрат і фактичну виробничу собівартість сільськогосподарської продукції у розрізі кожного з виділених технологічних переділів, а також здійснювати оперативний контроль за відповідністю понесених витрат якості виробленої продукції. Реалізація наведеної методики відображення інформації про витрати виробництва з подальшим її узагальненням у фінансовій та статистичній звітності підприємств дає змогу формувати цілісне обліково-інформаційне забезпечення, що здатне багаторазово підвищити ефективність прийнятих управлінських рішень.

Для адаптації автоматизованої системи бухгалтерського обліку необхідно сформувати і дотримуватися наукового концептуального підходу до поставленої проблеми. Дана концепція має враховувати поєднання та інтеграцію різних видів обліку, аналіз-прогнозування та контроль діяльності господарських суб'єктів.

Основа концептуальних положень може складатися із загальних характеристик обліку як цілісної інформаційної системи²³⁷:

1. Вид обліку та його мета (фінансовий, податковий, управлінський, і статистичний), поняття аналізу-прогнозу і контролю діяльності суб'єкта господарської діяльності як складових основ інформаційної бази – об'єднання цих понять, стосовно автоматизації підприємства у термін котролінг;

2. Характеристика об'єкту автоматизації (підприємства, організації, установи);

3. Поняття та якісна характеристика інформації (вхідних і вихідних даних), інформаційної системи (оцінка її можливостей);

4. Групи користувачів та методи задоволення їх інформаційних потреб.

²³⁶ Правдюк М.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 2(18). 2017. С. 79-92.

²³⁷ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86-91.

Крім запровадження внутрішньої структури інформаційного забезпечення потрібний перехід до розвитку сервісних ресурсів, запровадження обміну інформацією. Звітні дані можуть бути представлені контролюючим установам, інвесторам, або в цілях реклами, додаткових даних. Поділяємо думку вчених, які наголошують, що в сучасних умовах господарювання особливу увагу тут слід приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між підприємствами, та реалізації товарів через мережу. В даний час, враховуючи проблеми, що стоять на шляху запровадження інформаційних систем обліку цей момент має бути врегульований у найкоротший строк. Серед моментів, що сприяють створення загального інформаційного забезпечення є доступність глобальної мережі для підприємств, наявність значної кількості власників кредитних карток, зростання замовлень постачання через мережу, регіональна нерівномірність розподілення користувачів нових видів послуг. Також слід врахувати технічну надійність систем обліку електронної реалізації та розрахункових відносин. Отже, можна зазначити, що умови, в яких функціонують сьогодні підприємства, вимагають змін до методів управління їх розвитком.

Г.М.Калетнік та інші науковці ВНАУ²³⁸ висловлюють думку, яку ми повністю підтримуємо, що економічні методи управління виникли і розвиваються в процесі підприємницької діяльності людини на основі виробничих відносин, які проявляються як об'єктивні економічні закони та певні економічні інтереси. Тому сучасному управлінцю необхідно знати й вміло використовувати закономірності ринкової економіки, враховувати їх.

Ефективно сприяти розвитку підприємництва можна лише на основі поєднання, узгодження, комбінування різних форм, методів і засобів регулювання та підтримки підприємництва.

Висновки до розділу 1

Наукова розвідка теоретико-методологічних засад дослідження облікового супроводу тактичного та стратегічного менеджменту дала можливість сформулювати наступні висновки :

1. Ефективність формування тактики та стратегії менеджменту залежить від рівня забезпеченості інформаційними ресурсами, що необхідні для своєчасного й адекватного прийняття управлінських рішень.

2. Стратегія – це діяльність, яка спрямована на

²³⁸ Калетнік Г. М., Мазур А. Г., Кубай О. Г. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. 428 с.

забезпечення, по перше, швидкої реакції підприємства на зміну економічної ситуації всередині та за його межами; по друге, на забезпечення наявності достатніх можливостей у підприємства виготовляти конкурентоспроможні товари.

3. Стратегія підприємства повинна об'єднати управлінські, екологічні, економічні, технологічні, технічні та інші аспекти розвитку об'єкта управління; домогтися інтеграції частин керованого об'єкта; забезпечити пріоритет досягнення стратегічних цілей; використовувати під час розроблення стратегії наукові досягнення економіки та інших наук.

4. Класифікація стратегій здійснюється за багатьма критеріями, однак найбільш повною є класифікація стратегій за рівнем управління; за характером поведінки на ринку; за стадією життєвого циклу підприємства; за функціональними сферами діяльності підприємства; за позицією в конкурентному середовищі; за рівнем спеціалізації підприємства; залежно від попиту на ринку; залежно від строку використання; за видом диференціації.

5. Для реалізації стратегії функціонування аграрного підприємства менеджерам слід здійснювати тактичне управління – конкретні дії щодо реалізації намічених цілей, тобто короткострокове управління, за якого на базі наявної інформації відбувається постійне порівняння показників стратегічного плану з досягнутими за певний період результатами.

6. Ефективність тактичного та стратегічного менеджменту аграрним виробництвом в умовах кризи лежить в площині глибини її визначення, дослідження причин розвитку для упередження і контролю економічного стану підприємств, що викликає необхідність у дослідженнях, націлених на розробку системного підходу до управління в умовах кризи для підтримки необхідного організаційно-економічного статусу аналітичними, а у їх складі – інформаційними методами.

7. Основними проблемами аналітичного забезпечення тактичного та стратегічного антикризового менеджменту є : визначення зони і виду кризи; наявний потенціал її подолання; побудову антикризової програми діяльності за рахунок аналітичних, а у їх складі – інформаційних методів та інструментів.

8. У загальних рисах тактичне та стратегічне антикризове управління передбачає стабілізацію, насамперед фінансових складових господарської діяльності, а в ув'язці з антикризовим управлінням досліджуються фінансова стабільність, ліквідність підприємств та галузі та їх похідні коефіцієнти. Оскільки основою

формування показників фінансової стабільності є дані бухгалтерського обліку, від якості аналітичного супроводження та методики визначення показників стійкості і ліквідності залежить ефективність управлінських рішень, роботи підприємств, галузі, регіону, аграрної економіки.

9. Аналіз даних аналітичного супроводу тактичного та стратегічного антикризового управління аграрного підприємства включає в себе збір необхідних даних, їх обробку, розрахунків показників зміни статей фінансових звітів, розрахунків фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз значень фінансових коефіцієнтів із нормативними значеннями, аналіз зміни фінансових коефіцієнтів, формулювання висновків стосовно фінансового стану сільськогосподарського підприємства.

10. Аналітичне забезпечення тактичного та стратегічного антикризового управління агроформувань потребує належного методичного обґрунтування. Сам термін передбачає впорядкування у певному алгоритмі інформації обліку, звітності, зовнішніх фінансових та економічних показників у систему фінансового аналізу, який дозволяє інтерпретувати показники за рівнями компетенції та формувати управлінські рішення для сталого розвитку агроформувань.

11. Для забезпечення ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту на підприємстві необхідною є побудова дієвої системи її облікового супроводу, яка б урахувала особливості даного виду менеджменту, з одного боку, а з іншого – наявний обліковий інструментарій, який може використовуватися для вдосконалення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації стратегічного спрямування.

12. Розробка та реалізація маркетингової тактики та стратегії підприємства мають базуватися на достовірній, повній та своєчасній інформації про кон'юнктуру ринку, його насиченість та місткість, кількість конкурентів, тип ринкової структури або моделі ринку, тобто на тій інформації, яка дає змогу підприємству отримати чіткі відповіді на фундаментальні питання економіки: що, як і для кого виробляти? При цьому значна частина інформаційного забезпечення управління маркетинговою стратегією має генеруватися обліковою системою підприємства.

13. Формування облікового супроводу управління маркетинговою стратегією підприємства необхідно розглядати як сукупність інформаційних потоків про маркетингову діяльність підприємства, що генеруються його обліковою системою та спрямовуються на задоволення інформаційних потреб менеджменту в процесі розробки, обґрунтування та прийняття

маркетингових рішень.

14. У сучасних умовах ведення бізнесу, що супроводжуються зростанням невизначеності та ризику, розробка маркетингової стратегії є однією із важливих передумов успішного ведення господарської діяльності та мінімізації ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища, оскільки дає усвідомлення того, як дослідити ринкові можливості підприємства, як провести відбір цільових ринків, як сформуванати ефективну цінову та збутову політику, як розробити ефективний комплекс маркетингу й успішно втілювати маркетингові заходи в практичну діяльність. Для того, щоб маркетингова стратегія відображала реальні можливості підприємства щодо досягнення заданих цільових параметрів діяльності, її розробка та реалізація має корелювати з повним, достовірним і своєчасним інформаційним забезпеченням, основу якого формує облікова система підприємства.

15. Передумовою формування якісного облікового забезпечення є проведення класифікації та документування витрат маркетингової діяльності в розрізі складових маркетингової стратегії, дослідження порядку відображення інформації про маркетингові витрати в системі рахунків бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності. Лише комплексно підійшовши до вирішення цих завдань, можна сформуванати цілісну систему обліково-інформаційного забезпечення, яке задовольнятиме різнопланові інформаційні потреби користувачів облікових даних в процесі управління маркетинговою стратегією підприємства.

16. З урахуванням ролі та значення політики сталого розвитку необхідність розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління на рівні підприємств зумовлено: зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє ринкове середовище; необхідністю прийняття зважених і прогностичних управлінських рішень; потребою врахування вимог суспільства щодо збереження природних і невідтворювальних параметрів виробництва; необхідністю продуманого взаємозв'язку між оперативним та стратегічним напрямками діяльності підприємства, оскільки облік, аналіз і контроль, досягнення стратегічних цілей і задач відображаються в конкретній системі показників; розширенням методів аналізу ефективності використаних ресурсів з метою забезпечення їх відповідності тактичним і стратегічним тенденціям; вдосконаленням концепції обліку та аналізу під час управління процесами відтворення ресурсів, капіталу, природного середовища, їх складовими та їх динамікою.

17. Аналітичне забезпечення управління суспільними явищами для стратегії сталого розвитку є діяльністю, що забезпечує досягнення довгострокових цілей та вирішення довгострокових завдань на основі активізації наявного потенціалу розвитку та врахування впливу мінливого зовнішнього середовища. Система обліково-аналітичного супроводу відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління, забезпечуючи взаємодію.

18. Виокремлення в бухгалтерському обліку складової обліку сталого розвитку мотивовано потребою вимірювати успішність роботи підприємств не тільки за фінансовими, але і соціальними та екологічними показниками, і переважно здійснюється як інтегральна оцінка всіх видів капіталу. При цьому, цикл інформаційного забезпечення управління сталим розвитком передбачає врахування та зворотній вплив на методіку ведення обліку і складання фінансової звітності; формування масиву даних для моніторингу; контроль повноти обліково-аналітичного забезпечення управління підприємництва. Разом з тим, він формується і як окремий напрям обліку

19. Обліково-аналітичний супровід сталого розвитку підприємництва – це система збору, обробки та передачі фінансової та не фінансової інформації, визначена в рамках потреб стратегії сталого розвитку відповідно до нормативного (у тому числі міжнародного) забезпечення, яка необхідна управлінському персоналу різних рівнів управління для контролю, планування, вимірювання та оцінювання отриманих результатів, передбачених стратегіями сталого розвитку підприємства, галузі, економіки держави. Вона представлена сукупністю інформаційного (планові, облікові та позаоблікові джерела) та методичного забезпечення (методи і методіки аналізу) діяльності підприємства та галузі, формується як інтегрована система, що включає бухгалтерський (фінансовий, управлінський, стратегічний) облік, аналіз і стратегічний аудит діяльності підприємства (галузі, країни) з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання природних, людських, енергетичних ресурсів.

20. У системі контролю підприємства стратегічний контроль виконує функцію корегування управлінської діяльності, сприяє у визначенні перспективи, допомагає в досягненні позитивного результату, шляхом своєчасного виявлення проблеми, розробки та здійснення заходів щодо коригування ходу та змісту робіт на підприємстві, а також контроль допомагає виявляти,

підтримувати та поширювати позитивні явища та починання, найефективніші напрямки діяльності на підприємстві, втілені в певні стратегії.

21. Контролінг – центральна підсистема системи управління підприємством або окремим процесом, яка пов'язує, координує, узгоджує, спрямовує, контролює діяльність усіх функціональних управлінських одиниць з метою адаптації їхньої діяльності до змінних зовнішніх умов, здійснює інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, і умовою існування якої є відповідний образ мислення керівництва підприємством або процесом, який сфокусований на оптимальному використанні усіх видів ресурсів і на тривалому розвитку підприємства.

22. Стратегічне планування – це вид управлінської діяльності, пов'язаний з розробкою стратегій на основі набору дій і рішень (що приймаються керівництвом), спрямованих на досягнення цілей підприємства, що підтверджує необхідність розробки і формування на підприємстві стратегічного набору, як реального інструменту управління.

23. Упровадження концепції формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення в управлінському обліку звітності сприятиме отриманню найбільш раціональних варіантів вирішення управлінських завдань за рахунок впровадження методів та інтелектуальних систем, а також забезпечення достовірності інформації на основі більш раціональної організації обробки інформації.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТАКТИЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

2.1. Сутність тактичного менеджменту та його взаємодія з обліковою системою

2.2. Роль і значення бухгалтерського обліку як інструменту тактичного управління для виконання проміжних завдань на шляху досягнення стратегічних цілей підприємства

2.3. Розвиток управлінського обліку та його елементів з метою надання якісної інформації для прийняття управлінських рішень щодо підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку

2.4. Сучасний обліковий інструментарій управління витратами як фактор підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку

Висновки до розділу 2

2.1. Сутність тактичного менеджменту та його взаємодія з обліковою системою

З управлінської точки зору, підприємство можна розглядати як організацію, під якою розуміється група осіб, взаємодіючих між собою заради досягнення загальної мети за допомогою різних речовинних, правових, економічних і інших умов. Люди й умови їх діяльності у своїй сукупності утворюють те, що називається організаційною структурою²³⁹.

Головною загальною ціллю та суттю існування підприємства є його місія. Значення місії полягає в тому, що вона виступає для керівництва як основа, орієнтир для прийняття всіх наступних рішень²⁴⁰.

Для того, щоб підприємство ефективно та правильно рухалось до своєї мети, воно потребує загального планування (на перспективу) і конкретного планування (найближчих поетапних дій), тобто стратегії і тактики.

На підставі визначених цілей і завдань формуються стратегічні рішення, які відображають точку зору керівництва, враховують обсяги наявних ресурсів і впливу зовнішнього середовища.

Стратегічне бачення перспектив та втілення ефективних стратегій суспільних зрушень є життєво необхідними. Щодо тактичного плану, то це детальна схема із розрахунком вартості конкретних заходів, необхідних для досягнення цілей, визначених на перший рік у стратегічному плані²⁴¹.

У попередньому розділі роботи досліджено сутність стратегічного менеджменту, однак вважаємо за доцільне здійснити історичний екскурс щодо понять «стратегія» і «тактика» та їх використання в сфері управління.

Більшість робіт з проблеми стратегій управління належать до сфери менеджменту та військово-оборонного комплексу. Це пов'язано з тим, що сам термін «стратегія» (гр.«strategos», від «stratos» – військо + «ago» – веду), який нині став загальнонауковим, виник у військовій сфері та означає мистецтво чи наука бути полководцем, або мистецтво розгортання військ у

²³⁹Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2013. 304 с.

²⁴⁰Хентце Й. Основные цели стратегического менеджмента. Проблемы теории и практикум управления. 1989. №12.

²⁴¹Студенту на заметку «Роль маркетинга в экономике. Понятие стратегии и тактики маркетинга». URL : <http://student.zoomru.ru/market/rol-marketinga-v-jekonomike-ponyatie/45985.356552.s2.html/>.

бою²⁴².

Першоджерела, в яких розкриваються поняття «стратегія» й «тактика», стосуються військового мистецтва. Це такі роботи, як «Мистецтво війни» Сунь-Цзи та «Про війну» К. фон Клаузевіца. Так, К. фон Клаузевіц, якому належить відомий вислів «Війна є продовження політики іншими засобами». У своїй роботі автор стверджує, що тактика є вченням про використання військових сил у бою, а стратегія – вчення про використання боїв у цілях війни²⁴³.

До сфери бізнесу поняття стратегії перейшло у 50-ті роки ХХ століття²⁴⁴. Найчастіше стратегію трактують як систему взаємоузгоджених заходів та дій для реалізації обраних цілей організації²⁴⁵.

Стратегія – це довгостроковий якісно визначений напрям розвитку підприємства, спрямований на закріплення його позицій та досягнення поставлених цілей²⁴⁶.

Причини використання цього терміна у підприємницькій діяльності та активний розвиток стратегічного менеджменту був зумовлений: різким зростанням конкуренції на ринках; необхідністю прогнозування тенденцій зовнішнього середовища на довготерміновий період із певним рівнем ймовірності; появою великих транснаціональних компаній; появою нових ринків з високим рівнем турбулентності; скороченням тривалості життєвого циклу підприємств, продуктів та послуг; швидким накопиченням капіталу та зростанням жителів планети; розвитком телекомунікацій та транспортного зв'язку; інтенсивним зростанням світових фондових ринків²⁴⁷.

Першим, хто сформував основні ідеї сучасного стратегічного менеджменту, а також запропонував визначення поняття «стратегія», був А.Чендлер. Згідно з його працями стратегія передбачає визначення: довготермінових цілей та завдань підприємства; основного напрямку діяльності; розподілу ресурсів

²⁴² Риторика «Стратегія і тактика». URL: http://pidruchniki.com/15660212/ritorika/strategia_taktia/.

²⁴³Клаузевиц К. О войне. Избранное; пер. с нем. А. К. Рачинского. URL: https://royallib.com/read/klauzevits_karl/o_voynе.html#88781

²⁴⁴ Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж.. Школы стратегий. Спб. : Изд-во «Питер», 2000. 336 с.

²⁴⁵ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)_24).

²⁴⁶ Там само.

²⁴⁷ Там само.

між підрозділами та проектами для реалізації обраної стратегії²⁴⁸.

Дж. Стейнер, один з основоположників стратегічного планування, пропонує ряд підходів до визначення поняття стратегії:

- стратегія має відношення до основних керівних і спрямовуючих рішень, тобто до місії і призначення;
- стратегія включає в себе значимі дії, необхідні для реалізації цих рішень;
- стратегія відповідає на питання: як ми бачимо себе в майбутньому? Які наші цілі та шляхи їх досягнення?²⁴⁹.

У своїх працях І. Ансоф виокремив такі особливості формування та реалізації будь-якої стратегії²⁵⁰:

- процес вироблення стратегії не повинен завершуватись якими-небудь негайними діями;
- розроблена стратегія повинна використовуватись як основа для формування конкретних стратегічних проєктів шляхом інноваційного пошуку;
- необхідність в цій стратегії зникає за умови, якщо заходи, що реалізуються, реальні події та тенденції середовища забезпечать організації очікуваний рівень розвитку;
- у процесі розроблення стратегії неможливо передбачити всі можливості, які виникнуть при формуванні конкретних заходів;
- за умови появи точнішої інформації може виникнути необхідність визначити рівень обґрунтованості первинної стратегії підприємства.

Відомий західний науковець Г. Мінцберг пропонує виокремлювати стратегії в таких аспектах: комплексний план або план спільних дій працівників підприємства; довготермінова позиція підприємства; стратегія є ефективним заходом або інноваційним маневром; стратегія як бачення майбутнього; стратегія як еталон²⁵¹.

За визначенням науковців: «Якщо цілі діяльності підприємства визначають те, чого прагне досягнути підприємство, то стратегія дає відповідь на питання, яким чином, з допомогою яких дій підприємство зуміє досягти свої цілі в умовах зміни

²⁴⁸ Минцберг Г., Куинн Дж.Б., Гошал С. Стратегический процесс; пер. с. англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб.: Питер, 2001. 688 с.

²⁴⁹ Steiner G. A. Strategic Planning. NY : Simon and Schuster. 2010. 400 с. URL: [https://books.google.com.ua/books?id=EXoPC22vb4oCprintsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=falseDOI 10.31558/2617](https://books.google.com.ua/books?id=EXoPC22vb4oCprintsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=falseDOI%2010.31558/2617)

²⁵⁰ Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб : «Питер», 1999. 416 с.

²⁵¹ Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж.. Школы стратегий. СПб. : Изд-во «Питер», 2000. 336 с.

зовнішнього середовища»²⁵².

Стратегія має здатність переходити від абстракції до конкретики у вигляді конкретизованих планів для політичних інститутів^{253, 254}.

За ієрархією стратегії підприємства прийнято поділяти на:

- корпоративні – це стратегії, що описують загальний напрямок розвитку підприємства, його виробничо-збутової діяльності;

- ділові – це стратегії вищого рівня для вузькоспеціалізованих підприємств або стратегії другого рівня для диверсифікованих корпорацій, які визначають розробку заходів, спрямованих на посилення конкурентоспроможності та збереження конкурентних переваг у довгостроковій перспективі (формування механізму реагування на зовнішні зміни; об'єднання стратегічних дій основних функціональних підрозділів; вирішення специфічних проблем, пов'язаних з бізнесом);

- функціональні – належать до управління поточною основною діяльністю підрозділів (відділ маркетингу, відділ фінансів, виробничий відділ тощо)²⁵⁵;

- виробничі (операційні) – це функціональні стратегії створення та розвитку висококонкурентного виробничого потенціалу підприємства та системи управління ним, що втілюється у вигляді виробничої підсистеми певного типу, призначеної для випуску конкурентоспроможних продуктів (існують у вигляді довгострокової програми або плану)²⁵⁶.

Відповідно до поширеної концепції стратегія є основою побудови системи менеджменту організації, що обрала таку концепцію для побудови власної системи менеджменту²⁵⁷. При цьому стратегія є тісно пов'язаною з філософією та культурою підприємства і ґрунтовно відображає соціальні аспекти розвитку

²⁵² Мистецтво управління персоналом. Таланти і лідери : підручник / відп. ред. Ю. Наврузов, Н.Черепухіна. К. : Видавництво О. Капусти, 2002. 300 с.

²⁵³ Клаузевиц К. О войне. Избранное; пер. с нем. А. К. Рачинского. URL: https://royallib.com/read/klauzevits_karl/o_voyne.html#88781

²⁵⁴ Сунь-Цзы. Искусство войны; пер. Н. Конрада. URL:http://librebook.me/the_art_of_war

²⁵⁵ Стратегічне управління «Система стратегій підприємства. Корпоративні стратегії підприємства». URL: http://pidruchniki.ws./13081022328102254054/menedzhment/sistema_strategiy_pidpriyemstva/.

²⁵⁶ Шершньова З.Е. Стратегический менеджмент / под. ред. А.Н. Петрова. Санкт-Петербург : СПб «Питер», 2005. 496 с.

²⁵⁷ Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы (предпринимательство и координация в децентрализованной компании)/ М. : ИНФРА М, 1996. 288 с.

підприємства²⁵⁸.

За висновками науковців, стратегія потрібна для того, щоб усю діяльність підпорядкувати концепції, уникнути відхилень і успішно досягти мети, але стратегія ще не є детальною і конкретною. Це входить до сфери дії наступного етапу (закону) – тактичного²⁵⁹.

Тактика в перекладі з грецького означає «мистецтво побудови військ»²⁶⁰. До тактики входить вивчення, підготовка і здійснення всіх можливих видів бойових дій²⁶¹.

В економічній енциклопедії зазначено, що тактика проявляється через поведінку суб'єкта у нетривалий період часу²⁶².

Згідно з визначеннями науковців, тактика – це сукупність короткотермінових завдань, сформованих на основі стратегії та врахування тенденцій зовнішнього середовища з можливістю її змінити за умови мінливості середовища²⁶³.

У інших визначеннях зазначають, що тактика – це короткотермінові дії та прийняті рішення, які здійснюються на нижчих рівнях управління підприємства²⁶⁴.

Також тактикою називають короткотерміновий план (короткотермінові стратегії), що узгоджуються з обраними елементами стратегічного плану підприємства²⁶⁵. Тактика виробляється виключно керівниками середнього рівня управління на більш короткий плановий період у діяльності організації, аніж стратегія. Тактика повинна бути дієвим інструментом управління для керівників усіх без виключення рівнів управління

²⁵⁸ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)_24).

²⁵⁹ Там само.

²⁶⁰ Риторика «Стратегія і тактика». URL: http://pidruchniki.com/15660212/ritorika/strategia_taktia/.

²⁶¹ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)_24).

²⁶² Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1/ Редкол: підручник / відп. ред. С.В. Мочерний та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

²⁶³ Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж.. Школи стратегий. Спб. : Изд-во «Питер», 2000. 336 с.

²⁶⁴ Шершньова З.Е. Стратегический менеджмент / под. ред. А.Н. Петрова. Санкт-Петербург : СПб «Питер», 2005. 496 с.

²⁶⁵ Міщенко А.П. Стратегічне управління. К. : «Центр навчальної літератури», 2004. 366 с.

підприємством²⁶⁶.

Тактика повинна бути сформована після розробленої стратегії та узгоджена із стратегією. Якщо тактика не приносить стратегічних результатів, то така тактика помилкова²⁶⁷.

Стратегія і тактика не розходяться один з одним, вони знаходяться в одній площині. Вони мають свої особливості, але пов'язані між собою. Так стратегія визначає довгострокові цілі і те, як планується їх досягти, а тактика набагато більш конкретна і часто орієнтована на менші кроки і більш короткі тимчасові рамки на цьому шляху. Стратегія незмінна і довгострокова, в той час як тактика може змінюватися залежно від стратегічних завдань. Стратегія і тактика працюють разом як засоби досягнення мети і завжди мають бути узгоджені між собою²⁶⁸.

А.А. Тимейчук²⁶⁹ взаємозв'язок між стратегією та тактикою представляє у підпорядкованості тактики до обраної стратегії та сформованої для забезпечення досягнення встановлених цілей у межах стратегічних дій.

Дослідник Г. Г. Почепцов аналізує проблему стратегії й тактики як у теоретичному, так і в прикладному аспектах. Він описує певні відмінності політичної стратегії від тактики:

- стратегія працює у межах багатовимірному простору, управляючи не лише прихильниками, але й противниками, опонентами, а тактика функціонує в одновимірному середовищі, спрямовуючи свої дії виключно на прихильників;

- стратегія працює за принципом багатьох кроків, а тактика передбачає тільки один хід; стратегія конструює майбутній і віртуальний простір, а тактика спрямована на сьогоднішній і реальний простір;

- стратегія передбачає зміну точок зору, а тактика - дотримання однієї з них;

- стратегія має спрямовуватися від розширення поля можливостей до розширення поля дій через зміну правил гри²⁷⁰.

²⁶⁶ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)_24).

²⁶⁷ Там само.

²⁶⁸ Чим стратегія відрізняється від тактики? URL: <http://www.management.com.ua/blog/3463>

²⁶⁹ Тимейчук А.А. Суть, значення та види стратегії та тактики взаємовідносин у системі «підприємство – податкова адміністрація». Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2011. № 714. С. 162-169.

²⁷⁰ Почепцов Г. Г. Стратегический анализ. Стратегический анализ для политики, бизнеса и военного дела. К. : Дзвін, 2004. 333 с.

В економічній літературі виділяють відмінності між стратегією та тактикою підприємства:

- стратегія формується для досягнення основного результату діяльності будь-якої системи, а тактика деталізує та акцентує увагу на окремих елементах;
- стратегія підприємства узагальнює велику кількість дій, спрямованих для реалізації цілей підприємства, а тактика сфокусована на окремих діях;
- стратегія підприємства носить концептуальний характер, а тактичні заходи з її реалізації – організаційний;
- стратегія відображає, як досягати цілі підприємства, а тактика – як використовувати потенціал та резерви підприємства²⁷¹.

За дослідженнями науковців тактиці властиві такі особливості:

1. Структурна простота: заходи спрямовані на вирішення однієї простої проблеми, прийняття одного або декількох управлінських рішень пов'язаних між собою об'єктом, предметом або суб'єктом управлінського рішення;

2. Короткотерміновість дій та наслідків: тактика передбачає короткий термін як заходів, так і результатів, отриманих в результаті реалізації тактичних дій;

3. Функціональність: тактичні дії домінують у вирішенні функціональних проблем та досягнення функціональних цілей діяльності підприємства;

4. Системність: тактичні дії об'єднують стратегічні заходи в один єдиний комплекс, план, таким чином, створюючи єдину систему стратегічного управління і забезпечують уникнення лагів та прогалин між стратегічними діями.

5. Мобільність та гнучкість. При зміні тенденцій у зовнішньому середовищі підприємство може швидко та адекватно вжити тактичних заходів, відповідно тактика є набагато мобільнішою та гнучкою у порівнянні із стратегічними діями.

6. Низькобюджетність. Витрати на тактичні дії є значно нижчими, аніж витрати на формування та реалізування стратегії підприємства²⁷².

І.С. Фоломкіна пропонує розмежовувати стратегію та тактику

²⁷¹ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)_24).

²⁷² Тимейчук А.А. Суть, значення та види стратегії та тактики взаємовідносин у системі «підприємство – податкова адміністрація». Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2011. № 714 . С. 162-169.

підприємства за такими ознаками: короткостроковий характер тактики, реактивність тактики; відносність, конкретність, практична спрямованість тактики, адаптивність методів та прийомів, що використовуються для формування та реалізування тактики²⁷³.

Як дії неможливі без тактики, так і тактика неможлива без стратегії. Концептуально взаємозв'язок між стратегією та тактикою можна представити у підпорядкованості тактики до обраної стратегії та сформованої для забезпечення досягнення встановлених цілей у межах стратегічних дій²⁷⁴.

Як стверджує Р. Румельт: «сукупність дій для однієї людини є стратегією, для іншої – тактикою»²⁷⁵. У практичній діяльності поняття тактика та стратегія може змінитися на протилежні, що визначатиметься внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства²⁷⁶.

Науковці впевнені, що сукупність заходів, які трактувалися в певний час тактикою, з плином часу можуть виявитися ефективною стратегією підприємства²⁷⁷.

Стратегію управління розглядають як напрями розвитку підприємств відповідно з поставленою метою, а тактику – як шляхи і етапи руху в межах цього напрямку²⁷⁸.

На думку Ю.Д. Мироненко та А.К. Тереханов, управління, залежно від масштабу та тривалості реалізації поділяється на стратегічне (довгострокове), а також тактичне та оперативне (короткострокове). Через те, що два останні види управління за часом здійснення належать до короткострокового, у працях окремих авторів виділяють лише два види управління. Термін «тактичне управління» ототожнюють з терміном «оперативне

²⁷³ Фоломкіна І.С. Комплексна система маркетингового управління реалізацією стратегічного набору підприємств. Наукові записи: Зб. наук. праць. Тернопіль: Економічна думка, 2006. Вип. 6. С. 83-87.

²⁷⁴ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2016_1(1)_24).

²⁷⁵ Минцберг Г. Стратегический процес / пер. с. англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб. Питер, 2001. 688 с.

²⁷⁶ Фоломкіна І.С. Комплексна система маркетингового управління реалізацією стратегічного набору підприємств. Наукові записи: Зб. наук. праць. Тернопіль : Економічна думка, 2006. Вип. 6. С. 83-87.

²⁷⁷ Кальницька М. А., Гангур Ю. Суть понять «стратегія» і «тактика» в економіці. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 140-145. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2016_1\(1\)_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2016_1(1)_24).

²⁷⁸ Там само.

управління»; але такий підхід не є абсолютно точним. У часових межах, тактичне управління обмежується терміном від одного до п'яти років, а оперативне управління може характеризуватися періодом від декількох годин²⁷⁹.

О. М. Гребінчук зазначає, що стратегічне управління в широкому значенні визначає довготермінову (10-15 років) орієнтацію у питаннях розвитку суспільства у цілому або за окремими напрямками, сферами, об'єктами, територіями, визначає мету, завдання, стратегію розвитку суспільства і задає напрями діяльності кожній ланці управління. Основою стратегічного управління є стратегічні плани, концепції розвитку та інші документи, що відображають постановку і методи досягнення довгострокових цілей. Розрізняють наступні різновиди стратегії – галузеві: розвиток наукомістких галузей, використання ресурсозберігаючих технологій; функціональні: призупинення росту інфляції, залучення інвестицій; загальнополітичні: стабілізації, перебудови, соціально орієнтована політика тощо²⁸⁰.

Стратегічне управління характеризується великим часовим розривом між прийняттям рішення та його реалізацією. Іноді часовий інтервал може сягати десятків років. Саме тому невизначеність – найбільш характерний фактор стратегічного рішення. Реальна ефективність стратегічного рішення буде повною мірою визначена, коли багато з тих, хто приймав рішення, вже не будуть нести відповідальності за його наслідками. Завдання, що стоять на рівні стратегічного управління, стосуються опису, модернізації, поліпшення бізнес-процесів підприємства, побудови організаційної структури та визначення основних показників ефективності бізнесу²⁸¹.

Тактичне управління – конкретні дії щодо реалізації намічених цілей, тобто короткострокове управління, за якого на базі наявної інформації відбувається постійне порівняння показників стратегічного плану з досягнутими за певний період результатами. У результаті, іноді здійснюється коригування окремих показників стратегічного плану, переглядаються цілі управління. Це відбувається за умови, якщо виявляється вплив

²⁷⁹ Мироненко Ю.Д., Тереханов А.К. Роль стратегического управления компанией в ее организационном развитии. М. : Корпоративные системы, 2004.

²⁸⁰ Гребінчук О. М. Стратегічне, тактичне та оперативне управління виробництвом машинобудівних підприємств. Ефективна економіка. 2010. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=349>.

²⁸¹ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі 2012. № 1. С. 38-49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_6

або безпосередня дія раніше не врахованих факторів. Оперативне управління, у свою чергу, покликане вирішувати поточні або такі, що виникають у результаті небажаних відхилень, виробничі проблеми. При цьому ставляться конкретні, кількісно вимірювані орієнтири і використовується ситуаційний підхід, за якого обирається прийнятний варіант дій, виходячи зі сформованих умов²⁸².

Тактичне управління характеризується «прив'язаністю» рішень, що приймаються до конкретних часових інтервалів: рік, півріччя, квартал, місяць. При цьому дістають деталізації обсяги виробництва та робіт, конкретизуються зв'язки з постачальниками, підрядниками та покупцями і замовниками. Встановлюються рамки вирішення поточних завдань. Приймаються тактичні рішення в різних напрямках функціонування підприємства (фінанси, логістика, виробництво та ін.). Серед завдань, що стоять перед менеджерами вищої та середньої ланки на рівні тактичного управління, слід виділити формалізацію бізнес-процесів, розробку інструкцій, планування та бюджетування. На цьому рівні стратегічні рішення керівництва і власників підприємства трансформуються у документи, плани, інструкції та програми розвитку. Рівень оперативного управління є безпосередньою складовою тактичного управління. Можна сказати, що оперативне управління – це короткострокові управлінські рішення з інтервалом в годину, зміну, добу, тиждень, декаду (тобто період в межах місяця або одного операційного циклу), що спрямовані на виконання тактичних планів, їх невелике оперативне корегування в умовах зміни ресурсного забезпечення. Функції посадових осіб, що задіяні на цьому рівні (менеджери виробництва, начальники підрозділів), спрямовані на виробництво продукції (робіт, послуг), його оптимізацію, контроль за якістю продукції, безпосереднє управління основними фондами підприємства²⁸³.

А.С. Старовірець стверджує, що за процесуальним і системним підходами процес управління організацією являє собою ієрархічну систему окремих видів управлінської діяльності, яка структурується за рівнями управління (стратегічний менеджмент, тактичний менеджмент та оперативний менеджмент). Автор

²⁸² Гребінчук О. М. Стратегічне, тактичне та оперативне управління виробництвом машинобудівних підприємств. Ефективна економіка. 2010. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=349>.

²⁸³ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі 2012. № 1. С. 38-49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_6

пропонує всю систему функцій управлінської діяльності розділити на спеціальні, основні та загальні, які реалізуються на трьох рівнях управління в складі стратегічного, тактичного й оперативного менеджменту²⁸⁴.

На думку науковців, результати тактичного (поточного) менеджменту проявляються швидко і легко співвідносяться з конкретними діями. Він пов'язаний з діяльністю, що має місце в даний час; відноситься до повсякденної роботи, забезпечуючи короткострокове протікання процесів в організації, таких, як маркетингові, науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, виробничі, фінансові, кадрові, соціальні процеси; реалізація короткострокових планів. Короткострокові плани складаються в організаціях на період до одного року. Потім вони конкретизуються залежно від виробничої необхідності на півріччя, квартал, місяць, декаду²⁸⁵.

На думку А. В. Шайкан, сьогодні спостерігається різка зміна зовнішнього середовища, в якому працюють вітчизняні підприємства. Як наслідок, зміна зовнішнього середовища тягне за собою відповідну реакцію і внутрішнього середовища підприємств. Замість інтенсивного розвитку у стабільних сприятливих умовах господарювання на порядку денному постійно постає питання посилення конкуренції з її незмінними атрибутами – банкрутствами і поглинаннями. Менеджмент більшості підприємств основну частину часу приділяє тактичному рівню управління²⁸⁶.

Система управління підприємством є комплексом взаємозв'язаних процесів тактичного (в тому разі й оперативного) й стратегічного управління діяльністю. При побудові такої системи важливо знайти оптимальну схему взаємодії різних підсистем і елементів. Отже, питання побудови системи управління підприємством в оптимальній взаємообумовленості підсистем стратегічного і тактичного управління, а також виділення елементу такої системи, що є ланкою, яка пов'язує підсистеми стратегічного й тактичного управління, стоїть досить гостро²⁸⁷.

Для стабільної та успішної роботи підприємство повинно

²⁸⁴ Старовірець А. С. Структуризація управлінської діяльності. Економіка і регіон № 2 (33). ПолтНТУ, 2012. С. 99 -104.

²⁸⁵ Турова О.Г. Організація виробництва та управління підприємством: Підручник, 2004. URL: <http://ebib.pp.ua/organizatsiya-proizvodstva-upravlenie.html>

²⁸⁶ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі 2012. № 1. С. 38-49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_6.

²⁸⁷ Там само.

зважаючи на розподіл уваги керівництва між тактичним і стратегічним управлінням. Також є очевидним, що при незадовільному стані будь-якої з підсистем управління (чи то стратегічної, чи тактичної) при виникненні негативних чинників внутрішнього або зовнішнього характеру підприємство рано чи пізно стає перед загрозою неможливості функціонування. Отже, для досягнення успіху необхідно створити збалансовану, взаємопов'язану систему управління. Важливим моментом розв'язання даного питання є пошук елемента, який би дав змогу створити базу, так званий фундамент управління. Вітчизняні та зарубіжні фахівці з управління та консалтингу практично одноголосно стверджують, що основним елементом (інструментом) управління є інформація²⁸⁸.

Г.М. Калетнік наголошує, що не одержана вчасно інформація, або її відсутність можуть стати основою краху не тільки запланованих заходів, а навіть фірми, наслідки цього можуть бути катастрофічними²⁸⁹.

Науковці Вінницького національного аграрного університету у своїх роботах підкреслюють важливість інформації в управлінні діяльністю підприємства. Так, В.А. Фостолович стверджує, що формування досконалої системи управління без достовірної та своєчасної інформації є неможливим²⁹⁰. Н.М. Гудзенко та інші автори вважають, що в умовах невизначеного середовища, що постійно змінюється, ефективне функціонування підприємства часто залежить від можливості розробки та впровадження креативних управлінських рішень, що здійснюються на основі інформації²⁹¹.

Інформація для ефективного управління має відповідати певним критеріям, щодо яких у науковців різні погляди. Так, Г.М. Калетнік²⁹² висловлює думку, згідно з якою, інформація

²⁸⁸ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі 2012. № 1. С. 38-49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_6.

²⁸⁹ Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. 580 с.

²⁹⁰ Фостолович В.А. Інформаційно-аналітична база в інтегрованій системі управління підприємством. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 8 грудня 2016 року. Вінниця. «Едельвейс і К». С. 179-181.

²⁹¹ Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 102-113.

²⁹² Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. 580 с.

повинна бути :

- високоякісною, вірогідною (мінімальна помилковість);
- повною, точною (відповідність реальним значенням стану справ);
- актуальною (свіжа інформація, не застаріла);
- цінною і корисною (відповідність меті, ситуації на ринку).

За висновками М.В. Правдюк, які ми поділяємо, інформація повинна відображати більш складні, глобальні та швидко змінювані бізнес-процеси, забезпечуючи здатність менеджменту адекватно реагувати на виклики економічного буття²⁹³.

Бухгалтерський облік як основа інформаційної системи управління підприємством формує інформаційну базу для задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень. Основним та визначальним результатом бухгалтерського обліку є інформація.

Якісну взаємодію окремих елементів і підсистем управління забезпечує налагоджена система оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. А найкращих показників підприємство може досягти при зразковій роботі та взаємодії всіх напрямків і видів обліку як єдиної системи бухгалтерського обліку. При цьому слід виходити з того, що: бухгалтерський облік однаково важливий на всіх рівнях управління (відсутність пріоритетності забезпечення інформацією різних рівнів управління); вектор спрямованості бухгалтерського обліку направлений від тактичного управління до стратегічного; бухгалтерський облік повинен охоплювати все інформаційне поле підприємства²⁹⁴.

Облік необхідно розглядати не як самоціль роботи економічних служб підприємства (насамперед, бухгалтерської служби). Бухгалтерський облік виступає як елемент інформаційної системи для прийняття управлінських рішень²⁹⁵.

Бухгалтерський облік забезпечує кількісною інформацією процес прийняття та реалізації управлінських рішень. Інформація фінансового та управлінського обліку повинна бути зіставна. Адже інакше виникають сумніви щодо можливості прийняття якісних рішень і досягнення бажаного результату²⁹⁶.

Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку – невід’ємна

²⁹³ Правдюк М.В., Правдюк Н.Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. Облік і фінанси. № 2 (72). 2016. С. 58-64.

²⁹⁴ Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі 2012. № 1. С. 38-49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_6

²⁹⁵ Там само.

²⁹⁶ Там само.

складова всієї історії людського суспільства. Його пристосовували до умов і особливостей конкретної держави, галузей виробництва та сфер господарської діяльності.

Бухгалтерський облік дає економіко-правову інформацію про господарство, його складові елементи, зміни, що відбуваються з ними у процесі господарювання, стан і зміни стану взаємозв'язків та взаємовідносин цього господарства з іншими господарствами, фізичними та юридичними особами на основі економіко-правового й фінансового-грошового визначення.

В економічній літературі термін «бухгалтерський облік» характеризує поняття «облік суспільних економіко-правових (ринкових) відносин суб'єктів господарювання (правовласників) на основі вартісного вимірювання»²⁹⁷.

За визначенням ст.1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень²⁹⁸.

На думку науковців, класичне визначення бухгалтерського обліку дав у 1953 р. Д. О. Мей, за яким «бухгалтерський облік - це мистецтво запису, класифікації і узагальнення у грошовій оцінці операцій, які носять хоча б частково вартісний (фінансовий) характер, з наступною інтерпретацією результатів»²⁹⁹.

Я.В. Соколов відзначав: «Існує безліч визначень бухгалтерського обліку. Ця множинність викликана, з одного боку, амбіціями їх творців, що вважають за необхідне вписати нову сторінку в історію науки і показати, неспроможність всього, що було зроблене їх попередниками, а з іншої – складністю визначуваного об'єкту»³⁰⁰.

З часом бухгалтерський облік зазнає постійних еволюційних змін, на кожному історичному етапі розвитку суспільства розширюються, уточнюються та переглядаються його теоретичні основи і практика здійснення.

Виходячи із сутнісного визначення бухгалтерського обліку,

²⁹⁷ Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулюючої політики забезпечення фінансово- економічної стабільності та економічного розвитку. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2012. Том 133. 170 с. С. 115-125.

²⁹⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

²⁹⁹ Лучко М.Р., М. Я. Остап'юк Даньків Й. А. Історія обліку: навч. посіб. [2-ге вид., випр. і доп.]. К. : Знання, 2009. 278 с.

³⁰⁰ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

зумовленого економічною та правовою природою системи господарювання та узагальнюючи світову теорію і практику обліку, основним його змістом є: майнові об'єкти (ресурси), учасники (правовласники), господарські та правові процеси створення (виробництва) суспільного продукту, його обмін, розподіл, перерозподіл та споживання в умовах ринкових відносин³⁰¹.

Бухгалтерський облік сьогодні – це економіко-правова система безперервного, суцільного і взаємозв'язаного спостереження за створенням суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна конкретного господарства, його правових відносин з метою одержання інформації, її систематизації для управління діяльності господарства будь-якого масштабу та рівня. Завдяки використанню фінансового виміру бухгалтерський облік став складовою управлінської системи світової економіки. Без нього неможливе управління економікою³⁰².

Н.М. Малюга зазначає, що облік є складовою процесу управління, яка забезпечує впорядкований збір, класифікацію, реєстрацію та узагальнення інформації у грошовому вираженні про стан та рух майна, капіталу та зобов'язань підприємства³⁰³.

Управлінські функції бухгалтерського обліку постійно поглиблюються та вдосконалюються.

Сучасна наука не дала однозначної відповіді, який момент слід вважати виникненням бухгалтерського обліку. В багатьох випадках це пояснюється недостатньою кількістю джерел, що збереглися, – облікових документів, які використовувалися нашими попередниками³⁰⁴.

Бухгалтерський облік є різновидом господарського обліку, який формувався десятки тисяч років.

На думку науковців, періоди становлення й розвитку

³⁰¹ Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулюючої політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2012. Том 133. 170 с. С. 115-125.

³⁰² Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулюючої політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2012. Том 133. 170 с. С. 115-125.

³⁰³ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.

³⁰⁴ Смержанюк Т.П. Історія облікової науки. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні наук. Херсон : [б. в.], Випуск 3. 2013. 129 с.

господарського обліку майже точно відповідають суспільно-економічним формаціям, а саме:

- 1) зародження господарського обліку в первіснообщинному ладі;
- 2) господарський облік за рабовласництва;
- 3) господарський облік доби феодалізму;
- 4) господарський облік капіталістичних країн;
- 5) облік у дореволюційній Росії;
- 6) соціалістичний облік;
- 7) формування нових засад обліку в незалежній Україні³⁰⁵.

Кожен автор в основу періодизації покладав відповідну ознаку – зміну економічних формацій, форму обліку, облікову ідею, характер облікових носіїв, облік витрат та ін., більшість авторів брали за основу те, яку роль виконував бухгалтерський облік на різних етапах розвитку суспільства.

Низка вчених визначає шість етапів розвитку обліку³⁰⁶ [90]:

- господарський облік первісного ладу;
- облік рабовласницького ладу;
- облік феодального ладу;
- облік домонополістичного та монополістичного капіталізму;
- розвиток соціалістичного обліку.

М.Г. Чумаченко виділяє чотири етапи³⁰⁷:

- з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.;
- кінець XVIII-кінець XIX ст.;
- кінець XIX-середина XX ст.;
- з середини XX ст. до наших днів.

Сьогодні вихідні (базові) положення ведення бухгалтерського обліку та принципи його побудови є єдиними (спільними) для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання, та в усьому світі. Це вимога часу³⁰⁸.

У кожній із цивілізацій відбувався процес становлення та розвитку обліку, який виник з банальних потреб матеріального

³⁰⁵ Смержанюк Т.П Історія облікової науки. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні наук. Херсон : [б. в.]. Випуск 3. 2013. 129 с.

³⁰⁶ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш, 1999. 145 с.

³⁰⁷ Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : Знання, 2005. 276 с.

³⁰⁸ Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулюючої політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2012. Том 133. 170 с. С. 115-125.

виробництва та досяг рівня наукового знання. Історично на розвиток процесу обліку впливали різні фактори (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Фактори впливу на розвиток бухгалтерського обліку
Джерело: ³⁰⁹

Найсуттєвішими складовими бухгалтерського обліку, які визначають його предметну сутність та дають можливість забезпечити фінансово-економічну стабільність та економічний розвиток у суспільстві на основі регулювальної політики є такі:

- 1) облік наявності і рух майна господарств, що є матеріальною основою їхньої діяльності;
- 2) облік процесу створення (добування виробництва, обміну тощо) суспільного продукту, його розподіл, перерозподіл в інтересах суспільства і споживання;
- 3) правові – розрахункові, кредитні та інші відносини, (зобов'язання), що виникають у процесі обміну між суб'єктами господарювання.

Розвиток інформаційних технологій привів до:

- 1) виникнення нових об'єктів бухгалтерського обліку,

³⁰⁹ Петренко С. До питання про розвиток бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. 2015. Вип. 4. С. 97-105.

насамперед інтелектуальні, такі як знання, інформація, інтелектуальна власність, що породжують нові форми товару;

2) нові можливості документування фактів господарської діяльності, їх реєстрації та архівування;

3) подальший розвиток засобів зв'язку, передавання даних і обчислювальної техніки³¹⁰.

Становлення обліку – це діалектичний, поступовий процес, мета якого – забезпечити прийнятні умови послідовного, безперервного, раціонального і успішного виконання функцій бухгалтерського обліку. Вся історія бухгалтерської праці, за своєю сутністю, є поступовим рухом до вирішення трьох основних завдань: зробити облік максимально інформативним і точним; досягти його простоти і дешевизни; отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя³¹¹.

Відповідно до схваленої урядом Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні Радою розроблені методологічне забезпечення та рекомендації щодо переходу підприємств України на МСФЗ. В рамках Стратегії досі розробляються сучасні організаційні форми і методи бухгалтерського обліку, методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації. Критичний аналіз розвитку методології та організації бухгалтерського обліку в Україні дозволяє виявити в часовому вимірі такі етапи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Етапи розвитку методології бухгалтерського обліку в Україні

Період	Характеристика
1	2
1990-2000 рр.	<ul style="list-style-type: none"> • Успадкована з радянських часів система обліку і звітності не відповідає реформованим економічним відносинам • Нормативно-правове регулювання обліку починає змінюватися до потреб реформування економіки • Прийняття Законів про бухгалтерський облік, статистику, аудит тощо
2000-2005 рр.	<ul style="list-style-type: none"> • Створення національної системи обліку і звітності, нормативно-правового регулювання (прийняття Законів, Кодексів, Постанов Уряду і Верховної ради) • Початок створення Національних ПСБО на базі МСФЗ • Істотне розширення та збільшення підготовки фахівців з обліку і аудиту

³¹⁰ Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М. : Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.

³¹¹ Смержанюк Т.П. Історія облікової науки. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні наук. Херсон: [б. в.]. Випуск 3. 2013. 129 с.

1	2
2005-2010 рр.	<p>Початок процесу стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • визначення політичних пріоритетів ринку • частковий перехід обліку і звітності на МСФЗ • створення відповідних інститутів методології • превалювання податкового законодавства над національними ПСБО та МСБО • запровадження сучасних комп'ютерних технологій документообороту, подання звітності тощо
2010-2015 рр.	<ul style="list-style-type: none"> • Поглиблення процесу політизації обліку і звітності під впливом євро інтеграційних процесів • Розвиток корупційних схем уникнення оподаткування діяльності • В умовах економічної кризи посилення тінізації економіки і суспільних відносин • Комерціалізація системи підготовки фахівців з обліку і аудиту, що істотно знизило їх якість • Запровадження в практику крупного бізнесу міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) • Розробка та впровадження стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС)

Джерело: ³¹²

У ринкових умовах господарювання управлінська діяльність обумовлює завдання перед системою бухгалтерського обліку, виходячи із нових запитів менеджменту. Облікова система повинна бути орієнтована на виконання комплексу сформованих завдань, що безпосередньо буде впливати на процес прийняття управлінських рішень (рис. 2.2).

Бухгалтерський облік у дослідженнях вчених постає вже не стільки як спосіб та засіб відображення фактів господарського життя і складання звітності, а як система оброблення та інтерпретації облікової інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень³¹³.

Система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох факторів. До них відносяться державний устрій, законодавство, фінансово-кредитна політика, податкова система,

³¹² Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. 2015. № 10 (175). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/dopitannya-normativnoppravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz>

³¹³ Гоголь М. М., Морозюк Н. С. Значення бухгалтерського обліку для управлінської інформації і розвитку самоорганізації інтегрованого підприємства Економіка: реалії часу. 2015. № 3. С. 218-223. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2015_3_34.

міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, діяльність професійних об'єднань у сфері бухгалтерського обліку, соціально-культурні фактори, система освіти.

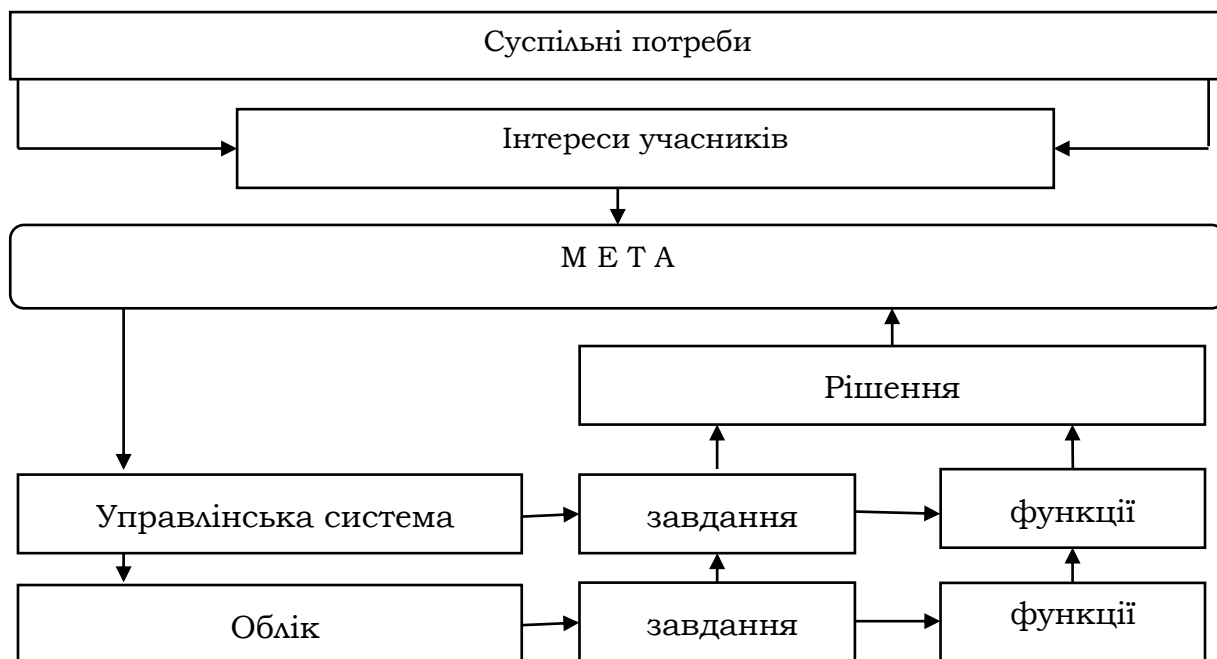


Рис. 2.2. Місце бухгалтерського обліку у досягненні мети управлінської системи

Джерело: ³¹⁴

У різні періоди розвитку суспільства вплив певних чинників на функціонування системи бухгалтерського обліку зростає. Так, сучасна політична та фінансова криза негативно вплинула на середовище, в якому функціонує національна система бухгалтерського обліку³¹⁵.

У наукових працях, присвячених різноманітним аспектам методології, методики та організації бухгалтерського обліку та нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік, набули широкого застосування терміни «система бухгалтерського обліку», «бухгалтерський облік як система», «бухгалтерська система», «система облікової інформації», «облікова система», «обліково-аналітична система», «інформаційна система бухгалтерського обліку», «національна система бухгалтерського обліку»³¹⁶.

³¹⁴ Проданчук М.А. Формування завдань бухгалтерського обліку, орієнтованих на запити системи управління. Облік і фінанси. 2013. № 2. С. 37-42.

³¹⁵ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції [Текст] : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

³¹⁶ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної

Така неоднозначність пояснюється тим, що категоріальний апарат системного підходу стосовно бухгалтерського обліку недостатньо досліджений. Дотримання принципу поділу поглядів на конструктивні, дескриптивні та компромісні (комбінаційні), дозволило Я.В. Олійник всі різноманітні підходи до визначення поняття «система бухгалтерського обліку» розділити на відповідні групи (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Підходи щодо визначення сутності поняття «система бухгалтерського обліку»

Підходи	Характеристика
1	2
Конструктивний	Розглядає систему бухгалтерського обліку як цілісну систему, що складається з взаємопов'язаних та взаємодіючих частин (елементів). Єдність закономірності будови (структури) системи бухгалтерського обліку робить можливою структурування системи та визначення особливостей її функціонування
Дескриптивний	Пов'язує функціонування системи бухгалтерського обліку з цілеспрямованою активністю з надання користувачам інформації. Система бухгалтерського обліку виступає як інструмент, спосіб дослідження з певною метою
Компромісний (комбінаційний)	Розглядає систему бухгалтерського обліку як цілісну систему, яка складається з окремих елементів, та як інструмент досягнення певної мети

Джерело: ³¹⁷

О. М. Петрук зазначає, що «національна система бухгалтерського обліку складається із самої системи бухгалтерського обліку та системи регламентації бухгалтерського обліку»³¹⁸.

С. Ф. Голов доводить, що «національна система бухгалтерського обліку складається з керуючої підсистеми бухгалтерського обліку на рівні країни, яка визначає організацію та методологію обліку суб'єктів господарювання, та керованої підсистеми кожного суб'єкта господарювання, який, виходячи з норм законодавства і в межах визначених ним повноважень, організує свою систему бухгалтерського обліку»³¹⁹.

інтеграції : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09 / Олійник Яна Вікторівна- Київ, 2016. 439 с.

³¹⁷ Там само.

³¹⁸ Петрук О. М., Виговська Н. Г. Глобалізація як передумова трансформації контрольних функцій держави. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2011. Випуск 8(29). С. 346-359.

³¹⁹ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К. : МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

Підхід, який передбачає розуміння системи бухгалтерського обліку як категорії загальнодержавного рівня, передбачений чинними нормативно-правовими актами, що регулюють бухгалтерський облік та складання фінансової звітності, в яких передбачено «удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу»³²⁰.

Характерною рисою національної системи бухгалтерського обліку як системної категорії є її цілісність, що має прояв у можливості її деталізації на підсистеми та сукупність елементів системи. Бухгалтерський облік як системна категорія під впливом поділу праці розкладається на елементи. Об'єднує ці елементи в сукупність спільна мета інформаційного забезпечення тактичного та стратегічного управління економічною діяльністю на локальному рівні та економікою країни в цілому – на загальнодержавному рівні³²¹.

У науковій літературі відсутнє однозначне визначення поняття «елемент системи бухгалтерського обліку». Виділяють елементи або складові частини організації бухгалтерського обліку та різноманітні підходи до їх класифікації.

Я.В. Олійник, склад організаційних елементів національної системи бухгалтерського обліку визначає залежно від рівня узагальнення:

- під елементами національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні розуміються інститути (нормативно-правові акти), які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності, та агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні;

- під елементами системи бухгалтерського обліку на локальному рівні розглядаються інститути (організаційні регламенти), які регулюють бухгалтерський облік та складання звітності підприємства, та агенти, які формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства³²². Такий поділ дозволив автору в структурі національної системи бухгалтерського обліку виділити дві взаємопов'язаних підсистем та

³²⁰ Про Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

³²¹ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

³²² Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

їх елементів (рис. 2.3):

- системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні
- системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта господарювання.

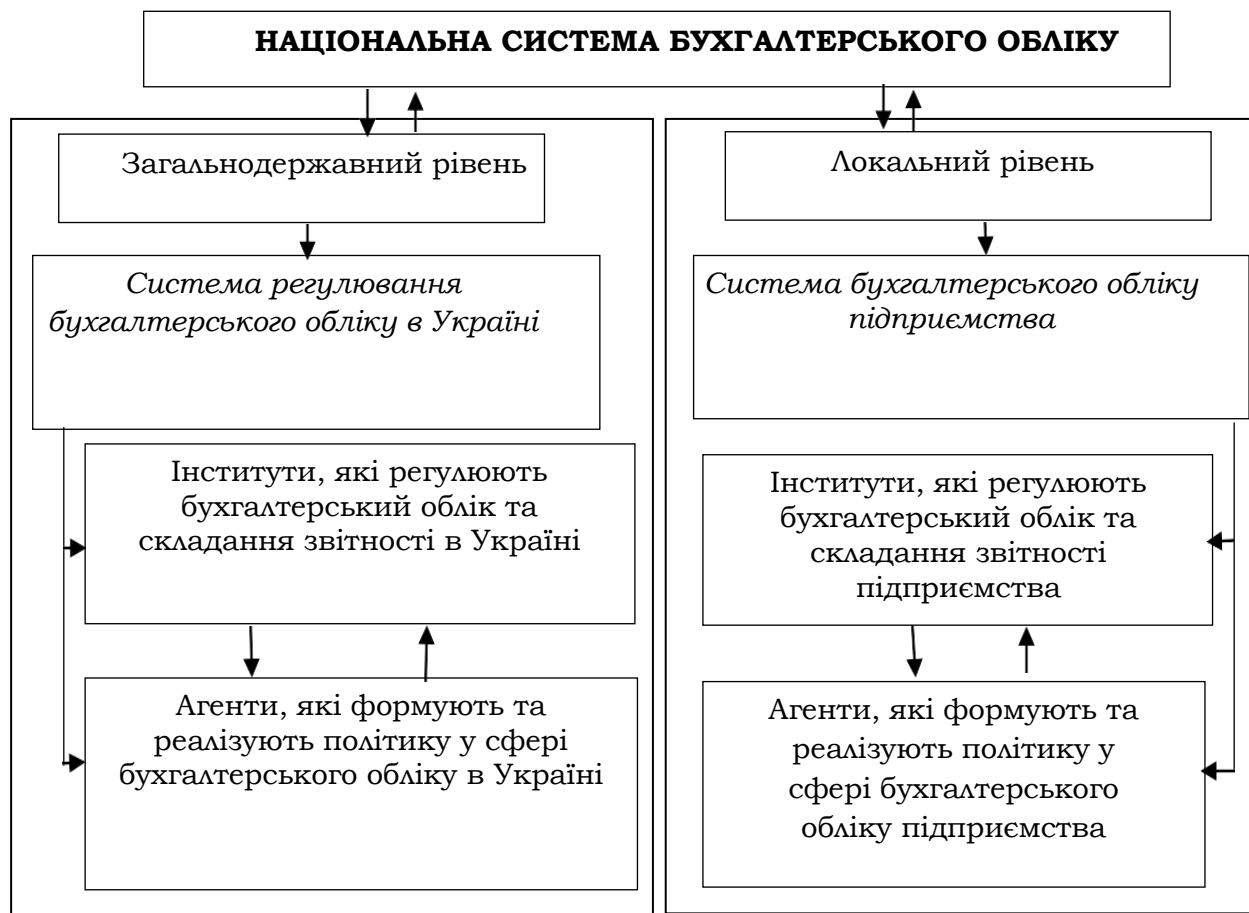


Рис. 2.3. Структура національної системи бухгалтерського обліку

Джерело: ³²³

Особливістю системи бухгалтерського обліку як підсистеми управління як на локальному рівні, так і на загальнодержавному є те, що вона інтегрована з іншими підсистемами процесу управління. Інтегративність системи бухгалтерського обліку проявляється у тому, що поняття національної системи бухгалтерського обліку можна інтерпретувати як у вузькому сенсі – як упорядкованої сукупності взаємопов'язаних елементів, об'єднаних з метою інформаційного забезпечення процесу управління на макро- та мікро- рівнях, так і в широкому розумінні як підсистему, яка входить у структуру фінансової системи для загального управління економічною діяльністю держави в

³²³ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

цілому³²⁴.



Рис. 2.4. Схема сучасної системи обліку на підприємстві
Джерело: ³²⁵

Окремі економісти вважають, що в умовах радикальної економічної реформи, коли господарська самостійність підприємств розширена, а увага адміністрації акцентована на економічних зв'язках з мікро суб'єктами (особами, зайнятими господарською діяльністю всередині підприємств) і мікроекономікою зростає роль і значення проміжної інформації, яка є об'єктом обліку. Розроблена ними загальна структура облікової системи підприємства представлена схемою на рис. 2.4.

Облікова система пов'язана із зовнішнім середовищем вхідною і вихідною інформацією, а з іншими системами ієрархії

³²⁴ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09.Київ, 2016. 439 с.

³²⁵ Економічне управління підприємством : навч. посіб. /А.М. Колосов та ін.; за заг. ред. А. М. Колосова. Старобільськ : Вид-во держ. закл. «Луган. Нац. Ун-т імені Тараса Шевченка», 2015. 352 с.

прямим і зворотним зв'язком. На рівні первинної виробничої одиниці – центру відповідальності входом системи є первинні дані про господарські процеси, а рівні підприємства, вхід системи – це узагальнені звітні дані про господарську діяльність виробничих одиниць підприємства. Вихід облікової системи є результативними даними про господарську діяльність. Характер, розмір і форма представлення інформації визначається рівнем ланки в системі управління. Вихід системи обліку може бути проміжним (звітність I) і кінцевим (звітність II). Проміжний вихід має місце в тому випадку, якщо він є входом в іншу функціональну підсистему, і кінцевий, якщо інформація прямує за межі системи. Вихідна облікова інформація системи оцінюється з використанням критерію оцінки і в результаті здійснюється функція зворотного зв'язку (рис. 2.5).

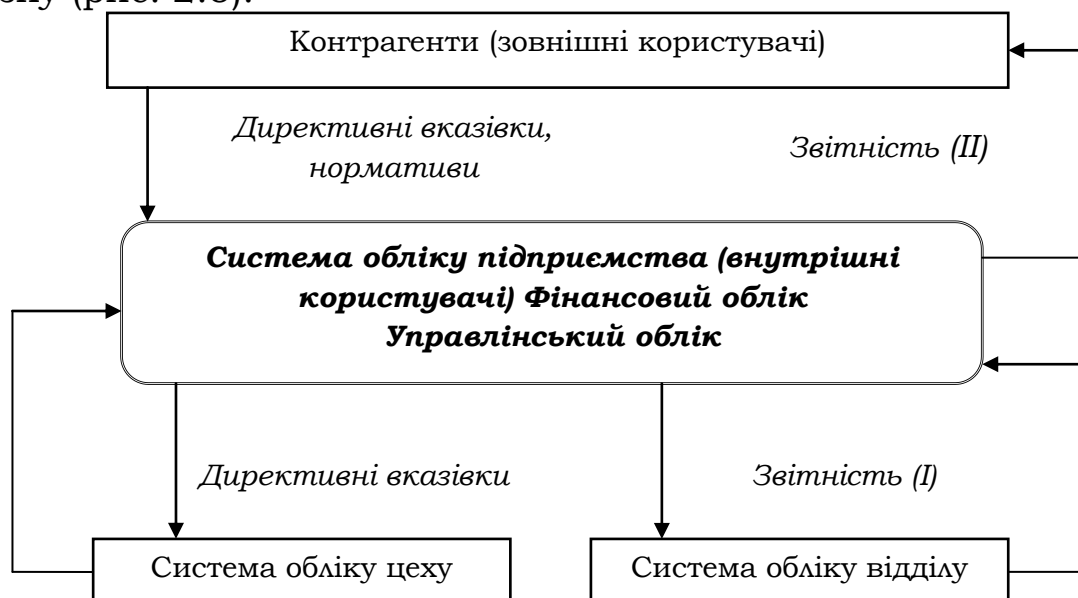


Рис. 2.5. Ієрархія облікової системи підприємства
Джерело: ³²⁶

На сьогодні не існує єдиної думки стосовно меж системи бухгалтерського обліку, її складових та характеру взаємних зв'язків між елементами системи. Як вважають економісти, система бухгалтерського обліку має три рівні. Перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. На методичному, базовому рівні, систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках через подвійний запис та інші елементи методу бухгалтерського обліку. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності

³²⁶ Економічне управління підприємством : навч. посіб. / А.М. Колосов та ін.; за заг. ред. А. М. Колосова. Старобільськ : Вид-во держ. закл. «Луган. Нац. Ун-т імені Тараса Шевченка», 2015. 352 с.

призводять до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному рівні системи бухгалтерського обліку³²⁷.

Відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів³²⁸, передбачено «запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Реформування мало відбуватися за трьома основними напрямками» (рис. 2.6).

Процес формування правових та організаційних засад реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів продовжений ухваленням Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р «Про стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», за яким було затверджено Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні Розпорядження Кабінету Міністрів України³²⁹.

Стратегія спрямована на адаптацію уже створеної національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

На сучасному етапі реформування національної системи бухгалтерського обліку ще не закінчений та далі продовжується процес створення політичних, економічних та соціальних умов поступової інтеграції з Європейським Союзом.

Система обліку має враховувати специфіку господарської діяльності підприємства, його фінансовий стан і перспективи розвитку. Для побудови облікової системи необхідно визначити мету та завдання обліку в управлінні діяльністю підприємства. Метою ведення обліку є забезпечення управління точною, достовірною й об'єктивною інформацією для визначення доходів і

³²⁷ Кравченко М. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку на підприємстві. Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. 2016. №3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_10.

³²⁸ Постанова Кабінету Міністрів України «Про програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>

³²⁹ Про Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

витрат, оцінки активів та зобов'язань. Завданням обліку є надання можливості об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики підприємств для ухвалення відповідних управлінських рішень³³⁰.

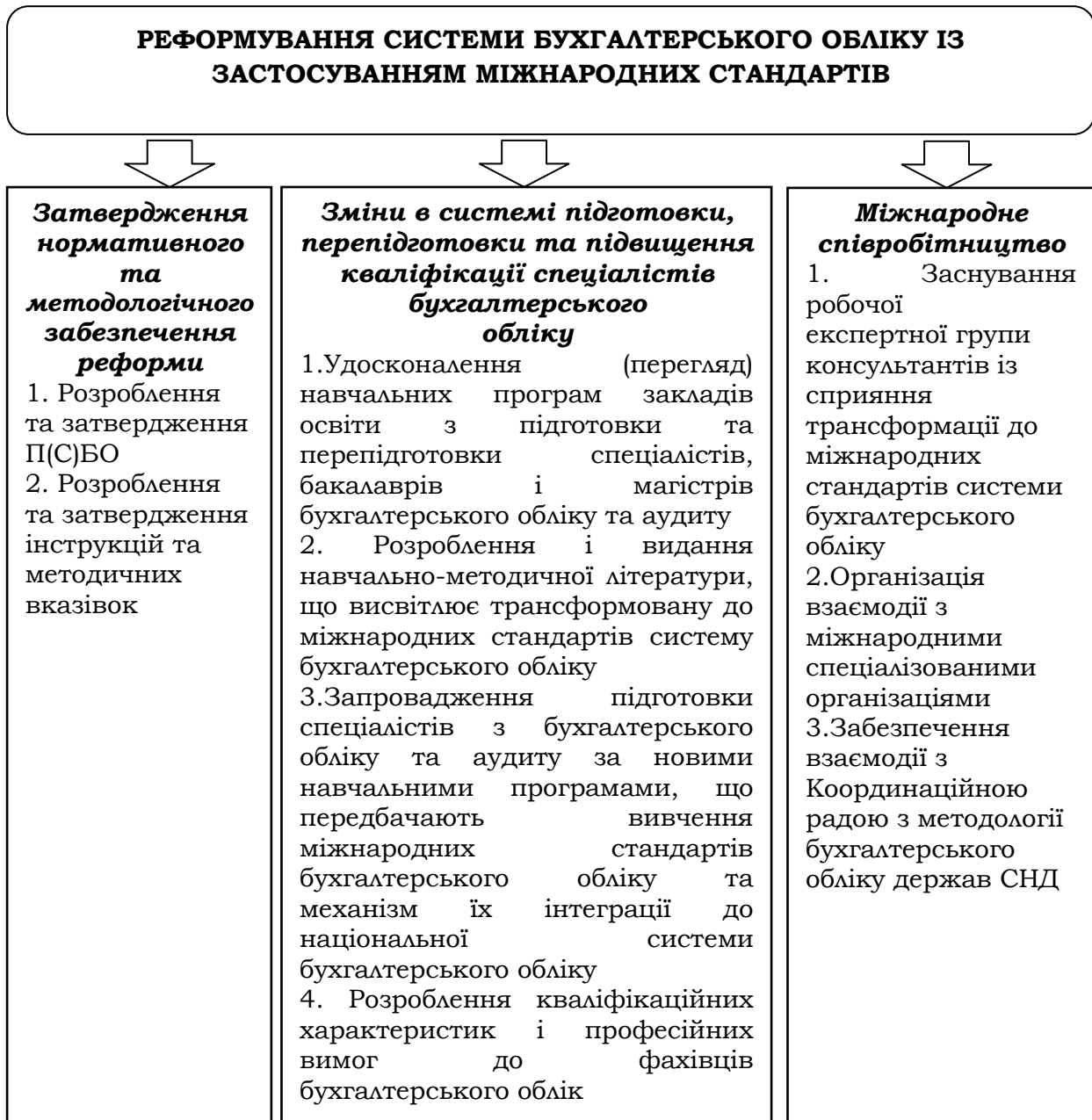


Рис. 2.6. Напрями реформування національної системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 р. № 1706

Джерело: ³³¹

³³⁰ Вольська В. В. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством. Економіка АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. 2012. № 8. С. 48-52.

³³¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Про програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від

М. С. Пушкар підкреслює, що «бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація, яка має всі властивості товару»³³².

Н.О. Лоханова впевнена, що бухгалтерський облік за рахунок виконання своїх функцій має створювати підстави для підтримання економічної стійкості підприємства і забезпечення його стійкого розвитку, який у свою чергу безпосередньо впливає на стійкий розвиток економіки регіону і країни³³³.

М.В. Кравченко, вважає, що бухгалтерський облік та його організація мають безпосереднє відношення до управління, однак належать до різних його функцій. Якщо бухгалтерський облік як складова функції інформування служить для забезпечення управління інформацією, необхідною для виконання інших функцій – планування, організації, мотивації та контролю, то організація бухгалтерського обліку – складова організаційної функції управління підприємством, що полягає в цілеспрямованій діяльності керівників підприємства по створенню та постійному впорядкуванню і вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення її ефективного функціонування³³⁴.

Без ефективно організованої системи обліку з метою надання інформації про минулі, теперішні та майбутні події господарської діяльності підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення. А відсутність достатньої аргументації та обґрунтованості у прийнятті управлінських рішень зумовлює збільшення ризиків для бізнесу та втрату контролю над господарською діяльністю.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах – це система методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Впорядкування системи бухгалтерського обліку означає організацію цієї системи та організацію функціонування її в часі та просторі³³⁵.

28 жовтня 1998 р. № 1706 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>

³³² Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

³³³ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон: Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³³⁴ Кравченко М. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку на підприємстві. Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. 2016. №3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_10.

³³⁵ Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві: Курс

Сьогодні від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої контрольні функції, значною мірою залежить рівень економічної роботи. Чим раціональніше організовано бухгалтерський облік у господарстві, чим менше він потребує затрат праці облікових працівників, тим більше залишається у них часу для аналізу і контролю.

Ряд науковців впевнені, що завданням організації економічного управління підприємством є централізація тієї сфери обліку, яка створює єдину основу для здійснення пов'язаних з ним функцій економічного управління.

Як правило, на будь-якому підприємстві діє бухгалтерський облік, оскільки він регламентований законодавством, однак інші види обліку, що не регламентовані законодавчо, значно відстають від бухгалтерського в частині методології та централізації. Це ставить практично загальну для всіх підприємств задачу централізації також і інших видів обліку таким чином, щоб він в цілому являв собою збалансовану систему бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку³³⁶.

Хоча в науковій літературі^{337,338} є різні точки зору щодо виокремлення обліку як окремої функції управління, ми ж все таки схилиємося до позиції тих економістів на думку яких, облік є специфічною і важливою функцією управління, без якої жодна інша функція (планування, організація, мотивація, контроль) не можуть бути виконані повною мірою, якщо не буде сформовано інформаційну базу на основі якої будуть прийматися управлінські рішення на будь-якому рівні управління та етапі діяльності підприємства.

При формуванні важелів та механізмів управління конкурентоспроможністю підприємства виникає необхідність врахування галузевих особливостей та виділити наявність специфічних технологічних, технічних, економічних, фінансових, соціальних, екологічних, управлінських аспектів, серед яких ключовими є: залежність від коливань природно-кліматичних умов; державне регулювання цін та державна підтримка виробництва продукції; особливості конкурентного поля ринку; значна диференціація суб'єктів господарювання.

З метою запровадження уніфікованої, адаптованої до

лекцій. Видання друге, виправлене і доповнене. Тернопіль: Джура, 2004. 92 с.

³³⁶ Економічне управління підприємством : навч. посіб. / А. М. Колосов та ін.; за заг. ред. А. М. Колосова. Старобільськ : Вид-во держ. закл. «Луган. Нац. Ун-т імені Тараса Шевченка», 2015. 352 с.

³³⁷ Ковальчук Є., В. Панасюк Бухгалтерський облік як інформаційна система управління. Економічний аналіз. 2010. № 6. С. 77-80.

³³⁸ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К. : МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

сучасних інформаційних потреб системи бухгалтерського обліку, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики та провідною науковою елітою розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Концепція встановлює загальні принципи розвитку та функціонування системи бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України з урахуванням його стратегічного значення для забезпечення продовольчої безпеки та соціальної стабільності в Україні і світі³³⁹.

Мета інформаційного забезпечення в управлінні виробництвом полягає у формуванні вихідних даних про витрати, щоб на базі зібраних даних одержати агреговану інформацію, що стане основою для прийняття управлінських рішень. Досягнення такої мети потребує вирішення ряду завдань, що стосуються насамперед збору інформації з первинних документів, процедур збереження та її передачі між працівниками й підрозділами, зведення її для потреб управління³⁴⁰.

Інформаційне забезпечення процесу оцінки по обґрунтуванню вибору високоефективних технологій і технічних засобів для сільгоспвиробників включає в себе наступні основні елементи: загальна, оперативна інформація; бухгалтерський облік і бухгалтерська (фінансова) звітність підприємства; відомча (галузева) звітність аграрного підприємства.

Для проведення економічного аналізу з обґрунтування вибору високоефективних технологій і технічних засобів потрібна достовірна деталізована оперативна, бухгалтерська, статистична та комерційна інформація про операційні і фінансово-інвестиційні процеси в організації, сфері діяльності, регіоні.

Основними джерелами інформації для техніко- економічного аналізу з обґрунтування вибору високоефективних технологій і технічних засобів виступають дані бухгалтерського обліку, що включають:

1) оперативну бухгалтерську звітність: відомості, реєстри, журнали- ордери і т.п., в яких ведеться первинний бухгалтерський облік. Сюди, також, можна віднести різні зведення (узагальнення) інформації, які, як правило, використовуються всередині підприємства і не виходять за його межі.

2) квартальну і річну бухгалтерську звітність³⁴¹.

³³⁹ Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (проект). Облік і фінанси в АПК. 2009. № 1. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2009_1/2_Konsep.pdf

³⁴⁰ Король В.В. Формування інформаційного забезпечення в управлінні виробництвом продукції буряківництва. Бізнес Інформ. 2014. № 2. С. 186-191.

³⁴¹ Скалюк Р.В. Роль фінансового результату в контексті реалізації головної мети промислового підприємства. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/portal>

Особливості сільського господарства відбиваються на організації бухгалтерського обліку (рис. 2.7).

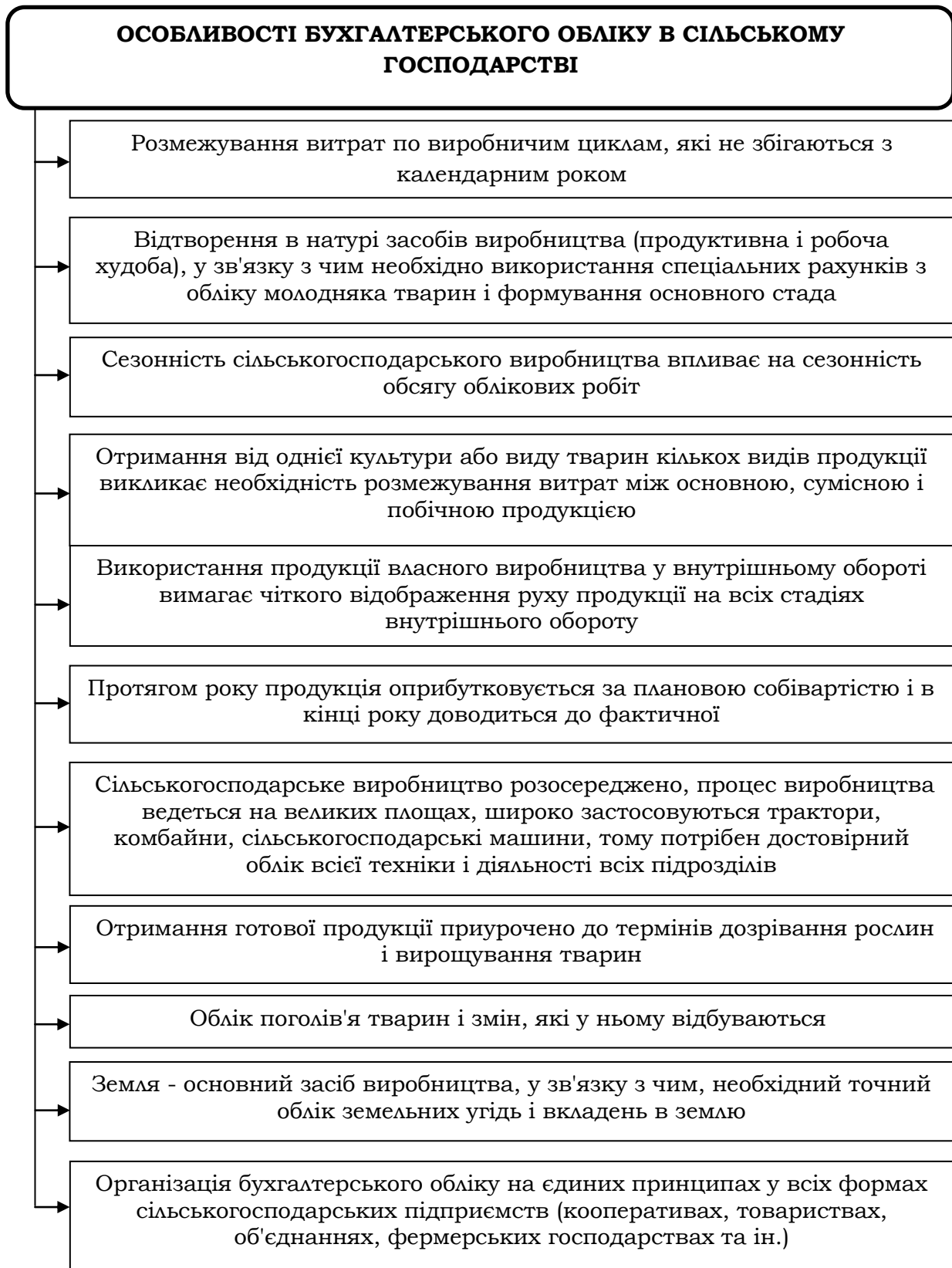


Рис. 2.7. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Джерело: сформовано авторами за опрацьованими літературними джерелами

Аграрні підприємства, формує різні види звітності: фінансову, управлінську, статистичну, податкову. Кожній із них відводиться важливе місце в управлінні конкурентоспроможністю господарюючого суб'єкта в залежності від обсягу та виду інформаційних даних, які вона відображає.

Дані для формування показників звітних форм акумулюються в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Структура плану рахунків³⁴², який застосовують підприємства України визначена за інтегрованим принципом, відповідно до якого, рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межі однієї системи рахунків. Структура плану рахунків побудована за модульним принципом, тобто в методологічному аспекті план рахунків може розглядатися як сукупність модулів, які можуть інтегруватися і функціонувати окремо: балансовий; витрати-доходи-результати; позабалансовий.

План рахунків бухгалтерського обліку повинен забезпечувати:

- отримання інформації як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів, задоволення інформаційних потреб різних рівнів управління підприємством;
- складання форм фінансової звітності, а також можливість розрахунків макроекономічних показників діяльності підприємств;
- агрегацію інформації окремих рахунків і субрахунків з метою отримання узагальнюючих і консолідованих даних, можливості гнучкої трансформації рахунків і субрахунків без порушення загальної структури плану;
- ідентифікацію рахунків з показниками й статтями фінансової звітності підприємства і приміток (пояснень) до звітів, що забезпечує логічність побудови звітності і зручність при її складанні³⁴³.

Одним із найважливіших фінансових звітів, що використовується при визначенні конкурентних позицій підприємства за рядом показників є баланс. На основі даних активу балансу можна зробити висновки про наявність на підприємстві засобів і предметів праці, їх стан (рівень зносу), а в комплексі із показниками Звіту про фінансові результати з'являється можливість визначити ефективність їх використання.

³⁴² План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, та Інструкція про його застосування, затверджені Наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.

³⁴³ Економічне управління підприємством : навч. посіб. /А.М. Колосов та ін.; за заг. ред. А. М. Колосова. Старобільськ : Вид-во держ. закл. «Луган. Нац. Ун-т імені Тараса Шевченка», 2015. 352 с.

Вказана інформація використовується для аналізу показників його ліквідності та платоспроможності, а також фінансового стану.

У продовольчому комплексі України важливе місце посідає виробництво продукції як рослинництва, так і тваринництва. Питання визначення пріоритетних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення управління виробництва продукції цих галузей, потребує детального вивчення, оскільки діючі правила не відповідають вимогам сучасної ринкової економіки.

Розвиток ринку сільськогосподарської продукції, вимагає від усіх його учасників посилення уваги до питань якості та безпеки продукції, що є головною умовою її виходу на світовий ринок, інтеграції до Європейського Союзу. Виробництво сільськогосподарської продукції пов'язане з екологічною проблемою, вирішення якої носить двохсторонній характер - створення екологічно безпечної продукції та екологічно безпечного навколишнього середовища.

Серед необхідних заходів системи управління якістю продукції важливе місце належить забезпечення економічною інформацією. Показники якості необхідні для планування, розробки нормативно-технічної документації, визначення економічного ефекту тощо.

Дослідження стану інформації свідчить, що показники якості в первинних документах, в аналітичному обліку та звітності відображені недостатньо повно, без врахування сучасних вимог до міжнародних стандартів якості продукції³⁴⁴.

М.С. Пушкар, вважає, що для отримання якісних інформаційних ресурсів необхідно досліджувати проблеми взаємодії різних економічних наук - систем обліку, кібернетики, інформатики, менеджменту, оскільки окремі дослідження цих систем не можуть вирішувати проблему формування інформаційних ресурсів і лише міждисциплінарний підхід може дати відповідь на питання, в якому напрямку треба розвивати систему обліку³⁴⁵.

Заслугує особливої уваги оцінка і визначення ролі бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі управління

³⁴⁴ Шатковська Л. С. Бухгалтерський облік в системі інформаційного забезпечення управління тваринництвом. Облік і фінанси АПК. 2009. № 3 URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_3/11_Shat.pdf

³⁴⁵ Пушкар М.С. Система обліку як генератор інформаційних ресурсів. Фінанси, облік і аудит. Зб. наукових праць. Спец. випуск. К., 2006. С. 355-363.

В.М. Жуком, яка на його думку нині є невинуватено звуженою. Беззаперечно цінною є ідея про розробку концепції бухгалтерського обліку в сільському господарстві, яка б охоплювала нормативне регулювання особливостей агропромислового виробництва, які є значущими³⁴⁶.

Формування інформаційного забезпечення для комплексного вирішення завдань управління виробництвом продукції досягається на основі наявності висококваліфікованого персоналу, обладнання, процедур обробки і розподілу отриманої інформації. Від якісних характеристик кожного з елементів залежить ефективність роботи інформаційної системи загалом.

Для стабільного розвитку підприємства та ефективного процесу прийняття управлінських рішень необхідно комплексно підходити до організації облікового процесу. У формуванні інформаційного забезпечення підприємства значна роль належить працівниками облікового апарату. Вони збирають та опрацьовують первинну інформацію, що надходить із зовнішнього середовища та з окремих підрозділів господарства, обробляють та систематизують, формують звіти та оцінюють отримані результати з урахуванням прогнозованих раніше показників.

Бухгалтери відіграють значну роль на всіх етапах управління, що полягає у зіставленні ними фактичних даних з бюджетними, проведенням розрахунків, аналізом та інтерпретацією відхилень. Таким чином, накопичується інформація про витрати виробництва для відображення у звітності, що є відповідно основою для оцінки результатів діяльності³⁴⁷.

Пріоритетними напрямками удосконалення інформаційного забезпечення аграрних підприємств є розробка облікової політики, удосконалення системи первинних документів шляхом формування показників якості продукції, автоматизація формування їх показників з метою оперативного контролю, розробка бюджетів для планування показників виробництва з метою управління та контролю.

Трансформаційні перетворення національної економіки спонукають вітчизняні агропромислові підприємства до пошуку способів зміцнення їх конкурентоздатності. Забезпечення ефективності управлінського процесу, що ґрунтується на якісних

³⁴⁶ Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. К. : Інститут аграрної економіки. 2008. 90 с.

³⁴⁷ Король В.В. Формування інформаційного забезпечення в управлінні виробництвом продукції буряківництва. Бізнес Інформ. 2014. № 2. С. 186-191.

управлінських рішеннях, неможливе без якісної організації всієї інформації економічного характеру, яка формується в межах бухгалтерського обліку та звітності. Саме тому одним із основних завдань обліку відповідно до потреб управління конкурентоспроможністю підприємств є акумулювання та якісна аналітична обробка достовірної, точної, своєчасної, а головне – повної інформації про підприємство, включаючи його екологічну діяльність.

Екологічна діяльність на сьогодні є важливим соціально-економічним завданням агропромислових підприємств, яке сприяє виникненню нових конкурентних переваг. Саме тому забезпечення ефективності системи управління конкурентоспроможністю суб'єктів агробізнесу можливе лише за умови врахування екологічного чинника.

Розвиток ринкових відносин ще більше зумовлює потребу в інформації, необхідній для планування, контролю та прийняття рішень. Керівникам підприємств доводиться постійно приймати ті чи інші управлінські рішення, суть яких у кінцевому рахунку зводиться до того, щоб підвищити ефективність функціонування підприємства.

За твердженням О.І. Волот³⁴⁸ господарський процес адекватний породжуваний ним інформації, а остання – відомостям, відображеним у бухгалтерському обліку. Тобто облік через економічну інформацію перетворюється у функцію системи управління, що показує рис. 2.8.

Сучасна інформація бухгалтерського обліку має повністю задовольняти потреби менеджерів усіх рівнів управління у прийнятті рішень. При цьому надлишок інформації, як і її нестача, може негативно вплинути на управлінські процеси.

Таким чином, на основі вивчення поглядів спеціалістів, ми погоджуємось із науковцями із твердженням, що бухгалтерський облік є однією з найважливіших складових у системі управління, недосконалі форми та методи якої можуть уповільнити розвиток економіки³⁴⁹.

Вивчення літературних джерел дає можливість стверджувати, що облік – це інформаційна система управління, яка постійно пристосовується до зростаючих потреб суспільства. В еволюційні

³⁴⁸ Волот О. І. Облік як основа інформаційного забезпечення управління підприємствами. Науковий вісник ЧДІЕУ . 2012. № 1 (13). URL: [file:///D:/Users/Admin/Downloads/NvChdieu_2012_1_35%20\(3\).pdf](file:///D:/Users/Admin/Downloads/NvChdieu_2012_1_35%20(3).pdf)

³⁴⁹ Вольська В. В. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством. Економіка АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. 2012. № 8. С. 48-52.

періоди розвитку суспільства зміни в економіці відбуваються поступово, тому, система обліку вдосконалюється шляхом незначних доповнень та змін протягом тривалого часу.

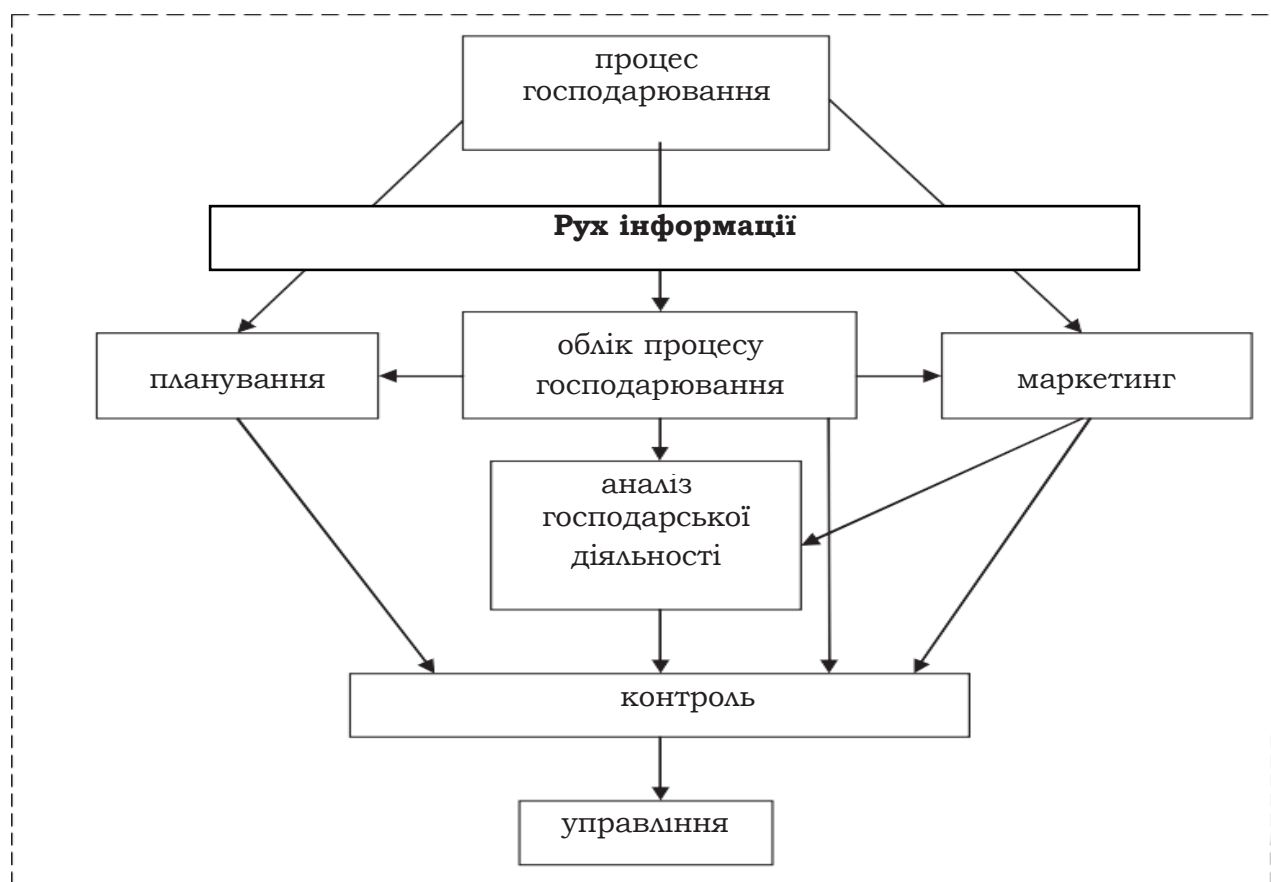


Рис. 2.8. Облік як функція управління
Джерело: ³⁵⁰

Відходить у минуле уявлення про бухгалтера як про реєстратора облікової інформації, а на зміну цьому стереотипу приходять поняття про нього, як про виробника необхідної інформації для забезпечення потреб управлінського апарату.

Технологічні зрушення вимагають нового підходу як до організації виробництва, так і до проектування управлінських структур та інформаційного процесу, що, в свою чергу, вимагає удосконалення моделей бухгалтерського обліку та його інструментарію.

³⁵⁰ Вольська В. В. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством. Економіка АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. 2012. № 8. С. 48-52.

2.2. Роль і значення бухгалтерського обліку як інструменту тактичного управління для виконання проміжних завдань на шляху досягнення стратегічних цілей підприємства

Для всебічного відображення складної і багатогранної діяльності окремих підприємств, організацій, а також усього процесу суспільного відтворення використовують різні види обліку, кожний з яких має свої конкретні об'єкти, завдання і особливості. Проте, всі вони діють не ізольовано, а взаємодоповнюють один одного, створюючи єдину систему господарського обліку.

Мета всіх видів обліку – забезпечити управлінські органи інформацією про стан розвитку процесу відтворення, а предмет – різні сторони цього процесу.

Постійне ускладнення господарського життя спричинило диференціацію господарського обліку. В економічній теорії господарський облік поділяють за різними ознаками. Історично першим є поділ за системою реєстрації господарських фактів, що вивчаються. За такого підходу господарський облік поділяють на:

- оперативний (одичні факти);
- статистичний (масові факти);
- бухгалтерський (ринкові факти, економіко-правові відносини в суспільстві).

У своїй сукупності ці, на перший погляд, окремі види господарського обліку всебічно охоплюють складний і багатогранний процес суспільного відтворення, забезпечують облік наявності та руху майна (ресурсу), економічні, а також правові (права власності) аспекти відносин суб'єктів господарювання і формують єдину систему господарського обліку.

Найбільш простий за характером ведення оперативний (оперативно-технічний) облік. Він забезпечує інформаційні потреби безпосередньо управління – щогодинного, щозмінного, щодобового тощо, коли потрібні гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінювання перебігу робіт окремих об'єктів обліку або їх груп³⁵¹.

Для управління господарською діяльністю в сучасних умовах даних оперативного та статистичного обліку недостатньо. Необхідний постійний, безперервний, абсолютно достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що

³⁵¹ Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с.

охоплює всю господарську діяльність і який дозволяє на основі узагальнення результатів господарської діяльності підприємства приймати конкретні управлінські рішення щодо її здійснення як у цілому по підприємству, так і по окремих його підрозділах. Таким обліком є бухгалтерський.

Виходячи з міжнародного досвіду в залежності від користувачів бухгалтерської інформації, бухгалтерський облік поділяють на два види – фінансовий та управлінський, які в сукупності становлять єдину систему.

І.Я. Омецінська вважає, що на вітчизняних підприємствах має місце фінансовий облік, управлінський облік та облік податкових розрахунків. Метою фінансового обліку є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єктів господарювання, яка потрапляє до зовнішніх користувачів через фінансову звітність. Управлінський персонал підприємства також користується даними фінансового обліку (первинними документами, регістрами обліку, фінансовою звітністю), інформація якого поглиблюється та деталізується в управлінському обліку³⁵². На думку автора, за межі фінансового обліку також доцільно виділяти податкові розрахунки, оскільки в Україні, незважаючи на прийняття Податкового кодексу України, залишаються відмінності у величині прибутку, який розрахований за даними бухгалтерського і податкового законодавства.

З.В. Задорожний підтримує позицію науковців в тому, що між фінансовим та управлінським обліком є зворотній зв'язок щодо обміну відповідною інформацією. Для заповнення відповідних податкових декларацій отримують інформацію від фінансового та управлінського обліку³⁵³.

Облікова інформація проходить певні етапи перетворення. Формуючись на основі первинних документів, вона групується у проміжних документах (регістрах) та узагальнюється у звітності (рис. 2.9).

Управлінський облік, як інструмент управління робить прозорою структуру витрат підприємства, адже витрати, які раніше були розкидані по узагальнених статтях бухгалтерської звітності (яка у переважній більшості випадків готується з метою представлення зовнішнім користувачам) стають впорядкованими за об'єктами витрат та процесами, притаманними саме даному

³⁵² Омецінська І. Я. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 1154-1158.

³⁵³ Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.

підприємству та доступними для подальшого аналізу. Це дозволяє керівникам підприємства приймати адекватні рішення щодо асортиментної політики, доцільності освоєння нових ринків, підвищення ефективності бізнес-процесів, оптимізації організаційної структури, визначення інвестиційної політики, формування ціни на продукцію. Власне ця властивість і робить цей вид обліку саме «управлінським», тобто таким, який відповідає потребам управлінців³⁵⁴.

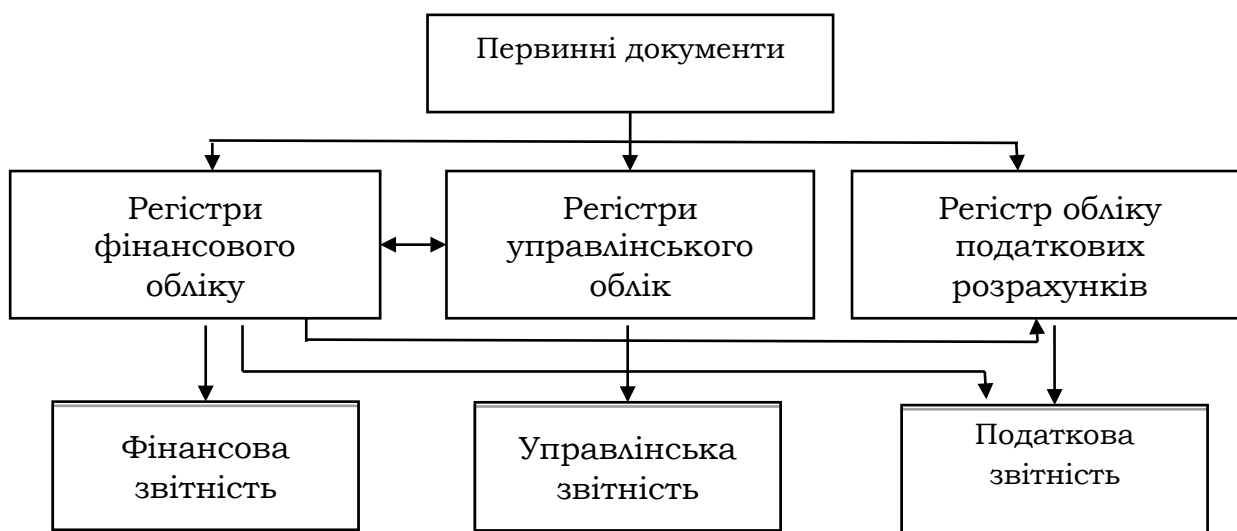


Рис. 2.9. Взаємозв'язок інформації фінансового обліку, управлінського обліку та обліку податкових розрахунків

Джерело: ³⁵⁵

Незважаючи на тісний взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку, ці два види обліку різні. По-перше, вони формують інформацію для різних користувачів. По-друге, у фінансовому обліку витрати розглядаються в загальній сумі, тоді як управлінський облік відслідковує поведінку витрат (зміну витрат у залежності від обсягів діяльності) і тенденції змін витрат у залежності від рішень, які приймаються, здійснює контроль витрат. По-третє, у цих двох видах обліку різна методика накопичення інформації, що впливає з форм і методів ведення кожного виду обліку. По-четверте, різні строки накопичення, обробки та передачі інформації для управління чи фінансового обліку.

³⁵⁴ Бурко К.В. Управлінський облік в системі управління сільськогосподарським виробництвом. Кримський економічний вісник. 1 (02) лютий 2013. Частина I. С. 53-56.

³⁵⁵ Омецінська І. Я. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 1154-1158.

Управлінський облік, в сучасних умовах, розвивається досить швидко, вдосконалюються функції обліку та їх застосування в управлінській діяльності. Проте найважливішою залишається інформаційна функція, яка реалізується шляхом забезпечення керівників структурних підрозділів і підприємства необхідною інформацією для здійснення планування, контролю і всебічного аналізу з метою прийняття ефективних управлінських рішень³⁵⁶.

Інформація про інші види обліку узагальнена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Види обліку та їх характеристика

№	Вид обліку	Характеристика
1	2	3
1	Креативний (творчий)	Це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам. Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції.
2	Актуарний	Система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства.
3	Стратегічний	Певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства. Стратегічний облік фокусується на певних ключових елементах діяльності підприємства, яка дає можливість створювати економічні цінності і називається «С-циклом». Модель «С-цикл» концентрується на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: зобов'язаннях, потенційних можливостях (потенціалі), витратах і контролі. Стратегічний облік - це фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом (чотири «С» - commitment, control, cash (cost), capability).
4	Соціальний	Окремий вид обліку, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку за двома напрямками. Перший напрямок пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах потреб користувачів. Другий - концентрує увагу на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією.

³⁵⁶ Бурко К.В. Реалізація функцій управлінського обліку в сучасних умовах управління. Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (24-25 червня 2016 р.) / відп. ред. І.Б. Садовська. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. С. 14-18.

1	2	3
5	Бюджетний	Облік, що відображає виконання бюджету через облік доходів, витрат, грошових коштів бюджету на рахунках, фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів і рахунків, що створюються в процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів витрат бюджетних установ. Тому бюджетний облік дає повну картину виконання бюджетів усіх рівнів.
6	Динамічний	Система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності.

Джерело: ³⁵⁷

Зміна підходів до побудови систем управління від оперативного до стратегічного, що відбулась у другій половині ХХ століття (60–70-ті рр.), була викликана необхідністю побудови таких управлінських систем, які б дозволяли враховувати рівень розвитку інтелектуального капіталу підприємства, здатність реагувати на зміни зовнішнього середовища, створюючи передумови для стійкого функціонування в довгостроковому періоді.

Поява і широке запровадження системи стратегічного управління, передусім на великих підприємствах та їх об'єднаннях, зумовили необхідність побудови системи інформаційного забезпечення, що б гарантувала надання інформації для прийняття рішень стратегічного характеру.

У стратегічному управлінні важливу роль відіграє взаємозв'язок підприємства із зовнішнім середовищем, повна та достовірна інформація про яке не може бути отримана з облікової системи, що вимагає її удосконалення.

Враховуючи існуючу наукову дискусію з приводу необхідності виділення стратегічного обліку як окремого виду та обґрунтування його сутності, О.В. Вакун виділяє варіанти задоволення потреб стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру (табл. 2.4).

Конкурентоспроможність у нових соціально-економічних умовах загострюється та зростає. Виникає необхідність у пошуку нових більш дієвих методів боротьби з наростаючою конкуренцією. Сучасним, сильним і конкурентоспроможним

³⁵⁷ Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с.

підприємством може бути тільки те підприємство, що розвивається швидко та готове до інноваційних змін. Саме стратегічний управлінський облік покликано для того, щоб підприємство освоювало нові форми, методи і принципи управління для боротьби з іншими конкурентними підприємствами.

Таблиця 2.4

Можливі підходи до задоволення потреб стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру

№ з/п	Взаємозв'язок підходу з видами обліку	Яким чином будуть задоволені потреби стратегічного менеджменту	Засіб задоволення потреб стратегічного менеджменту
1	2	3	4
1	Стратегічного обліку не існує, існуючі види обліку не змінюються	На основі коригування чинної облікової системи	Скоригована облікова інформація стратегічного
2	Стратегічний облік є складовою управлінського обліку	На основі розширення управлінського обліку	Стратегічна управлінська звітність
3	Стратегічний облік є окремим видом бухгалтерського обліку	Шляхом формування окремої стратегічної облікової підсистеми	Окрема стратегічна звітність
4	Стратегічний облік є функціональним напрямом бухгалтерського обліку, охоплює всі його види	Шляхом формування функціональної інтегрованої стратегічної облікової підсистеми	Стратегічна бухгалтерська звітність
5	Стратегічний облік є одним із інструментів управлінської інформаційної системи вищого порядку	Шляхом інтеграції функцій стратегічного управлінського обліку з іншими управлінськими інструментами	Спеціалізовані управлінські стратегічні звіти

Джерело: ³⁵⁸

Запровадження системи стратегічного управлінського обліку дозволяє керівнику компанії:

- оперативно управляти бізнесом, маючи інформацію про виконання стратегії підприємства, досягнення цільових результатів і прогнозні дані оціночних показників;
- швидко адаптувати бізнес-процеси підприємства до зміни ринкових умов, законодавчої бази та інших зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства;
- підвищувати рентабельність, економічну ефективність і

³⁵⁸ Вакун О. В. Економічна сутність обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 210-213.

конкурентоспроможність за рахунок зовнішнього та внутрішнього реінжинірингу бізнес- процесів шляхом виявлення неефективних позицій, гранично витратних за вартістю і термінами виконання, і розробляти заходи з підвищення їх ефективності;

- використовувати систему оперативного моніторингу ключових напрямів діяльності за допомогою показників діяльності та отриманих чи очікуваних економічних результатів;

- підвищувати економічну ефективність шляхом фінансового контролінгу витрат на операції з виробництва та реалізації товарів і послуг, впливати на ціну кінцевого продукту методом маркетингових досліджень потреб покупців;

- розподіляти виконання бізнес-процесів за зонами відповідальності конкретних служб, що дозволить використовувати комплексний підхід до управління підприємством;

- контролювати взаємодію зон відповідальності над бізнес-процесами з оцінкою їх ефективності і використовувати відповідну систему мотивації персоналу з метою поліпшення отриманих показників;

- використовувати сучасну систему управління підприємством, підвищуючи конкурентоспроможність на внутрішньому і зовнішньому ринку;

- заохочувати інноваційний розвиток підприємства, використовуючи прогресивні методи всередині бізнес-процесів;

- привести політику і стандарти компанії до єдиної форми, що допоможе правильно розподілити цілі для досягнення стратегічних завдань;

- розробити стратегію розвитку компанії, яка враховує інтереси як керівника, акціонерів, персоналу, а також вимоги регуляторних органів³⁵⁹.

Досліджуючи значення бухгалтерського обліку в тактичному управлінні торкнемось питання з'ясування місця функції обліку в управлінському процесі, оскільки від нього багато в чому визначаються можливості поглиблення інтеграційних зв'язків обліку з іншими функціями управління.

У цілому поняття «функції» відноситься до багатозначних термінів і може означати «обов'язок, діяльність або здатність до діяльності, роль, властивість, значення, компетенцію, задачу, залежність величини від іншої тощо». Ряд фахівців з питань управління тлумачать «функції управління» як «відносно

³⁵⁹ Яркова И. В. Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности : дис... канд. экон. наук. ВГУ. Волгоград, 2010. 191 с.

відокремлені напрями управлінської діяльності (трудові процеси в сфері управління), які забезпечують управлінську дію»³⁶⁰.

Нині в літературі зустрічається значна кількість класифікацій функцій управління.

Н.О. Лоханова вважає, що виділення такої кількості функцій обумовлено рядом проблем: по-перше, серед дослідників відсутній єдиний підхід до тлумачення терміну «функції управління»; по-друге, кожний автор, котрий так чи інакше торкається проблеми визначення складу функцій, як правило, наводить власний перелік, який складається із самої різної їх кількості від трьох-чотирьох до десятків, а іноді й сотень, отож, немає єдності думок відносно складу управлінських функцій і їх класифікації, при тому не в усіх класифікаціях функцій управління відводиться окреме місце власне функції обліку, що, на нашу думку, є дуже несприятливим чинником, який доводить висновок про певне пониження ролі обліку з боку управлінців; по-третє, у значній частині випадків у складі управлінських функцій наводяться різнопорядкові складові, що становлять як власне функції, що розкривають динаміку процесу управління, так і різноманітні сфери (види) діяльності³⁶¹.

На практиці процедури і види робіт, які відносяться до окремих з виділених функцій управління, тісно переплітаються між собою, що в значній мірі ускладнює проведення межі між ними. У ряду випадків достатньо складно розділити між собою функції контролю і регулювання, планування й аналізу тощо. Однак, це не позбавляє їх самостійного значення, хоча і підкреслює наявність і поглиблення інтеграційних процесів в управлінні³⁶².

Для того, щоб уникнути змішування, традиційно пропонується розмежовувати функції управління загального і спеціального (конкретного) призначення³⁶³.

Функції, що розкривають динаміку процесу управління з урахуванням його стадій (етапів, фаз), відносяться до загальних, це зокрема: планування, організація, стимулювання, регулювання, контроль, облік та інші. Різноманітні види управлінської діяльності, спрямовані на конкретний об'єкт управління, постають

³⁶⁰ Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. Посібник. К. : Знання, 2005. 276 с.

³⁶¹ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁶² Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁶³ Шегда А.В. Основы менеджмента: Учебное пособие. К. : Товариство «Знання», КОО, 1998. 512 с.

як спеціальні (конкретні) управлінські функції.

З погляду Н.О. Лоханової в просторово-часову модель системи управління поряд з функціями організації, планування, регулювання, стимулювання мають бути уведені як функція контролю, що є складовою функцій механізму управління, так і управлінські функції інформаційного характеру, тобто облік і аналіз, оскільки для того, щоб процес управління міг здійснюватися в просторі і в часі, є необхідною відповідна облікова інформація відносно всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, та аналітичні показники, які дають підстави для прийняття ефективних управлінських рішень³⁶⁴.

Також автор вважає неправильним по суті відмовляти в самостійній ролі в системі управління функції обліку, яка створює інформаційні умови для здійснення всього управлінського процесу. Функція обліку ні в якому разі не поглинається іншими функціями, і зокрема контролем, а постає як зв'язуюча ланка між плануванням і контролем, плануванням і аналізом³⁶⁵.

На основі даних бухгалтерського обліку виконується аналіз господарської діяльності, приймаються різноманітні управлінські рішення.

У системі управління господарською діяльністю підприємства бухгалтерський облік виконує ряд функцій: контрольну; інформаційну; забезпечення збереження; зворотного зв'язку; аналітичну.

Функції бухгалтерського обліку поділяють на внутрішні та зовнішні.

Внутрішні функції бухгалтерського обліку в системі управління, полягають у виконанні обліком робочих прийомів для відображення фактів господарської діяльності. Вони тісно пов'язані з зовнішніми функціями обліку, проте залишаються складовою облікових процедур.

Зовнішні функції бухгалтерського обліку також поділяються на ряд функцій, основними з яких є:

Науково-пізнавальна функція. За допомогою прийомів обліку науково-пізнавальної функції вимірюють через спостереження фактів господарської діяльності і систематизують інформацію. Дані про активи і права на їх одержання, власність і зобов'язання класифікують за певними ознаками.

Інформаційна функція. Одна з головних функцій, яку виконує бухгалтерський облік в системі управління в умовах

³⁶⁴ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁶⁵ Там само

формування ринкової економіки. Облік є найважливішим джерелом постачання фактичної інформації різним суб'єктам управління – службам підприємства, його підрозділам, менеджерам для прийняття важливих управлінських рішень.

Контрольна функція – важлива функція обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Розрізняють три види контролю: попередній, поточний і наступний (слідуючий). За формою здійснення всі ці види контролю схожі, розрізняються вони лише часом здійснення та метою.

Мотиваційна функція. Облікова інформація мотивує знання та поведінку управлінців при прийнятті виважених управлінських рішень.

Прогностична функція полягає у тому, що володіючи певним обсягом інформації, суб'єкти управлінської діяльності можуть передбачити позитивний або негативний розвиток об'єкта управління. Прогноз містить у собі гіпотезу, ймовірність набуття певних результатів.

Регулююча функція. За допомогою прийомів регулюючої функції обліку, існує можливість зміни сум собівартості та показника кінцевих фінансових результатів, не змінюючи загальну суму активу і пасиву балансу.

Функція правового захисту суб'єктів господарювання. Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, а і як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

А.А. Пилипенко³⁶⁶ стверджує, що проблема модифікації функції обліку шляхом орієнтації її на прийняття стратегічних рішень, як і інших функцій менеджменту, не має альтернатив: неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи її до повного знищення. Отже, не існує варіанту розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності його приведення у відповідність до вимог сучасного етапу розвитку національної економіки. Також автор зазначає, що традиційно облік, аналіз і контроль визначали як окремі функції управління зі своїми характерними цілями, принципами й завданнями. Разом з тим

³⁶⁶ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

жодна з функцій управління не може бути виконана, якщо не буде забезпечено відповідний доступ інформації до осіб, що їх реалізують. Інформація, яка необхідна для управління підприємством, надто обширна за своїм обсягом і надходить з багатьох джерел, що й вимагає першочергової орієнтації організації обліку на потреби системи управління.

Звідси й витікає загальне призначення функції обліку-формування якісної і всебічної інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства й своєчасне її надання зацікавленим користувачам. Місце функції обліку визначається логічним зв'язком між функціями управління й роллю обліку в процесі управління³⁶⁷.

Із розвитком та трансформацією функцій бухгалтерського обліку, трансформується і роль бухгалтера на підприємстві від виконання шаблонно-планових функцій до рішення практичних задач управління в умовах ринку.

Функції фахівця бухгалтерської служби значно розширюються:

- повне і достовірне відображення в бухгалтерських документах всіх господарських операцій, відбувалися на підприємстві в звітному періоді;
- складання встановленої органами державного управління фінансової звітності;
- надання інформації внутрішнім споживачам для контролю господарської діяльності і ухвалення управлінських рішень;
- надання інформації зовнішнім користувачам про реальне фінансове положення підприємств.

Таким чином, є всі підстави зробити висновок, що ефективність управління залежить від розвитку всіх функцій. Кожна функція – самостійний науковий напрямок.

На сучасному етапі облік недостатньо пристосований до потреб управління в нових умовах господарювання. Це пов'язано зі слабкою орієнтацією методології обліку на нові вимоги, які ставлять до інформаційних систем управління.

Ще не так давно, в наукових працях з бухгалтерського обліку цілим рядом дослідників широко обговорювалися питання доцільності розмежування різних видів бухгалтерського обліку: фінансового, управлінського, обліку для цілей оподаткування

³⁶⁷ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

тощо, що мають задовольняти інтереси різних груп користувачів облікової інформації, і при тому наводилися докладні порівняльні характеристики кожної з підсистем обліку за цілою низкою ознак. Водночас інша група авторів активно заперечувала необхідність відокремлення різних видів обліку і обґрунтовувала доцільність збереження цілісної системи бухгалтерського обліку. Протягом часу гострота дискусій дещо спала, фінансовий і управлінський облік зайняли своє місце як в частині теоретичних розробок, так і в частині практики господарської діяльності вітчизняних підприємств. І ось в останні часи замість тенденцій, спрямованих на відокремлення різних видів обліку, з'явилися підходи, в яких обґрунтовується необхідність створення інтегрованих облікових систем, на які зверталась увага вище, зокрема «глобальної системи бухгалтерського обліку» чи «багатоцільового бухгалтерського обліку»³⁶⁸.

Особливістю інтегрованої звітності як головного продукту цілісної облікової системи є те, що вона включає поряд із суто фінансовими показниками, також і коло нефінансових показників, причому як фактичних, так і прогнозних, тобто показників стратегічного спрямування.

Н.О Лоханова направила вдосконалення системи звітності бачить в наступному:

1) Необхідно змістити акценти в основній цільовій установці складання звітності. У практиці українських підприємств, як і підприємств інших країн світу, на жаль, основна цільова установка при складанні звітності бачиться в тому, щоб просто надати інформацію про діяльність підприємства відповідно до вимог чинного законодавства, тобто фактичного інституціонального середовища. Тоді як дійсна її мета повинна передбачати надання усім зацікавленим групам користувачів інформації, значимої для ухвалення рішень. Особливо хотілося б акцентувати увагу на понятті «значимої», тобто релевантної інформації, а це передбачає додаткове розкриття питань стратегічної спрямованості.

2) Потрібна оптимізація складу показників, приведених у звітності. Фактично має місце ситуація, при якій об'єм відомостей, що представляються у звітності, значно зростає, тоді як сприйняття інформації від цього не покращується. Необхідність урахування принципу істотності при вдосконаленні звітності є дуже важливим чинником.

³⁶⁸ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

3) Дуже важливою також є взаємна ув'язка форм звітності і логічне представлення показників з націленістю на розкриття ключових чинників успіху компанії, об'єктивне відображення основних проблемних зон з орієнтацією на стратегію розвитку фірми. У даному випадку головною рисою інтегрованого звіту вбачається системність, яка є багатогранним поняттям і в тому числі передбачає і пов'язаність, і логічність, і взаємопроникнення інформації тощо³⁶⁹.

Як вважають спеціалісти, задача вибору найбільш прогресивних форм бухгалтерського обліку надзвичайно складана.

Побудова інтегрованої автоматизованої системи обліку, яка б об'єднувала всі інформаційні процеси і процедури, здатна істотно підвищити загальний рівень керованості.

Правильне відображення в рамках такої системи всіх інформаційних і функціональних зв'язків, діючих в установах, дозволить сформулювати найбільш повну картину організаційно-технологічного й інформаційно-аналітичного стану підприємств. Це, у свою чергу, матиме безпосередній позитивний вплив на рівень здійснення всіх без винятку управлінських операцій. Тому правильна побудова і використання такої системи не тільки підвищить рівень інформаційного і операційного обслуговування, але й надасть можливість у повному обсязі контролювати всю роботу підприємства на будь-який момент із необхідним ступенем деталізації.

Досліджуючи питання бухгалтерського обліку як інструмента управління підприємством постає питання про цільову спрямованість обліку.

В.А. Кулик розглядаючи підходи вітчизняних учених за останні два десятиліття щодо визначення мети бухгалтерського обліку, відмічає наступне:

1) багато учених мету бухгалтерського обліку розглядають відповідно до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – не піддається сумніву та критичній оцінці;

2) багато науковців ототожнюють поняття «мета», «ціль», «завдання», «призначення» бухгалтерського обліку, що, на нашу думку, є різними;

3) деякі вчені не розмежовують мету обліку на макро- та мікрорівні;

4) не враховують впливу постіндустріальної економіки, у тому

³⁶⁹ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

числі інформатизації та глобалізації суспільства, на систему бухгалтерського обліку як головну інформаційну систему управління підприємством³⁷⁰.

Традиційно дослідниками в сфері бухгалтерського обліку виділяються два види цілей бухгалтерської звітності – загальні та специфічні. Загальні цілі бухгалтерської звітності передбачають забезпечення надання інформації, яка, передусім, буде корисна для інвесторів і кредиторів, а також інших другорядних користувачів, що використовуватиметься ними при прийнятті інвестиційних, позикових та інших рішень. У цілому загальні цілі бухгалтерської звітності орієнтовані на задоволення потреб суспільства як агрегованого користувача облікової інформації. Специфічні цілі бухгалтерської звітності стосуються задоволення запитів окремих груп користувачів облікової інформації, відповідно, бухгалтерська звітність, складена за такими стандартами, має специфічний характер, оскільки передусім орієнтована на задоволення їх інформаційних потреб³⁷¹.

За окремими формулюваннями облік покликаний «сформулювати і надати інформацію»³⁷²; «забезпечити життєдіяльність та удосконалити загальний цикл управління»³⁷³; «забезпечити необхідними достовірними даними»³⁷⁴, «допомогти управлінцям (менеджерам) у прийнятті економічно обґрунтованих рішень»³⁷⁵, «мінімізувати витрати на виробництво продукції»³⁷⁶, «сприяти раціональному використанню засобів і предметів праці та самої праці»³⁷⁷, «здійснити обробку фактів щоденного життя

³⁷⁰ Кулик В.А. Трансформація мети бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації економіки. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер. :Економічні науки. 2013. № 5. С. 161-168.

³⁷¹ Корягін М.В. Змістовний аналіз сучасних теорій бухгалтерської звітності. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2015. С. 15-23.

³⁷² Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на предприятиях пищевой промышленности: Учеб. пособие. М. : Экзамен, 2003. 272 с.

³⁷³ Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. М. : Финансы и статистика, 1984. 215 с.

³⁷⁴ Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб. К. : Знання, КОО, 2000. 254 с.

³⁷⁵ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. М. : Экономистъ, 2003. 618 с.

³⁷⁶ Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Теорнопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.

³⁷⁷ Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К. : Київ. держ. торг. - екон. ун-т, 2000. 692 с.

господарюючого суб'єкта з метою подання їх у вигляді, зрозумілому і прийнятному для подальшого використання з урахуванням потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації»³⁷⁸.

Як бачимо, огляд різних підходів до формулювання мети бухгалтерського обліку свідчить, з одного боку, про їх різноманіття, з іншого, – про відсутність чіткості у визначеннях. Хоча в цілому простежується цільова спрямованість обліку на задоволення потреб користувачів.

Однак, у зв'язку із різноманітністю інформаційних потреб користувачів останнім часом висловлюються думки про необхідність формування так званого багатоцільового бухгалтерського обліку, який передбачає виокремлення кількох цілей, що стоять перед обліковою системою з урахуванням різниць в інформаційних вимогах різних зацікавлених осіб³⁷⁹.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік розглядається як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень»³⁸⁰. Тобто мова йде не лише про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів, а взагалі про діяльність підприємства, яка може бути значно ширшою і яка відображається не лише у складі показників фінансової звітності. До того ж у цьому визначенні конкретно названі і зовнішні, і внутрішні користувачі облікової інформації. Тобто необхідність задоволення різноманітних вимог окремих груп користувачів облікової інформації закладається як основна мета облікової системи.

Я.Д. Крупка зазначає, що «бухгалтерський облік як інформаційна система переслідує мету найбільш повного і своєчасного забезпечення користувачів достовірними даними стосовно майнового і фінансового стану, а також результатів діяльності підприємств»³⁸¹.

³⁷⁸ Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Одеський державний економічний університет. Одеса, 2007. 377 с.

³⁷⁹ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон: Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁸⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

³⁸¹ Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3 (53). С.132-134.

Н.О. Лоханова переконана, що не про різні цілі обліку має йти мова, а про різні інформаційні вимоги різних груп користувачів. Що ж стосується мети обліку, то вона може бути сформульована як єдина – створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім зацікавленим особам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їхніх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства, а також інші показники як внутрішнього, так і зовнішнього характеру³⁸².

В умовах постіндустріального інформаційного суспільства «бухгалтерський облік – це не просто реєстрація інформації, її обробка та систематизація, а специфічна система комунікацій між учасниками господарських відносин на мікро- та макрорівнях»³⁸³.

В антикризовому фінансовому управлінні використання обліку слід розглядати не лише з позицій постачальника інформації, а з позицій бухгалтерського обліку як системи, що є досить складною за набором функцій, елементів. Складність системи обліку визначається великою кількістю елементів та зв'язків між ними, а також процесів отримання первинних даних та їх трансформування у корисну інформацію для управління підприємством³⁸⁴.

Дослідження завдань облікової системи є питанням, яке практично постійно знаходиться у сфері уваги науковців.

Г.Г. Кірейцев зазначав, що «в сучасних умовах система менеджменту і методологія бухгалтерського обліку зорієнтовані на забезпечення збереження капіталу, отримання максимальних прибутків та відображення їх показників у стандартизованій фінансовій звітності»³⁸⁵.

До загальних завдань Н.А. Сиротенко віднесені «завдання системи обліку як окремої функції управління і завдання системи обліку в контексті завдань управлінського циклу суб'єкта господарської діяльності (наприклад, завдання системи обліку у

³⁸² Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁸³ Гайдуцький П.І., Жук В.М. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз. Економіка України. 2012. № 12. С. 72-82.

³⁸⁴ Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

³⁸⁵ Кірейцев Г.Г., М.Т. Щирба. Глобалізація економіки и унифікация методологии бухгалтерского учета: [Научный доклад]. Изд. 2-е, перераб. и доп. Житомир : ЖДТУ, 2008. 76 с.

взаємодії із завданнями інших функцій загальної системи управління)³⁸⁶.

Л.В. Нападовська зазначає, що «система обліку покликана вирішити два основних завдання:

1) характеризувати результати діяльності підприємства минулих років (завдання фінансового обліку),

2) забезпечувати релевантною інформацією систему управління на всіх його рівнях для прийняття управлінських рішень при здійсненні поточної діяльності та діяльності, пов'язаної з майбутнім підприємства(завдання управлінського обліку)»³⁸⁷.

М.С. Пушкар зазначає, що «служба обліку повинна реагувати на запити системи управління і в будь-який час організувати збір даних та їх обробку на запит користувача»³⁸⁸.

Н.О Лоханова переконана, що при визначенні завдань обліку у нинішніх інституціональних умовах обов'язково мають бути взяті до уваги вимоги сучасних концепцій розвитку системи управління і, зокрема, – концепція управління, орієнтованого на збільшення вартості підприємства³⁸⁹.

Також автор висловлює думку про те, що «при формулюванні завдань обліку слід виходити із таких базових посилок:

- облік має задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів в інформації як фінансового, так і нефінансового характеру;

- облік має формувати не лише інформацію ретроспективного характеру, а і в певній мірі координувати процес отримання і передачі користувачам інформації перспективного характеру;

- облік як інформаційна система має сприяти створенню умов для забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку як самого суб'єкта господарювання, так і регіону, країни, світу;

- облік має відображати як поточні, так і стратегічні показники господарської діяльності на підставі збалансування фінансових і нефінансових показників, формування яких може здійснюватися як безпосередньо в обліковій системі, так і в інших

³⁸⁶ Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Одеський державний економічний університет. Одеса, 2007. 377 с.

³⁸⁷ Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.

³⁸⁸ Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства. Вісник ТНЕУ. 2008. № 2. С. 160-168.

³⁸⁹ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

складових інформаційної системи підприємства, однак використовуватися для складання звітності саме в обліку;

- облік має інформаційно сприяти максимізації вартості господарюючого суб'єкта тощо»³⁹⁰.

Вважаємо за доцільне зазначити, що в економічній літературі виділяється різноманітні завдання бухгалтерського обліку, в тому числі і пов'язаних з процесами управління підприємством. Деталізація цих завдань залежить від конкретного кола інформаційних запитів користувачів облікової інформації.

На думку Д.О. Грицишен, сьогодні варто говорити про завдання системи бухгалтерського обліку – інформаційне забезпечення зацікавлених користувачів і його похідних, а саме завдань облікової інформації. Завдання облікової інформації є складним теоретико-методологічним питанням, адже її використовують не лише на рівні окремого підприємства, але й на державному та глобальному рівнях, а також сфери її застосування не обмежуються економічними системами, а є основою забезпечення гармонізації економічних, соціальних та екологічних систем суспільства. Адже прийняття будь-якого рішення щодо господарської діяльності будь-яким учасником господарських відносин має відповідні наслідки, які можуть стосуватися як економічної діяльності підприємства, так і її впливу на навколишнє середовище та соціальну сферу діяльності підприємства. У свою чергу, основою прийняття управлінського рішення була, є й буде інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Бухгалтерська інформація сьогодні стає не лише економічно значимою, але й екологічно та соціально значимою. Це пов'язано з тим, що мотиви «людини як економічного агента» в першу чергу визначаються економічними потребами, які можуть мати як соціальні, так і екологічні наслідки для суспільства. Зростання значимості облікової інформації дозволяє говорити про модифікацію її завдань в забезпеченні положень сталого розвитку соціально-економічних систем різних рівнів³⁹¹.

Для вдосконалення управління на мікрорівні і підвищення конкурентоспроможності бізнесу дуже велике значення має якість інформації, що надається бухгалтерським обліком. Важливим

³⁹⁰ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

³⁹¹ Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. Вип. 11. Одеса : МГУ, 2015. 326 с.

чинником підвищення якості фінансової, управлінської та іншої інформації є вдосконалення облікового процесу на підприємстві. До найважливіших об'єктів інформаційного забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку, слід віднести:

- нормативно-правову базу бухгалтерського обліку;
- облікову політику підприємства
- дані синтетичного та аналітичного обліку;
- первинні документи;
- фінансову звітність;
- внутрішню (управлінську) звітність.

Зазначені об'єкти повинні бути покладені в основу формування інформаційного забезпечення управління підприємством³⁹².

За часи реформування Україна пройшла шлях від автономного національного механізму, який склався за радянських часів, та просувається у напрямку створення інституціонального механізму, спрямованого на поступову конвергенцією між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Чинний інституціональний механізм організації бухгалтерського обліку в Україні функціонує в рамках ієрархічної структури управління на загальнодержавному та локальному рівнях.

Система державного регулювання бухгалтерським обліком на загальнодержавному рівні включає організаційну структуру державного апарату, який реалізує сукупність функцій і використовує комплекс методів, засобів і ресурсів, а також прямі та зворотні взаємозв'язки між агентами організації бухгалтерського обліку, та має у своєму розпорядженні такі види агентів: законодавчі та виконавчі органи влади, що забезпечують формування та реалізацію державної фінансової політики.

В Україні встановлені повноваження щодо затвердження національних положень бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які покладені на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Головним центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України.

Проте Міністерство фінансів України не єдиний виконавчий

³⁹² Волот О. І. Облік як основа інформаційного забезпечення управління підприємствами. Науковий вісник ЧДІЕУ . 2012. № 1 (13). URL: [file:///D:/Users/Admin/Downloads/NvChdieu_2012_1_35%20\(3\).pdf](file:///D:/Users/Admin/Downloads/NvChdieu_2012_1_35%20(3).pdf)

орган, що здійснює регулювання бухгалтерського обліку в Україні (табл. 2.5).

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні як правова форма державного регулювання означає встановлення компетентними органами держави «єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів та удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності»³⁹³.

Таблиця 2.5

Регулювання організації бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні

Інституціональні агенти		Інституціональний об'єкт	
Законодавчі органи влади	Виконавчі органи влади	Законодавчий рівень	Методологічний рівень
Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Президент України	Мінфін України, Державна фіскальна служба України, Держстат України, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України тощо	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» N 996-XIV; Конституція, Закони України, Укази Президента України; Постанови Верховної Ради України, прийняті відповідно до Конституції та Законів України; акти Кабінету Міністрів України, які регулюють окремі аспекти обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
	Мінфін України, Національний банк, Державна фіскальна служба України, Держстат України, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України		Міжнародні стандарти фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону України N 996-XIV та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики
	Мінфін України, Державна казначейська служба України, Держстат України		Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: ³⁹⁴

³⁹³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

³⁹⁴ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

Застосування чинних національних стандартів поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. Створення таких правил має забезпечувати існування єдиної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Виділення рівнів організації бухгалтерського обліку із дотриманням інституціонального підходу дає можливість систематизувати нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік в Україні в цілому, визначити параметри функціонування національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні з урахуванням специфіки як різних секторів та галузей економіки, так й окремих суб'єктів господарювання на локальному рівні організації. Економісти найчастіше виділяють три³⁹⁵, чотири³⁹⁶ або п'ять^{397, 398} рівнів регулювання бухгалтерського обліку (рис. 2.10).

За роки реформування було розроблено ґрунтовну нормативну базу, яка включає НП(С)БО, П(С)БО, інструкції та методичне забезпечення. Нормативне забезпечення постійно змінюється та доповнюється. Крім того окремі підприємства відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ. При веденні бухгалтерського обліку підприємства мають враховувати вимоги податкового законодавства та складати податкову звітність. В результаті, в Україні паралельно існують чотири бази нормативно-правового забезпечення:

I. **Обов'язкове нормативно-правове забезпечення.** Включає нормативно-правові акти законодавчого рівня.

³⁹⁵ Сльозко Т. М. Предмет бухгалтерського обліку: підходи до визначення. Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: зб. наук. праць. К.: НАУ, 2009. Вип. 22. С. 84-87.

³⁹⁶ Купалова Г. І., Матвієнко Т. О. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2010. Випуск 118. С. 31-34.

³⁹⁷ Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативно-правове забезпечення: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Ін-т аграр. Екон. УААН. К., 2002. 19 с.

³⁹⁸ Структурні реформи економіки: світовий досвід, інститути, стратегії для України: монографія / Б. М. Андрушків, О. І. Амоша, С. С. Аптекарь [та ін.]; наук. ред. В. І. Ляшенко, Є. В. Савельєв. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2011. 848 с.



Рис. 2.10. Рівні законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених нормативно-правових актів

II. Нормативно-правове забезпечення для компаній, які зобов'язані за Законом № 996-XIV складати фінансову звітність за МСФЗ (публічні акціонерні товариства; банки; страховики; компанії, з надання фінансових послуг, недержавного пенсійного забезпечення, допоміжної діяльності у сферах фінансових послуг і страхування).

III. Нормативно-правове забезпечення для компаній, що не відповідають критеріям, встановленим для компаній другої групи та використовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів.

IV. Нормативно-правове забезпечення для малих підприємств, які для складання фінансової звітності використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Таким чином, на законодавчому рівні в Україні, з одного боку, передбачено єдине нормативне регулювання для всіх підприємств, а з іншого боку, відбувається певна його диференціація відповідно до розмірів підприємства.

В Україні існує складна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку, відповідно до якої порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності встановлюється різними органами виконавчої влади (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Встановлення владних повноважень регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Об'єкт регулювання	Основні органи виконавчої влади, за якими встановлені повноваження регулювання бухгалтерського обліку
1	2
Комерційні підприємства – юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності	Основні органи виконавчої влади, за якими встановлені повноваження регулювання бухгалтерського обліку
Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	
Укоопспілка	Міністерство фінансів України; Міністерство економіки України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Некомерційні підприємства та організації	Міністерство фінансів України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Суб'єкти державного сектору	Міністерство фінансів України; Державна казначейська служба України; Державна служба статистики України
Банки	Міністерство фінансів України; Національний банк України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України
Публічні акціонерні товариства, які зобов'язані бути зареєстрованими на фондовій біржі (лістинг)	Міністерство фінансів України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
Страховики	Міністерство фінансів України; Державна фіскальна служба України; Державна служба статистики України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг

Джерело: ³⁹⁹

Існування такої розгалуженої нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку та наявність великої кількості нормативних актів зумовлена складністю процесу, що регулюються.

³⁹⁹ Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: дис. ...докт. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 439 с.

Проблемним аспектом нормативного регулювання бухгалтерського обліку є його спрямованість лише на затвердження нормативно-правових актів та невизначеність виконавців та органів, відповідальних за їх розробку. Це дозволяє стверджувати про непрозорість процесу розробки нормативної бази бухгалтерського обліку.

У результаті склалася ситуація, яка за словами В. М. Жука призвела до того, що «більшість міжнародних стандартів бухгалтерського обліку трансформована в Українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку з певною їх адаптацією до національних потреб, без належного методологічного та методичного забезпечення»⁴⁰⁰.

Особливістю вітчизняного нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку є наявність нормативно-правових актів, які були прийняті ще до початку реформи бухгалтерського обліку або навіть за радянських часів, щодо яких існує невизначеність щодо їх чинності.

Ще однією особливістю нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку є те, що у цілому ряді випадків особливості організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності врегульовані різноманітними нормативними актами: Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, Бюджетним кодексом України, законами України, Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників, нормативними актами Державної служби статистики України, Міністерства юстиції тощо. Це ставить питання про необхідність їх врахування при визначенні локальної облікової політики для організації та веденні бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.

Зміни у політичній, економічній, соціальній сферах призводять до досить частой зміни або швидкого прийняття нових нормативних актів щодо регулювання бухгалтерського обліку. Це викликає необхідність пристосування системи бухгалтерського обліку методичного та локального рівнів організації та коригування локальної облікової політики суб'єктів господарювання.

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські процеси і явища в динаміці, дає змогу встановити тенденції і закономірності в розвитку керованого об'єкта, надаючи тим самим необмежені можливості для своєчасного напрацювання оптимальних

⁴⁰⁰ Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. К. : Інститут аграрної економіки. 2008. 90 с.

управлінських рішень з належним впливом на керований об'єкт. Облік виступає у ролі інструмента, що забезпечує всі щаблі управління інформацією про стан суб'єктів управління. Певним гарантом надійності даних бухгалтерського обліку стає контроль. Внутрішньогосподарський контроль із різноманітністю застосовуваних ним методів і прийомів при належній організації здатен не тільки засвідчувати достовірність облікової інформації, а й сприяти підвищенню якості і повноти оперативних даних та даних управлінського обліку.

Узагальнюючи цінні напрацювання наукової думки та беручи до уваги цільове спрямування бухгалтерського обліку, як основи інформаційного забезпечення сталого розвитку, О. В. Будько визначає наступні його завдання:

- інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень з метою забезпечення сталого розвитку підприємства. Оскільки сталий розвиток – це збалансований розвиток трьох складових діяльності підприємства (економічної, екологічної і соціальної), то бухгалтерський облік має забезпечити розкриття інформації про економічну, екологічну і соціальну діяльність;

- моделювання господарської діяльності з урахуванням параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища та фінансових і нефінансових показників з метою прогнозування та визначення оптимального варіанту розвитку суб'єкта господарювання;

- інформаційне сприяння забезпечення максимізації вартості майна;

- інформаційне забезпечення збереження майна власників;

- визначення фінансових результатів. При цьому в підзавданнях буде виокремлюватися визначення результатів від екологічної та соціальної діяльності, які будуть мати вплив на фінансові результати діяльності підприємства загалом⁴⁰¹.

Виконання функцій, що покладаються на працівників облікової служби, визначається складом кадрів бухгалтерської служби, потенціалом, який вони мають в своєму розпорядженні, забезпеченістю нормативними матеріалами та інструкціями.

У сучасних облікових підсистемах не забезпечується співставлення інформації про майно та джерела його утворення підприємств як інституційних одиниць. Це призводить до маніпулювання об'єктами реального світу, хоча відмінності в

⁴⁰¹ Будько О. В. Визначення мети та завдань бухгалтерського обліку в системі управління, орієнтованого на сталий розвиток підприємства. Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 18. № 2. С. 8-15.

змісті та структурі інформації, що використовується різними користувачами, зумовлюють необхідність узгодження їх вимог щодо формування та обсягу облікових показників⁴⁰².

На думку В.Ф. Максимової необхідним є створення облікової системи нової якості – цілісної системи обліку з єдиною інформаційною базою, з адаптованими обліковими підсистемами, з функціями за єдиними правилами визначення основних об'єктів обліку для всіх користувачів. Нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для правильних управлінських рішень⁴⁰³.

Розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства викликає практичне впровадження ідеї стандартизації бухгалтерського обліку, котра передбачає встановлення єдиних норм і вимог, застосування уніфікованого набору стандартів, які регулюють облік і звітність. Стандартизація здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні за участі Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC)⁴⁰⁴.

Пристаюючи до проекту створення системи обліку, будь-яке підприємств рано чи пізно зіткнеться з проблемою інтеграції наявних видів обліку. Щоб ця задача не стала каменем спотикання на шляху реалізації задуму, необхідно передбачити її вирішення ще на стадії розробки концепції проекту. При цьому чим більш ефективним виявиться її вирішення, тим швидше і дешевше пройде втілення як самого проекту з удосконалення обліку на підприємстві, так і функціонування облікової системи в цілому. Основою для вирішення такої проблеми може бути триєдність методологічних, технічних і організаційних підсистем об'єднаного процесу. Алгоритм виглядатиме так: розробка методології інтеграції обліку; вибір на її основі програмних і технічних засобів автоматизації; розробка організаційних регламентів і процедур збору, обробки та інтеграції даних в трьох системах обліку: фінансового, управлінського та податкового, виходячи вимоги бюджетування та розробленої методології ведення об'єднаного обліку⁴⁰⁵.

⁴⁰² Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с.

⁴⁰³ Там само.

⁴⁰⁴ Там само.

⁴⁰⁵ Бутинець Ф. Ф., Драбаніч А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12-24.

Упровадження прогресивних механізмів ведення виробництва передбачає створення умов для організації обліку: розробку бізнес-планів підрозділів виробництв, оптимальне укомплектування обліково-економічних служб; освоєння ними персональних комп'ютерів і новітніх бухгалтерських програм; розробку й чітке додержання графіків документообігу; налагодження дієвої системи контролю та оцінки діяльності; стимулювання ефективної роботи служб підприємства⁴⁰⁶.

Основна мета інтегрованого обліку – це організація процесу бюджетування, обліку, контролю та аналізу, що дозволяє налагодити повний управлінський цикл від планування до обліку, контролю та аналізу, виявлення відхилень та їх винуватців. Тільки повний замкнутий процес управління дозволяє ефективно управляти підприємством і його фінансово-господарським станом.

Основними чинниками побудови інтегрованого обліку є: вид підприємницької діяльності – виробнича, комерційна, грошово-кредитна; галузь та підгалузь виду діяльності, які мають бути відокремлені в обліку, за ним визначається фінансовий результат; вид продукції: виріб, надана послуга, виконана робота. В обліку затрати та доходи обліковують окремо за кожним видом продукції⁴⁰⁷.

Правильне визначення складу користувачів облікової інформації об'єднаних обліків дозволить сформулювати набір вимог кожної групи до структури, оперативності та способу подання інформації системою інтегрованого обліку, а також цілі створення і функціонування такої системи.

На думку науковців, ідеальним буде варіант, коли інформація, що вводиться в одному з видів обліку, за єдиним планом рахунків миттєво відображається в іншому, причому в потрібній інтерпретації для прийняття оперативних управлінських рішень (рис. 2.11).

⁴⁰⁶ Бутинець Ф. Ф., Драбаніч А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12-24.

⁴⁰⁷ Бутинець Ф. Ф., Драбаніч А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12-24.



Рис. 2.11. Організація процесу інтеграції бухгалтерського обліку

Джерело: ⁴⁰⁸

За переконанням А.А. Пилипенка, слід принципово розрізняти два рівні управління, один з яких відповідальний за маніпуляцію з діловими даними (інформацією), а інший – за виявлення закономірностей, які впливають на подібні дані. Якщо перший рівень управління (оперативний) обслуговує фінансовий і управлінський обліки, забезпечуючи інформацією для операційного менеджменту та прийняття поточних рішень, то другий рівень (стратегічний) призначений обслуговувати контролінг, забезпечуючи інформацією для стратегічного менеджменту з метою встановлення траєкторії розвитку підприємства. Отже, своєчасно отримана відповідним рівнем системи управління інформація оперативного й бухгалтерського обліку та відповідним чином інтерпретована (рис. 2.12) до прийняття рішень, може бути використана для управління розвитком підприємства⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ Бутинець Ф. Ф., Драбаніч А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12-24.

⁴⁰⁹ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

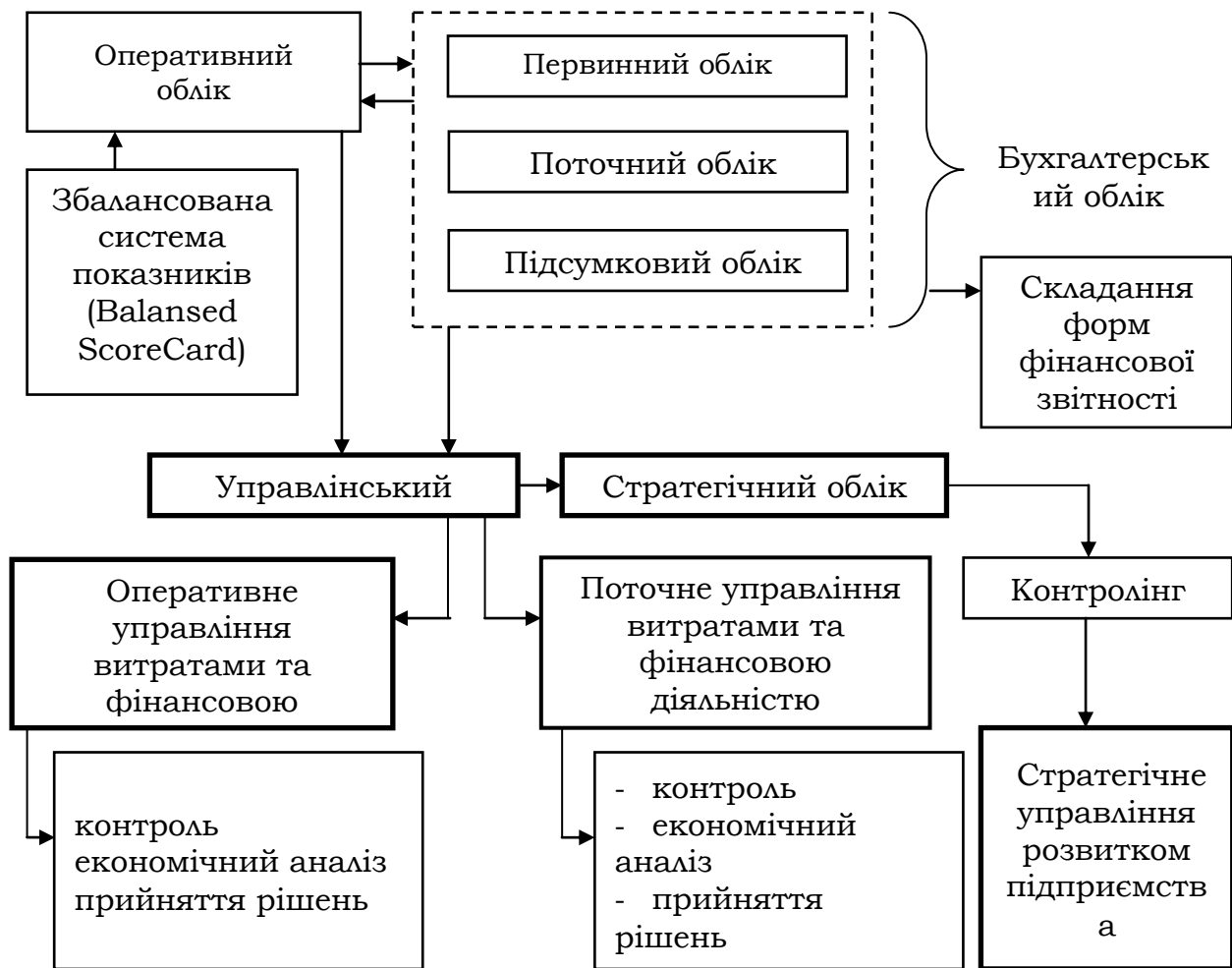


Рис. 2.12. Схема формування інформації за видами обліку для організації управління розвитком

Джерело: ⁴¹⁰

Таким чином, розвиток бухгалтерського обліку вказує, що перед даною системою ставляться завдання, які на кожному етапі історичного розвитку модифікуються. Говорячи про сучасний розвиток бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що окрім модифікації завдань відбувається повна переорієнтація бухгалтерського обліку та постановка перед ним нової сукупності завдань, які на сьогоднішній день обумовленні не лише переорієнтацією на нового користувача, а й трансформацією мотивів й, відповідно, запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин.

⁴¹⁰ Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. 276 с.

2.3. Розвиток управлінського обліку та його елементів з метою надання якісної інформації для прийняття управлінських рішень щодо підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку

Розвиток економічних відносин у нашій країні й поява великої кількості комерційних вітчизняних і зарубіжних підприємств поставили перед бухгалтерським обліком нові завдання. Одним із них стало надання інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим виникла необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку. У зарубіжних країнах та в Україні був накопичений досвід у сфері обліку витрат виробництва та їх аналізу. Однак, не зважаючи на це, єдиної концепції управлінського обліку не сформовано.

Окремі теоретичні та методологічні питання управлінського обліку знайшли своє відображення у працях провідних зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів: Безруких П.С., Белоусова І., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валусєва Б.І., Вахрушиної М.А., Гнилицька Л., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Друрі К., Єфіменка В.І., Задорожного З.В., Івашкевича В.Б., Карпової Т.П., Керімова В.Е., Ластовецького В.О., Нападовської Л.В., Нідза Б., Палія В.Ф., Пушкар М.С., Сопка В.В., Стукова С.О., Ткача В.І., Ткача М.В., Хорнгрена Ч., Форстера Дж., Чумаченка М.Г., Шеремета А.Д. Яругової А. та ін.

Високий рівень зовнішньої та внутрішньої конкуренції, непередбачуваність інфляційних рухів, значний ріст виробничих витрат і частки доданої вартості у собівартості продукції, та інші фактори, специфічні для сучасного бізнесу – все це обумовлює посилений інтерес до управлінського обліку. Внутрішня або управлінська інформація потребує систематизації для прийняття відповідних рішень, що робить актуальним питання правильного та своєчасного складання управлінської звітності.

Удосконалення системи управління доходами, витратами і фінансовими результатами у сучасних економічних умовах не можливе без організації управлінського обліку. Однак, необхідною передумовою його побудови на вітчизняних підприємствах є дослідження історії його зародження і розвитку⁴¹¹.

За історичним розвитком бухгалтерський облік завжди віддзеркалював економічний стан і розвивався у відповідь на запити суспільства.

Управлінський облік, як і кожна наука, має власну історію.

⁴¹¹ Пушкар М.С. Розробка системи обліку : [навч. посіб.]. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.

Єдина точка зору щодо дати його виникнення та становлення нині відсутня.

Управлінський облік з моменту зародження перших ідей до сучасного рівня розуміння його суті пройшов кілька етапів розвитку.

Досліджуючи теорію розвитку управлінського обліку, С.Ф. Голов⁴¹² констатує, що управлінський облік пройшов чотири основні стадії еволюції: зародження (до 1900 р.); формування (до 1950 р.); розвитку (до 2000 р.) та інтеграції (після 2000 р.).

Низка науковців⁴¹³ зазначає, що ще до другої світової війни в країнах континентальної Європи спостерігається створення двох самостійних бухгалтерій: фінансової і калькуляційної (управлінської). Це пов'язано з розширенням виробництва, зростанням його концентрації, утворенням великих компаній і необхідністю збереження їх комерційної таємниці щодо складу витрат і собівартості продукції.

За висновками Л.В. Нападовської, після другої світової війни бухгалтерський облік на виробничих підприємствах перестає бути лише зберігачем інформації і фінансовим порадником. Він починає приймати активну участь у визначенні та забезпеченні виконання управлінської політики, а бухгалтер все більше уваги приділяє контролю, аналізу, плануванню, прогнозуванню та прийняттю рішень⁴¹⁴.

Дослідження науковців⁴¹⁵ свідчать, що в 50-60 роки зростає практичний інтерес до проблем обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. У результаті цього широке розповсюдження отримали:

- складання попередніх кошторисів витрат і на їх основі виявлення відхилення фактичних витрат від стандартних;
- облік і контроль витрат за центрами відповідальності;
- система «директ-костінг»;
- маржинальний аналіз, пов'язаний із розрахунком критичного обсягу виробництва і реалізації та встановленням взаємозв'язку між витратами, обсягами діяльності та прибутком;
- систематичний аналіз виробничих витрат з метою накопичення аналітичної інформації, необхідної для управління виробничим процесом;

⁴¹² Голов С.Ф. Управлінський облік. К. : Лібра, 2003. 704 с.

⁴¹³ Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимович Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

⁴¹⁴ Нападовська, Л. В. Базові принципи управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. Київ, 2013. № 1 (139). С. 173-181.

⁴¹⁵ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія. К. : КНЕУ, 2009. 303 с.

- розробка альтернативних варіантів управлінських рішень та оцінка наслідків їх прийняття⁴¹⁶.

З середини 70-х років набула поширення нова концепція розуміння змісту та суті бухгалтерського обліку і поділу традиційної системи обліку на фінансовий і управлінський, як підсистем, покликаних задовольняти інформаційні потреби різних користувачів – зовнішніх і внутрішніх.

Поява управлінського обліку як окремої навчальної дисципліни пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів, яка у 1972 році розробила програму підготовки спеціалістів з управлінського обліку з наданням їм кваліфікації бухгалтера-аналітика.

С. В. Булгакова виділяє сім історичних епох, в рамках яких у системно-хронологічному порядку визначаються передумови створення управлінського обліку:

- первіснообщинний світ (орієнтовно 9-6 тис. років до н.е.);
- давній світ (5 тис. років до н.е. - 500-ті до н. е.);
- античні роки (500-ті до н. е. – 476 р. н. е.);
- середньовічний період (476 -1492 рр.);
- новий час (1492-1750 рр.);
- промисловий етап (1750-1920 рр.);
- сучасний етап (1920-ті роки – до нині).

Звернення до епохи первіснообщинного ладу пояснюється виявленням факту виникнення нового типу економічної організації – виробляючої економіки, - а також зародження управління та обліку на такій досить ранній стадії розвитку людської цивілізації⁴¹⁷.

Революційні зміни в розвитку управлінському обліку, за твердженням С.Ф. Голова⁴¹⁸, почали відбуватися наприкінці ХХ ст. і пов'язані вони із переорієнтацією управлінського обліку з оперативного на стратегічне управління.

Сучасний управлінський облік, удосконалюючись, досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації; його інформаційна база використовується для прийняття як оперативних, тактичних, так і стратегічних управлінських рішень; його інструменти постійно збагачуються і удосконалюються за рахунок запровадження більш ефективних прийомів і методів.

⁴¹⁶ Пушкар М.С. Розробка системи обліку : [навч. посіб.]. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.

⁴¹⁷ Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории : монография. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос.ун-та, 2006. 160 с.

⁴¹⁸ Голова С.Ф. Управлінський облік. К. : Лібра, 2003. 704 с.

Із орієнтації на управління лише виробничим процесом, управлінський облік перетворюється на управлінський облік стратегічного спрямування, для приймання ефективних рішень в різних сферах бізнесу: виробництві, маркетингу, інноваційній, інвестиційній та фінансовій діяльності, у сфері досліджень.

Історично виділяють дві панівні моделі організації бухгалтерського обліку зарубіжних країн:

- англо-американська, яка є панівною та практикується більшістю американських, англійських, японських, канадських і голландських підприємств;

- французька (франко-німецька), яка поширена в Європі.

За твердженням А.В. Шайкан, основними чинниками, що вплинули на зміни, які відбулися в управлінському обліку, є:

- інформаційні технології;
- зміни в організаційній структурі;
- тактика орієнтації на покупця;
- новий стиль управління;
- електронний бізнес;
- процеси глобалізації, поглинання, об'єднання підприємств;
- наявність зарубіжних інвестицій;
- виробничі технології⁴¹⁹.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення управлінського обліку як синоніма внутрішньогосподарського обліку, тобто системи обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством⁴²⁰.

Розуміння сутності терміну «управлінський облік» в економічній літературі є неоднозначним. Система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки, що зумовило деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення серед економістів. Так, за визначенням Р. Ентони «Управлінський облік – це процес у межах організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу та прийом інформації, яка є необхідною управлінському апарату для виконання його

⁴¹⁹ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія. К. : КНЕУ, 2009. 303 с.

⁴²⁰ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV (зі змінами і доповненнями).

функцій»⁴²¹.

П. Й. Атамас визначає управлінський облік як процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів⁴²².

А. Д. Шеремет зазначає, що управлінський облік є підсистемою, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації⁴²³.

На думку В.Ф. Палія суть управлінського обліку полягає в наданні інформації, яка необхідна або може бути корисною менеджерам у процесі управління підприємницькою діяльністю, причому в ракурсах і обсягах, що не властиві фінансовому обліку⁴²⁴.

К. В. Король⁴²⁵ у своїх дослідженнях виокремлює два підходи до визначення змісту терміну «управлінський облік».

Перший підхід (законодавчий підхід), згідно з яким управлінський облік розглядається як «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». За цим підходом управлінський облік передбачає дві взаємо-пов'язані складові:

- 1) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів;
- 2) забезпечення управління підприємством.

Зазначені підходи не є вичерпними і перебувають у постійному розвитку. Так, В.Ф. Палій не визначає управлінський облік як самостійний напрям обліку, а як систему внутрішнього оперативного управління, наполягаючи на тому, що ключовим в

⁴²¹ Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры; пер.с англ. /Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова / Р. Энтони, 2 изд., стер. М.: Финансы и статистика, 1998. 558 с.

⁴²² Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб.; 2-ге вид. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

⁴²³ Управлінський облік: Навч. посібник / За ред. А. Д. Шеремета. М.: РБК-Пресс, 1999. 512 с.

⁴²⁴ Палій В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: Инфра-М, 2006. 279 с.

⁴²⁵ Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 325-333.

управлінському обліку є саме «управління», а не «облік»⁴²⁶. Інші вчені, зокрема Т.П. Карпова, визначають управлінський облік через його предметні складові – об'єкти, ознаки, завдання і цілі⁴²⁷.

За твердженням М.А. Вахрушиної та інших економістів, загальноприйнятими об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи підприємства, а також результати як співставлення доходів і витрат. Крім того, в управлінському обліку обов'язково виділяються такі об'єкти, як центри відповідальності та система внутрішньої звітності⁴²⁸.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом.

Одним із основних завдань управлінського обліку є складання внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників.

В.В. Євдокимов в складі основних завдань управлінського обліку також виділяє:

1) збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства;

2) перевірка законності та доцільності господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;

3) підведення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності управлінських і технологічних рішень;

4) складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників, а також інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації⁴²⁹.

Як бачимо, формування показників внутрішньої звітності відноситься до завдань управлінського обліку.

Звітність є елементом комунікації та зворотного зв'язку між користувачами звітної інформації та обліковою системою. Саме управлінська звітність стає найбільш надійним інформативним

⁴²⁶ Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2006. 279 с.

⁴²⁷ Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити-Дана, 2004. 351 с.

⁴²⁸ Вахрушина М.А., Расказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учет -1: учеб.пос. М. : БИНФА, 2011. 141 с.

⁴²⁹ Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія]. Житомир ЖДТУ, 2010. 516 с.

джерелом, що реалізується через функції та завдання звітності.

В економічній літературі відсутній єдиний підхід до термінології щодо внутрішньої управлінської звітності. Так, одні автори використовують термін «внутрішньогосподарська звітність», другі – «управлінська звітність», треті – «управлінська (внутрішньогосподарська) звітність».

С.Я. Король зазначає, що «ототожнення управлінської звітності з внутрішньогосподарською або оперативною, а також визначення її місця як доповнення до фінансової звітності, що формується в межах бухгалтерського обліку, не відповідає сучасній практиці та вимогам до інформаційного забезпечення управління підприємством і, головне, не враховує новітні функціональні можливості комп'ютеризації обліку»⁴³⁰.

С.В. Булгакова стверджує, що поняття «внутрішня звітність», «управлінська звітність» є недостатньо інформативними. Доцільно використовувати термін «внутрішньоорганізаційна управлінська звітність»⁴³¹.

А на думку К.В. Шевчук «саме назва «управлінська звітність» найбільш повно розкриває зміст даного терміну, оскільки саме управлінський персонал використовує даний вид інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень»⁴³².

Лінгвістичне поняття «звіт», від якого походить поняття «звітність», вказує, що це письмове чи усне повідомлення офіційній особі або організації про свою роботу, виконання завдань, доручень і т. ін. Крім того, окремо виділяється розуміння «звітності» – документація встановленої форми, яка містить звіт про що-небудь⁴³³.

Економічне трактування «звіту» зводиться до відображення інформації, що представлена у прийнятному для користувача вигляді, а також способу представлення такої інформації.

Під звітністю розуміють сукупність взаємозв'язаних звітів, призначених для відображення цілісної картини господарської діяльності⁴³⁴.

⁴³⁰ Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 325–33.

⁴³¹ Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории : монография. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. 160 с.

⁴³² Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6(3). С. 137-140.

⁴³³ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) /Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К., Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.

⁴³⁴ Бухгалтерский академический словарь/ авт.-сост. М.Ю. Медведев. М.:Московская финансово-промышленная академия, 2011. 656 с.

Часте переплетення і ототожнення поняття «управлінської звітності» та «внутрішньої звітності» у дослідженнях вчених-економістів пояснюють традиційним положенням, що склалося на етапі становлення управлінського обліку у нашій країні, який вважався внутрішньогосподарським обліком. Відповідно внутрішня звітність стала системою узагальнення даних управлінського внутрішньогосподарського обліку⁴³⁵.

Науковці відмічають, що внутрішня звітність складається та подається тільки внутрішнім користувачам і використовуються тільки всередині підприємства. Так, В.Ф. Палій пов'язує внутрішню звітність із потребами управлінського персоналу підприємства та вказує, що внутрішня звітність – це сукупність упорядкованих показників та іншої інформації. У ній дається інтерпретація відхилень від цілей, планів і кошторисів, без чого управлінський облік залишається формальним скупченням цифрових даних, не придатних для цілей внутрішнього управління⁴³⁶.

Управлінська звітність має ширше призначення та масштаби інформаційного обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень чим внутрішня звітність. Управлінська звітність може включати різноманітні показники, що необхідні для характеристики різних видів діяльності підприємства.

Незважаючи на наявність різноманітних підходів до трактування і розкриття сутності управлінської звітності, характеристиці її відмінних рис та переваг (оперативність, інформативність, орієнтація на задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів) усі вищенаведені визначення на разі розглядаються.

І.Д. Фаріон та Т. М. Писаренко зазначають, що управлінську звітність необхідно будувати таким чином, щоб дані, які в ній містяться, дозволяли отримувати відповідь на всі поставлені питання управлінців. При чому цей вид звітності має охоплювати дані за період, який дасть змогу найповніше проаналізувати діяльність підприємства та спланувати його майбутню роботу. Також автори зазначають, що управлінська звітність складається на рівні керівництва підприємства, а внутрішня звітність виділяється на рівні підрозділів⁴³⁷.

⁴³⁵ Сторожук Т. М. Внутрішньогосподарська звітність підприємства: матеріали міжн. наук.-практ. конф. «Научная мысль информационного века – 2012» : Экономические науки. 2012. URL: http://www.rusnauka.com / 8_NMIW_2012/Economics/.

⁴³⁶ Палій В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2006. 279 с.

⁴³⁷ Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: підруч. К. : ЦУЛ, 2012. 792 с.

Оскільки склад та зміст інформації, які включаються до внутрішньої звітності визначаються різноманітністю функцій, що виконуються окремими підрозділами підприємства, то колектив авторів під керівництвом Ф.Ф. Бутинця наводить набір звітів про результати діяльності підприємства, що складаються за кожним видом діяльності підприємства (рис. 2.13).

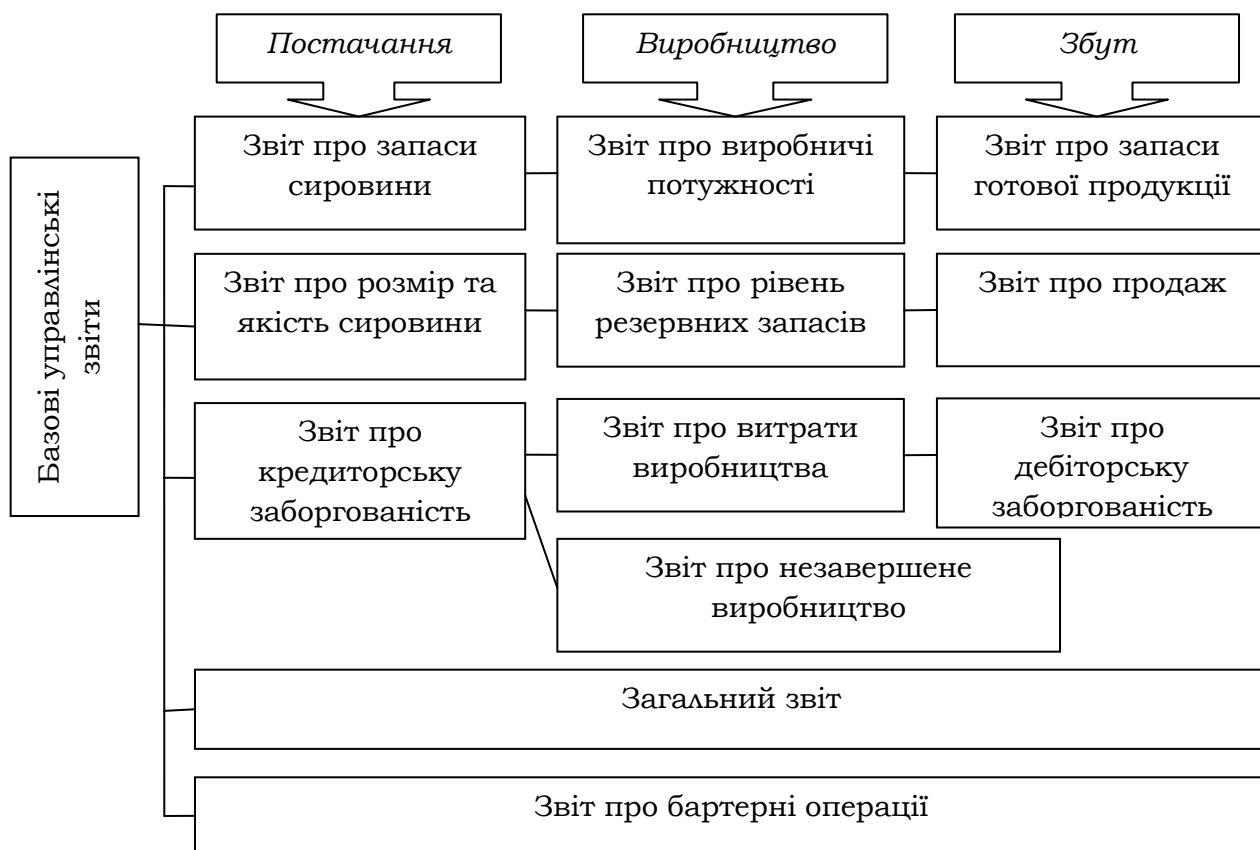


Рис. 2.13. Внутрішня звітність про операційну діяльність
Джерело: ⁴³⁸

Окрім запропонованого стандартного набору внутрішніх управлінських звітів, на думку авторів⁴³⁹, для вирішення завдань конкретного підприємства слід використовувати типові додаткові звіти – узагальнені, представлені дані в табличній або графічній формі, наприклад, за групами товарів, які реалізуються, за видами виробництв.

В економічній літературі серед недоліків сучасної внутрішньої звітності виділяються:

⁴³⁸ Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. [2-е перероб. і доп.]. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.

⁴³⁹ Булгакова С.В., Подобедова Н.В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм. Современная экономика: проблемы и решения. 2010. № 6. С. 138-151.

- узагальнення інформації для контролю за обсягом продажів або визначення витрат без урахування потреб окремих управляючих, діяльність яких приносить дохід або вимагає витрат;

- інформація, що узагальнюється у звітності, досить часто направлена не управляючому, який відповідальний за дану ділянку господарської діяльності, а його керівникові;

- у звітності надається конкретна інформація із загальних питань, що ускладнює прийняття рішень на конкретних напрямках діяльності;

- у звітності міститься інформація, внаслідок чого управляючий повинен займатися її сортуванням і пошуком даних, необхідних для управління⁴⁴⁰.

Незважаючи на різноманітність тверджень, спільним для них є те, що основним завданням управлінського обліку є надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень в межах підприємства.

Виникнення та існування управлінського обліку обумовлені конкретною метою – допомога внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення та ефективно управляти підприємством.

Управлінський облік в практичному застосуванні в Україні включає в себе такі складові частини: облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); прогнозування, планування, аналіз і контроль витрат та доходів за їх цільовим направленням; використання облікової інформації про витрати та доходи для прийняття управлінських рішень (рис. 2.14).

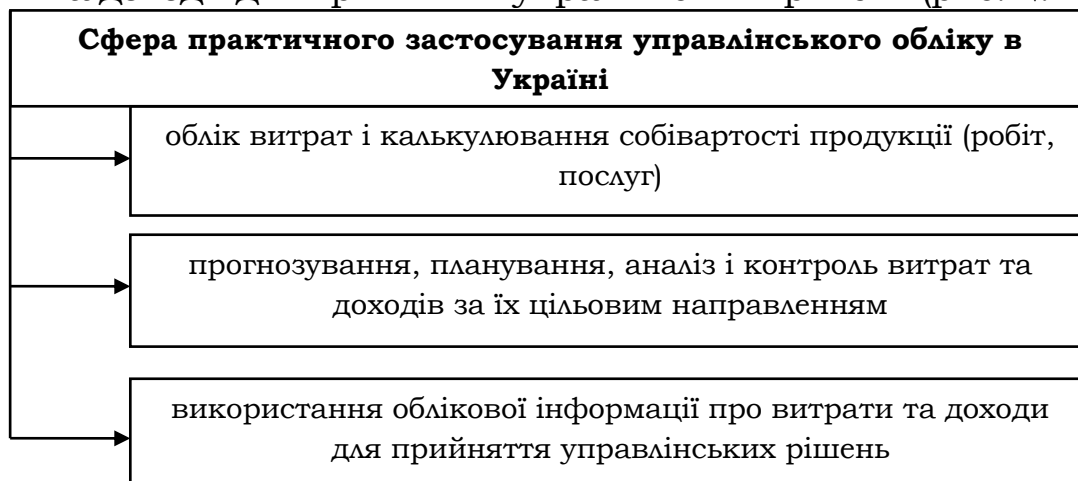


Рис. 2.14. Складові практичного застосування управлінського обліку в Україні

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

⁴⁴⁰ Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность. Бухгалтерский учет. 2003. № 13. С. 62-64.

Дані, які отримуються в ході управлінського обліку, є конфіденційними, оскільки вони відображають реальний стан справ на підприємстві, його стратегічні і тактичні наміри, тому його показники повинні бути доступними обмеженому колу внутрішніх користувачів.

Виходячи з цього, інформація, сформована на базі даних управлінського обліку є специфічною для кожного підприємства.

Управлінський облік в Україні не регулюється нормативними актами. Не існує закону, який би визначав сферу дії управлінського обліку, відсутні належні інструктивні матеріали. Рекомендованими для застосування на підприємствах України є лише Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств різних галузей, які потребують змін та доповнень.

Коли підприємство приймає рішення про впровадження управлінського обліку, необхідним кроком є розробка пакету документів, що визначатиме методологію і методику ведення управлінського обліку та процес його організації.

До документів, що регулюють управлінський облік на рівні підприємства можна віднести документи трьох рівнів: загальне положення про систему управлінського обліку; регламенти, що регулюють окремі питання організації і ведення управлінського обліку; посадові інструкції.

Враховуючи вище зазначене, можна зробити висновок, що для раціональної організації управлінського обліку на практиці вітчизняних підприємств необхідно на макрорівні визначити основні моменти щодо його функціонування. При цьому він може бути належним чином організований тільки з урахуванням галузевих та індивідуальних особливостей конкретного підприємства.

На організацію і методику управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах впливають організаційно-технологічні особливості вирощування сільськогосподарських культур та тварин, а саме: використання землі як основного ресурсу, природно-кліматичні умови, тривалість операційного циклу, що визначається біологічними законами розвитку рослин і тварин, сезонність виробництва продукції, різноманітність видів продукції, специфіка технологічних процесів. Негативним фактором є відсутність в Україні нормативно-законодавчих актів щодо регулювання єдиних підходів до організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах⁴⁴¹.

⁴⁴¹ Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.

Процес виробництва в сільському господарстві досить складний і залежить від природних, науково-технічних, біологічних, соціальних та економічних факторів. Все це вимагає глибоких економічних знань, постійного аналізу, застосування економічних законів.

Основними галузями в сільському господарстві є рослинництво та тваринництво. Для забезпечення виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства організовують допоміжні виробництва (ремонтно-механічні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт, електро-, водо-, газопостачання тощо). У підприємствах може здійснюватися переробка власної продукції, для чого створюють підсобні промислові виробництва (млини і крупорушки, плодоовочеконсервні виробництва, виноробні виробництва, підрозділи із переробки і приготування кормів, хлібопекарне виробництво, виробництва із переробки молока, забійні цехи, пилорами тощо). Також сільськогосподарські підприємства мають право займатися фінансовою, інвестиційною, зовнішньоекономічною діяльністю.

Сільськогосподарські підприємства самостійно визначають напрями сільськогосподарського виробництва, його структуру і обсяг, самостійно розпоряджаються виробленою продукцією та доходами, здійснюють будь-яку діяльність, що не суперечить законодавству України.

Особливості сільськогосподарських підприємств, стосуються багатьох аспектів, зокрема, щодо менеджменту, економіки, технології, організації діяльності тощо (рис. 2.15).

На багатьох сільськогосподарських підприємствах відсутня єдина служба, яка займається управлінським обліком, аналізом, плануванням виробничих показників та складанням внутрішньої звітності, внаслідок чого втрачається оперативність управлінських даних.

Однією з основних проблем у формуванні звітності є довільна форма її подачі та неузгодженість даних між структурними підрозділами, які її подають. У результаті до користувача потрапляє невзаємопов'язаний набір форм, які часто суперечать одна одній і відображають недостовірні дані про діяльність структурних підрозділів і підприємства загалом.

А.Є. Данкевич впевнена, що усуненню цих недоліків сприятиме впровадження на підприємствах системи обліку витрат за центрами відповідальності, об'єктивною основою якої є децентралізація внутрішньовиробничого управління і формування гнучких організаційних структур у складі аграрного формування.



Рис. 2.15. Узагальнені особливості діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

При цьому облік за центрами відповідальності функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку і може бути впроваджений за умови, що в підприємстві чітко визначені

сфери відповідальності й конкретизована відповідальність менеджерів за витрати, доходи і фінансові результати⁴⁴².

Внутрішня звітність є кінцевим етапом облікового процесу й відображає комплекс даних про діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Складання такої звітності - це внутрішня справа кожного підприємства. Однак, внутрішня управлінська звітність повинна відображати відхилення від очікуваних або бажаних результатів по всіх статтях витрат, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями. Тому внутрішня звітність сільськогосподарських підприємств має відповідати певним вимогам (рис. 2.16).



Рис. 2.16. Вимоги до внутрішньої звітності сільськогосподарських підприємств

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

Аналіз теорії й практики управлінського обліку, вивчення специфічних особливостей вирощування біологічних активів і

⁴⁴² Данкевич А. Є. Методологічні основи розвитку бюджетування у сільському господарстві. Економіка АПК. 2008. № 6. С. 64-69.

виробництва сільськогосподарської продукції дали змогу Г. Брик⁴⁴³ стверджувати, що внутрішній облік та формування звітності в сільськогосподарських підприємствах доцільно організувати за:

- центрами відповідальності (тваринницькі ферми, рільничі й транспортні бригади тощо);
- видами виробництва (рослинництво, тваринництво, допоміжні та обслуговуючі виробництва).

Форми внутрішньої звітності, рекомендовані вказаним автором для сільськогосподарських підприємств, відображені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

**Рекомендовані форми управлінської
(внутрігосподарської) звітності аграрних формувань**

№ з/п	Форма звітності	Характеристика
1	2	3
1	Відомість розрахунку виробничої собівартості сільськогосподарської продукції (в розрізі галузей, видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві).	Відображає виробничу собівартість продукції, розподіл непрямих витрат і відхилення виробничої собівартості від планової, нормативної.
2	Відомість розрахунку повної собівартості сільськогосподарської продукції (в розрізі галузей, видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві)	Відомість розрахунку повної собівартості сільськогосподарської продукції (в розрізі галузей, видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві)
3	Відомість розрахунку собівартості виконаних робіт, наданих послуг (в розрізі їх видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві).	Відображає собівартість виконаних робіт, наданих послуг підрозділами агроформування, відхилення фактичної собівартості від планової.
4	Відомість обліку витрат і доходів центру відповідальності (підрозділу підприємства).	Відображає доходи і витрати відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) в розрізі видів і напрямів.
5	Звіт про фінансові результати від реалізації сільськогосподарської продукції (в розрізі галузей, видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві).	Відображає доходи і витрати в розрізі видів продукції для формування фінансового результату діяльності підрозділу підприємства.

⁴⁴³ Брик Г. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність аграрних формувань. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. 2014. № 21(1). С. 77-84.

1	2	3
6	Звіт про фінансові результати від виконаних робіт, наданих послуг (в розрізі їх видів, підрозділів, центрів відповідальності, загалом у підприємстві).	Відображає доходи і витрати в розрізі видів виконаних робіт, наданих послуг для формування фінансового результату діяльності підрозділу підприємства.

Джерело: ⁴⁴⁴

На думку Г. Брик, рекомендовані форми внутрішньогосподарської звітності сприятимуть підвищенню достовірності облікових даних та здійсненню контролю за витрачанням матеріальних, трудових та інших видів ресурсів для прийняття виважених управлінських рішень. Для складання відповідних форм звітності необхідно використовувати дані первинних і зведених реєстрів бухгалтерського обліку. При цьому суттєву увагу належить звернути на порівняння даних відповідних форм звітності із даними операційних і фінансових бюджетів аграрного формування⁴⁴⁵.

Відсутність законодавчих вимог щодо ведення управлінського обліку та теоретичної бази і практичного його досвіду в сільськогосподарських підприємствах, призвели до неналежного його функціонування як системи.

Для широкого впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно розробити відповідні Методичні рекомендації з організації управлінського обліку, які доповнять Методичні рекомендації, та врахують галузеві особливості відповідно до завдань управлінського обліку. Це дозволить систематизувати в одному нормативному документі основні теоретичні, методичні та організаційні положення управлінського обліку.

Створення таких рекомендацій передбачає належного теоретичного обґрунтування з таких питань, як визначення, класифікація витрат та методів їх обліку; первинний, синтетичний та зведений облік витрат; внутрішня управлінська звітність.

Однак, внутрішні регламентації управлінського обліку з боку підприємства не повинні відображатись в Наказі про облікову політику підприємства, який є доступним для зовнішніх користувачів, а розкриватися у внутрішньому Положенні про

⁴⁴⁴ Брик Г. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність аграрних формувань. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. 2014. № 21(1). С. 77-84.

⁴⁴⁵ Там само.

організацію управлінського обліку, адже така інформація є конфіденційною для кожного підприємства і не повинна бути доступною для зовнішніх користувачів. Внутрішнє Положення повинне включати такі моменти, як: облік, контроль, аналіз, бюджетування, нормування, відповідальність. Розробляти таке Положення має безпосередньо керівник відділу управлінського обліку та затверджувати головний бухгалтер і керівник підприємства.

Управлінський облік повинен бути індивідуальним для кожного підприємства, організація і функціонування якого є комерційною таємницею. У Наказі про бухгалтерський облік і облікову політику підприємства можна окреслити лише загальні положення ведення управлінського обліку.

Для сільськогосподарських підприємств досить важливим також є підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу, забезпечити створення та функціонування управлінського обліку, адже вести облік без чітко встановлених форм документів та правил є складним завданням.

Для розвитку управлінського розвитку необхідною є розробка комплексу заходів, які сприятимуть розвитку його елементів, спрямованих на задоволення потреб управління, та впровадженню нових інструментів, які сприятимуть полегшенню роботи бухгалтерів, наданню управлінському персоналу детальної, своєчасної та затребуваної інформації про стан справ на підприємстві.

Сучасний етап розвитку управлінського обліку відбувається під потужним впливом управлінських інновацій.

За оцінкою перспектив подальшого розвитку світового управлінського обліку, зробленою професором Гуцайлюком З.В.⁴⁴⁶, на сучасному історичному етапі під егідою управлінського обліку завершується формування унікальної інформаційної системи, призначеної для обслуговування потреб управління підприємством.

Ураховуючи те, що підприємство під час своєї діяльності постійно виявляє нові потреби зростання ефективності інформаційного забезпечення, виникає необхідність у пошуку нових шляхів для вдосконалення системи управлінського обліку.

Розробка та реалізація ринкових принципів і впровадження

⁴⁴⁶ Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 2. С. 14-19.

нових механізмів ринкової системи в Україні спричинили необхідність перегляду підходів до формування інформаційної системи, на основі якої приймаються управлінські рішення.

На сьогодні, беручи до уваги зміни, які відбуваються як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищах, підприємству для реалізації стратегії необхідно постійно коригувати свою поведінку на ринку та створити гнучку, адаптивну систему управління, що є одним із вирішальних факторів прибутковості та конкурентоспроможності. Традиційних методів бухгалтерського обліку вже стає недостатньо. Сучасні методи управління все більше вимагають детальної облікової інформації, підвищення її аналітичності, об'єктивності, оперативності та гнучкості. Саме на управлінський облік покладається навантаження щодо надання достовірної, повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

М.С. Пушкар зазначив, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів⁴⁴⁷.

Впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах обумовлена рядом причин:

- наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- загострення конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Різноманітність складних бізнес-процесів кожного конкретного підприємства, зростання конкуренції на ринку потребують прийняття більш оперативних і зважених рішень, які неможливо приймати на основі загальної, жорсткої та законодавчо регламентованої системи обліку і звітності, що не враховує індивідуальні особливості підприємства і конкретних бізнес-процесів. Усе це викликає потребу у створенні такої інформаційної системи, яка відповідала б вимогам управління.

До інформації управлінського обліку, яка створюється і готується для використання менеджментом усередині організації (підприємства), ставляться інші вимоги, які відрізняються від

⁴⁴⁷ Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

інформації, призначеної для зовнішніх користувачів. Зокрема, така інформація повинна задовольняти наступні вимоги:

- *своєчасність* – необхідна інформація повинна попереджати будь-які управлінські рішення. Відповідно порядок та частота надання цієї інформації мають відповідати характеру й періодичності розв'язуваних менеджментом завдань;

- *диференційованість* – одержана керівником інформація повинна бути необхідною і разом з тим достатньою. Це, з одного боку, дозволить скоротити загальні інформаційні потоки, а з іншого - не вноситиме плутанину за рахунок наявності та переробки непотрібної інформації;

- *доступність форми та змісту* – необхідна інформація повинна викладатись у доступній формі, придатній для сприйняття менеджерами різних рівнів компетентності та освіти, а не у вигляді жорстко регламентованих звітних форм, як це прийнято в системі фінансового обліку;

- *компактність* – звітні форми, в яких надається управлінська інформація, повинні бути максимально спрощені, але разом з тим дозволяти контроль не тільки підсумкових показників, але і їх окремих складових;

- *варіантність* – інформація повинна бути гнучкою щодо вибору найкращого варіанта дій з декількох альтернатив.

Управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджменту підприємства інформацією для використання у плануванні, контрольних діях і в прийнятті управлінських рішень.

В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка спрямована на досягнення поставлених цілей та використовує вхідну інформацію і відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління.

Виходячи із того, що організації управлінського обліку належить визначальне місце в процесі прийняття управлінських рішень, економістами визначається і її роль для функціонування інформаційного забезпечення системи управління підприємством (рис. 2.17).

Існує певна ієрархія інформації, рівні якої співвідносяться з різними рівнями управління підприємства:

1. *Стратегічна інформація* використовується вищим керівництвом для визначення стратегічних цілей підприємства.

2. *Тактична інформація* перетворює стратегічну ціль в дії середньої керівної ланки.

3. *Оперативна інформація* використовується нижчим рівнем

керівників для здійснення тактичних цілей.

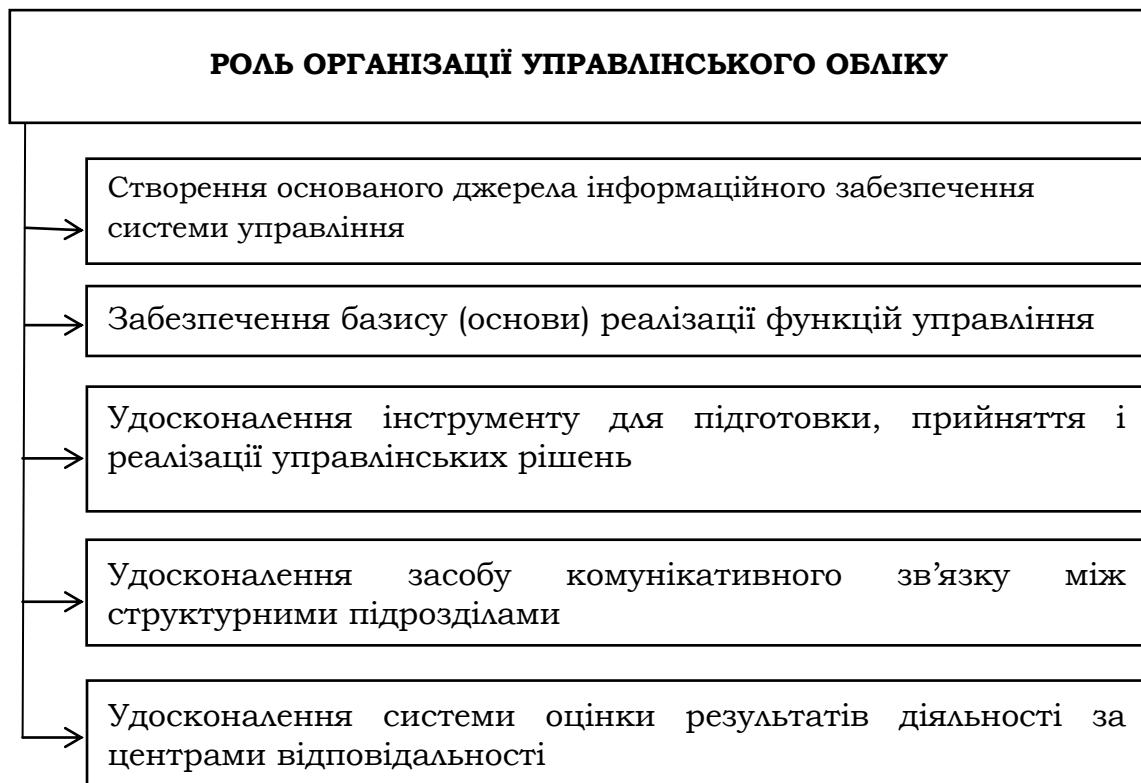


Рис. 2.17. Роль організації управлінського обліку як базису інформаційного забезпечення системи управління підприємствами

Джерело: ⁴⁴⁸

На практиці відмінності між стратегічною, тактичною й оперативною інформацією можуть бути дещо розмиті, як і відмінності між користувачами кожного типу інформації, у зв'язку з тим, що часто зустрічаються ситуації, коли одні й ті ж особи можуть використовувати всі три типи інформації відповідно до управлінських цілей, які вони переслідують.

Таким чином, ми підтримуємо думку науковців про те, що беззаперечним залишається той факт, що саме організація управлінського обліку з допомогою застосування адекватних його прийомів, забезпечує отримання своєчасної, аналітичної як облікової, так і необлікової інформації для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення стійкого розвитку підприємств, в тому числі і галузі сільського господарства.

В економічній літературі виділяють чотири системи організації управлінського обліку - формування інформації про

⁴⁴⁸Марущак Л. Концептульні засади побудови управлінського обліку. Галицький економічний вісник. Тернопіль : ТНТУ, 2014. Том 45. № 2. С. 122-127.

витрати та результати діяльності підрозділів, сегментів діяльності тощо:

- управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів;

- управлінський облік стає автономним по відношенню до системи фінансового обліку;

- управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистично, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку;

- управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік⁴⁴⁹.

Потреба в організації управлінського обліку вирішується на рівні підприємства. Ведення управлінського обліку не є обов'язковим для підприємства, але його наявність забезпечує ефективність управління діяльністю. Рішення про доцільність ведення управлінського обліку керівник ухвалює виходячи з оцінки витрат і вигоди від його функціонування. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління та методики збору й опрацювання даних. Можливості, що надаються керівництву підприємства за умови запровадження системи управлінського обліку, виділені Г.В. Лебедик⁴⁵⁰, К.Ю. Іващенко, А.М. Світловська представлено на рис. 2.18.

Однак, для досягнення бажаних результатів, впроваджуючи систему управлінського обліку на підприємстві необхідно вирішити ряд проблемних питань:

- відсутність чіткого уявлення про сутність і принципи управлінського обліку серед економістів та перспектив впровадження і організації системи управлінського обліку на підприємствах;

- поділ підприємства на окремі структурні підрозділи (центри відповідальності), закріплення за ними конкретних завдань і впровадження конкретних фінансових показників для створення ефективної системи внутрішнього контролю їх

⁴⁴⁹ Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.

⁴⁵⁰ Лебедик Г. В., Іващенко К. Ю., Світловська А. М. Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 137-140.

ВИКОНАННЯ;

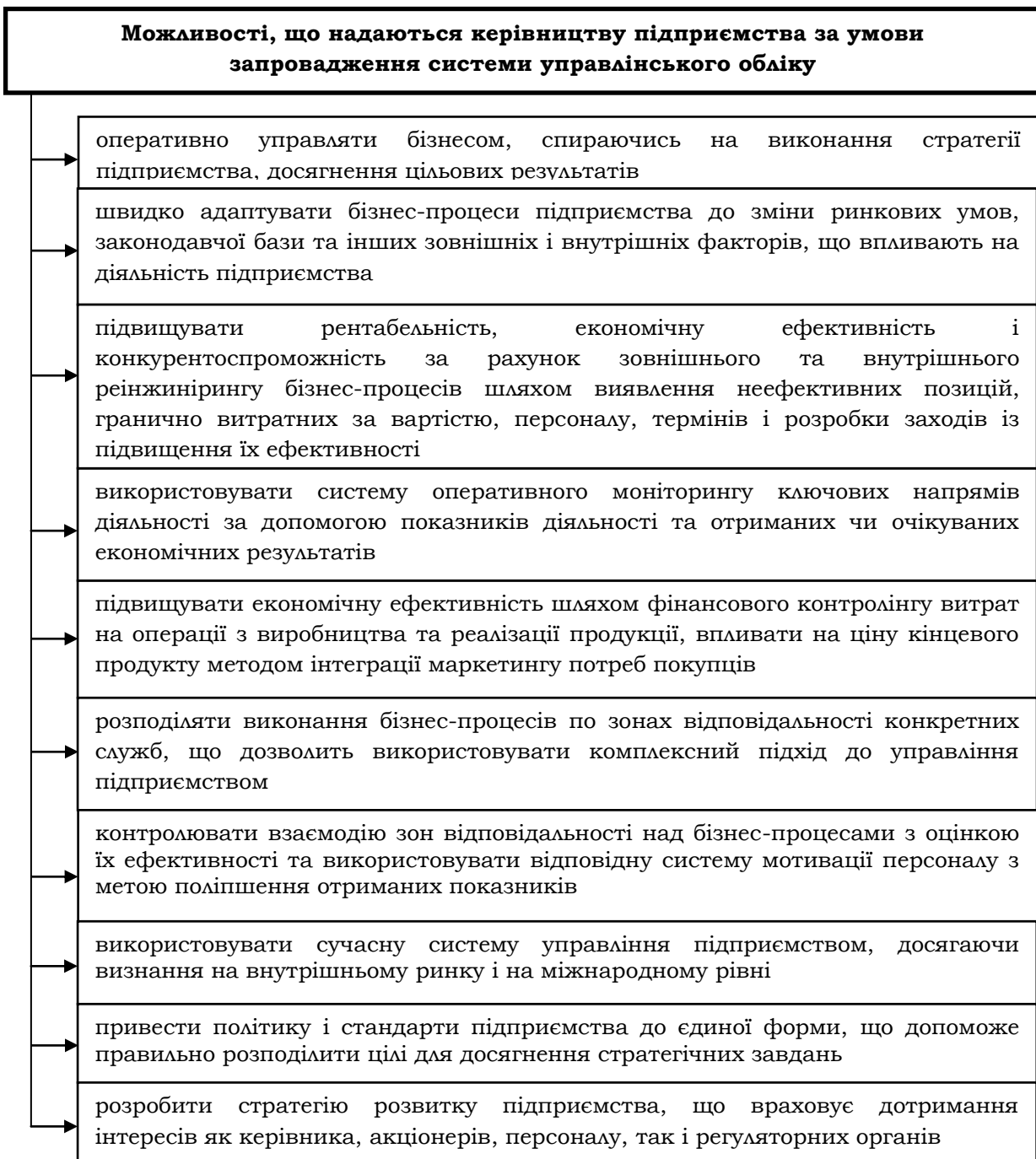


Рис. 2.18. Можливості запровадження системи управлінського обліку⁴⁵¹

- широке делегування повноважень і відповідальності на місцях;
- формування і розвиток системи комплексного планування і бюджетування на підприємстві;

⁴⁵¹ Лебедик Г. В., Іващенко К. Ю., Світловська А. М. Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 137-140.

- упровадження системи якості продукції (робіт, послуг), а також діяльності підприємства в цілому;
- організація обліку витрат не тільки за окремими видами продукції, а й за технологічними процесами, фазами виробництва, регіонами збуту;
- розроблення та впровадження системи мотивації до збільшення внеску кожного структурного підрозділу і кожного виконавця в загальний результат діяльності підприємства;
- стимулювання працівників до навчання та підвищення кваліфікації;
- упровадження інформаційних технологій не тільки для оперативної обробки інформації, а й для створення єдиного інформаційного простору з метою комунікації зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями, для оптимального і своєчасного прийняття рішень і досягнення єдиної стратегічної мети⁴⁵².

Керівництво підприємства має вирішити, чи буде впроваджувати управлінський облік власними силами, чи із залученням спеціалістів зі сторони. Кожний із цих варіантів має свої переваги та (табл. 2.8.).

Для успішної організації системи управлінського обліку на підприємствах за другим варіантом необхідні такі невід'ємні складові:

1. Аналіз взаємодії бухгалтерського та управлінського обліку.
2. Вибір методики. У залежності від складності та багатофункціональності конкретного бізнесу кожен керівник обирає, яку з методик управлінського обліку йому використовувати, яка методика допоможе йому найбільш ефективно управляти виробництвом, маючи на озброєнні необхідний обсяг планової, фактичної і прогнозованої інформації за всіма напрямками діяльності. Використання оціночних показників дозволяє орієнтувати весь колектив підприємства на досягнення поставлених стратегічних завдань.
3. Метод обліку витрат. Існуючі види обліку витрат поділяються на три великі групи – за об'єктами обліку, за повнотою включення витрат до собівартості продукції і за інтерпретацією витрат для потреб управлінського обліку.
4. Робочий план рахунків. При створенні Робочого плану рахунків усі бухгалтерські проводки за господарськими

⁴⁵² Лебедик Г. В., Іващенко К. Ю., Світловська А. М. Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 137-140.

операціями приводяться до одного або кількох типових зразків. При цьому рахунки витрат групуються і розбиваються за необхідними для обраного методу обліку аналітичними показниками.

5. Автоматизація. Необхідно вивчити ринок програмних продуктів і вибрати комп'ютерну програму, що дозволяє впровадити управлінський облік на підприємстві.

6. Кадрове питання. Обов'язки організації і ведення управлінського обліку на підприємстві можуть виконувати за рішенням керівництва.

7. Управлінська звітність. Підсумком створення системи управлінського обліку повинні стати форми звітності, в яких будуть відображені основні напрямки діяльності підприємства та їх стан у порівнянні з плановими і прогнозними даними.

Таблиця 2.8

Варіанти організації управлінського обліку на підприємстві

Можливий варіант організації управлінського обліку	Переваги	Недоліки
Найняти фірму, що спеціалізується на впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві	Робота професіоналів, які мінімізують кількість можливих помилок і відхилень, погляд зі сторони, оптимальні строки впровадження	Фірма-виконавець буде працювати з певним програмним забезпеченням, яке не завжди відповідатиме потребам конкретного підприємства; зазвичай вартісні послуги.
Упровадження власними силами	Система управлінського обліку максимально враховуватиме всі особливості підприємства, програмне забезпечення буде простим, зрозумілим і зручним та забезпечить необхідною інформацією керівників різних рівнів управління.	Висока трудомісткість

Джерело: ⁴⁵³

Крім того, О.О. Довжик та С.А. Гаркуша вважають, що на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств стоять і такі проблеми як:

⁴⁵³ Лебедик Г. В., Іващенко К. Ю., Світловська А. М. Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 137-140.

- більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

- набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

- на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;

- необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що недостача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації і перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань⁴⁵⁴.

Вирішення вище вказаних питань дасть змогу ефективно управляти діяльністю підприємства, а в перспективі – моделювати як поточний, так і перспективний фінансово-економічний стан підприємства при умові продуманої проблема інтенсифікації автоматизації цілісного управлінського обліку з врахуванням специфіки галузевих особливостей підприємств.

При веденні автоматизованої форми бухгалтерського обліку проходить інтеграція оперативного, бухгалтерського, статистичного обліків у єдину систему. З іншого боку, підприємство має можливість швидше інтегруватися у світове співтовариство.

Важливим елементом сучасного програмного забезпечення є віртуальний зв'язок, що дає змогу виключити ручне введення вхідних даних і уникнути технічних помилок.

Застосовуючи системний підхід до вирішення проблемного

⁴⁵⁴ Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.

питання щодо правильної організації управлінського обліку, М.М. Марків розширила її сферу через поділ на три блоки вирішуваних питань, а саме: методологічний, методико-практичний, ресурсний блок⁴⁵⁵.

Також, враховуючи те, що в сучасних ринкових умовах недостатньо вирішеними є проблеми щодо документування операцій в частині оперативного та стратегічного управлінського обліку та бракує методичних рекомендацій щодо захисту конфіденційної інформації, організації інформаційних потоків та економічної безпеки інформаційних систем, автором виділено шість етапів організації управлінського обліку: діагностичний, методичний, документування, автоматизації, забезпечення економічної безпеки, організаційний⁴⁵⁶.

Таким чином, можна сказати, що побудова системи управлінського обліку є непростим завданням. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій покликана вирішити завдання побудови ефективної системи управлінського обліку, кінцевий продукт якої – інформація – дозволить вирішувати всі рівні завдань управління.

Основою для правильної організації управлінського обліку є організаційна та виробнича структури підприємства.

Організаційна структура системи управління представляє схему управлінських зв'язків між управляючою та керованою її складовими і характеризується складом та інформаційними зв'язками між самостійними підрозділами та окремими виконавцями, розташованими в ієрархічній послідовності та наділеними певними правами та обов'язками.

Організаційна структура управління підприємства залежить від низки факторів:

- характеру, технології, масштабу і типу виробництва, складності виготовленої продукції, рівня технічного оснащення підприємства;
- форми організації управління (лінійної, лінійно-функціональної, матричної);
- відповідності структури апарату управління ієрархічній структурі виробництва;
- співвідношення між централізованою і децентралізованою формами управління;

⁴⁵⁵ Марків М.М. Організація управлінського обліку на деревообробних підприємствах із виробництва твердого біопалива: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 321 с.

⁴⁵⁶ Там само.

- рівня автоматизації управлінських робіт;
- кваліфікації робітників і продуктивності їх праці.

Також значний вплив на організацію управлінського обліку мають його галузеві особливості.

Ми вважаємо, що у цілому на організацію управлінського обліку, а отже і на формування собівартості сільськогосподарської продукції впливають такі фактори: трудові ресурси; матеріальні ресурси; природно- кліматичні ресурси; земля; тривалість операційного циклу; технологія та сезонність виробництва; різноманітність продукції і виробництв; біологічні активи; ринки збуту продукції. Крім специфічних властивостей сільського господарства на організацію управлінського обліку впливають і інші фактори, такі як наявність кваліфікованих працівників на всіх рівнях управління та умови реалізації продукції, яка є нерівномірною тощо⁴⁵⁷.

Процес виробництва сільськогосподарської продукції в першу чергу пов'язаний з природним процесом біологічних перетворень, адже, окрім продукції, господарства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин та тварин. Тому дія економічних законів у сільському господарстві пов'язана з дією біологічних законів, які є основою розвитку живих організмів. Види і порядок вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції є визначальними при розрахунку їх собівартості, що потребує специфічних методів і прийомів, які і повинен забезпечити управлінський облік. У господарстві в процесі виробництва за рахунок власних сил і засобів відтворюється значна частина необхідних їм засобів виробництва. Одержана сільськогосподарськими підприємствами продукція може використовуватися для посіву і як корми при вирощуванні окремої продукції тваринництва, а частина вирощених біологічних активів тваринництва та рослинництва зараховується до складу довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження)⁴⁵⁸.

Децентралізація управлінських функцій є однією з основних

⁴⁵⁷ Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). Ч. 3. Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2013. С.119-126.

⁴⁵⁸ Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.

вимог організації управлінського обліку на підприємствах, оскільки дає можливість визначити оптимальний ступінь деталізації центрів відповідальності та значно підвищити ефективність діяльності управлінського персоналу підприємства шляхом:

- виключення дублювання однакових функцій керівниками різних рівнів управління;

- звільнення вищого керівництва від необхідності вирішення

- щоденних питань та прийняття оперативних рішень і отримання ним

- можливості зосередитися на розв'язанні стратегічних проблем і координації зусиль;

- прийняття найоптимальніших і найоперативніших рішень з конкретних проблем тими управлінцями, на рівні яких вони виникають та які глибше розуміють їх суть;

- поєднання права самостійного прийняття управлінських рішень із закріпленням персональної відповідальності за їх наслідки;

- підвищення ініціативності, діловитості, наполегливості управлінців, їх досвіду управління, забезпечення морального задоволення від виконаної роботи через посилення відповідальності;

- забезпечення тісного зв'язку діяльності структурних підрозділів з відповідальністю конкретних осіб, оцінкою роботи кожного підрозділу, визначенням його вкладу в загальні результати діяльності підприємства.

Однією із характерних ознак управлінського обліку від бухгалтерського є відсутність одного єдиного стандарту: управлінський облік індивідуальний на кожному підприємстві. У кожного підприємства, в тому числі і аграрних свої особливості в управлінні діяльністю.

Формування інформаційних потоків управлінського обліку відбувається у розрізі та відповідно до специфіки виділених сегментів підприємства, яким надається пріоритетне аналітичне значення. Найважливішими з них є види продукції та центри відповідальності, що формують відповідно горизонтальні та вертикальні інформаційні потоки управлінського обліку, зміст і структура яких залежить від організаційних та технологічних особливостей діяльності підприємств.

Серед основних чинників, що характеризують організацію виробництва і визначають зміст, технологію накопичення та обробки інформації, пов'язаної з видами продукції та центрами відповідальності, є: масштаби діяльності, виробнича структура

підприємства, організаційна структура управління підприємством, характер роботи підприємства та форми організації виробництва і праці.

Як стверджують О.О. Довжик та С.А. Гаркуша «Організаційна та виробнича структури підприємства і його внутрішньогосподарський механізм є базою для побудови управлінського обліку. В різних галузях облік для потреб управління ведеться по-різному.

Загальними принципами організації управлінського обліку є такі:

1. Задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації. Управлінський облік як система повинен бути організований у підприємствах для всіх рівнів управління – оперативного, тактичного та стратегічного.

2. Обґрунтованість щодо кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «витрати – обсяг діяльності – прибуток». Витрати можна визнати достатньо обґрунтованими, якщо виробничі потужності підрозділів матимуть оптимальне завантаження.

3. Узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності. Обов'язковим у зведеному обліку є відображення власних витрат підрозділу, величини трансфертних цін на матеріальні ресурси й готову продукцію, рівня прибутку.

4. Контроль за обсягами виробництва, власними витратами та прибутком кожного підрозділу базується на використанні планів і кошторисів⁴⁵⁹.

На думку М.М. Марків, незважаючи на наявні особливості організації управлінського обліку на різних підприємствах, вона має здійснювати на основі відповідних єдиних принципів. Єдиний підхід стосовно виокремлення таких принципів серед дослідників, на даний час є відсутній. Тому, автор вважає за необхідне здійснити їх систематизацію та розробити єдиний концептуальний підхід, що сприятиме удосконаленню нормативного забезпечення організації управлінського обліку на підприємствах із врахуванням їх галузевої специфіки та дотриманням єдиних методологічних засад⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.

⁴⁶⁰ Марків М.М. Організація управлінського обліку на деревообробних підприємствах із виробництва твердого біопалива: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 321 с.

Реалізація запропонованого автором принципу орієнтації на галузеву специфіку передбачає, що організація управлінського обліку на підприємстві має здійснюватися з урахуванням організаційно-технологічних особливостей їх діяльності. Це буде основою для досягнення як оперативних, так і стратегічних цілей на всіх рівнях управління та сприятиме наближенню облікової системи до потреб менеджменту з метою реалізації стратегії розвитку підприємств.

Організацію управлінського обліку О.О. Довжик та С.А. Гаркуші пропонують проводити в такій послідовності:

- визначити організаційну структуру підприємства;
- розробити організаційну схему управлінського обліку;
- розробити схему документообігу;
- визначити біологічні активи за групами та видами продукції, які виробляє підприємство;
- організувати центри відповідальності;
- розробити бюджети для центрів відповідальності;
- визначити систему обліку витрат і калькулювання продукції, зробивши перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат, розробити систему контролю витрат.

На думку науковців, в процесі організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно зважати на те, що при функціонуванні нових внутрішньогосподарських формувань центр аналітичних розробок зміщується у низові ланки, інакше потрібно вирішувати питання методики обліку витрат та ретельніше обґрунтовуватися склад їх статей. На відміну від традиційного виробничого обліку всі види виробничих ресурсів на всіх стадіях кругообігу засобів, в процесі виробництва або обігу, закріплюються за конкретними відповідальними особами. Завдяки цьому вдається уникнути знеособлення економії чи перевитрат ресурсів, а отже, підсилити мотиваційний фактор. Дане положення є однією із головних переваг організації управлінського обліку перед виробничим.

На противагу фінансового обліку, який ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами, або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розробляє саме підприємство з урахуванням різних чинників. Тому, обліковим спеціалістам потрібно самим вибрати стратегію і тактику впровадження управлінського обліку. Послідовність упровадження управлінського обліку містить кілька етапів таблиця 2.9.

Таблиця 2.9

Етапи впровадження системи управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу

Послідовність	Назва етапу
1	2
1	Видання і затвердження управлінської облікової політики організації
2	Створення і затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку.
3	Затвердження системи рахунків управлінського обліку
4	Затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку.
5	Створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств.
6	Вибір методики контролю над виконанням бюджетів

Джерело: ⁴⁶¹

Регламентация роботи системи управлінського обліку не може обмежитись виданням управлінської облікової політики і затвердженням плану рахунків, форм первинних облікових документів, правил документообігу і т. д. Для ефективного функціонування системи управлінського обліку та фінансового менеджменту на підприємстві необхідно створити пакет внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку. Ці документи можна об'єднати в три групи (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Внутрішні організаційні стандарти управлінського обліку

Номер групи	Назва групи	Характеристика
1	Інструктивно-методична документація	До цієї групи відносяться методичні деталізовані роз'яснення, які глибше розкривають облікову політику, носять інструктивний та навчальний характер, описують фінансові операції з максимальною конкретикою.
2	Нормативно-довідкова документація	Це документи за допомогою, яких встановлюються правила групування однорідних елементів інформації. Сюди відносяться розроблені інформативні довідники, класифікатори, матриці, структура і склад витратних та дохідних статей, бюджетно-облікову структуру, тощо.
3	Документи регламентуючого характеру	До них належать документи які визначають регламенти та процедури. В них описується весь ланцюжок облікового процесу, призначаються відповідальні, розмежовуються їх функції, права і відповідальність, обумовлюються дії виконавців при настанні всіх можливих, в тому числі нестандартних подій.

Джерело: ⁴⁶²

⁴⁶¹ Москаленко В. А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу. Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. № 5. 2013 р. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2033>.

Таким чином, оволодіння методами управлінського обліку, без використання яких сьогодні неможливо ефективно управляти сільськогосподарським підприємством, стало дуже актуальним. Тому на сьогоднішній день пріоритетним завданням для прогресивних сільськогосподарських компаній стає підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу на підприємстві. Такий спеціаліст зможе забезпечити створення та функціонування обліку, як самого підприємства так і його функціональних підрозділів.

Система управлінської звітності – один з найбільш складних і важливих елементів управлінського обліку, що дозволяє керівництву підприємства, з одного боку, зрозуміти межі своїх можливостей в отриманні необхідних відомостей від виконавців, а також можливостей інформаційної та технічної служб, а з іншого боку – отримати ці відомості оформленими належним чином, тобто в тому вигляді, в якому ними зручно користуватися для прийняття управлінських рішень.

Як вважають М.М. Шигун та В.О. Іваненко, в обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують двояко. З одного боку, вона виступає системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства. Оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності, то звітність за своєю сутністю включає не лише систему економічних показників, а й виступає сукупністю способів і прийомів узагальнення даних обліку⁴⁶³.

Користувачами звітності можуть бути фізичні та юридичні особи або відповідні державні органи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття відповідних рішень. При цьому слід розрізняти зовнішніх та внутрішніх користувачів, які, в свою чергу, можуть мати прямий або непрямий інтерес стосовно інформації, яка міститься у звітності⁴⁶⁴.

У таблиці 2.11 представлені користувачі внутрішньої інформації, яких визначили К.О. Маліновська та О.В. Ткаченко.

⁴⁶² Москаленко В. А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу. Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. № 5. 2013 р. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2033>.

⁴⁶³ Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць ЖДТУ, 2008. Вип. 3 (12). С. 432- 443.

⁴⁶⁴ Там само.

**Користувачі внутрішньогосподарської звітності та
призначення її інформації**

Користувачі внутрішньогосподарської інформації	Зміст інформації	Призначення інформації звітності
1	2	3
Вищий розпорядник бюджетних коштів	- обсяг фінансування; - зміст науково-технічного проекту; - калькуляція кошторисної вартості науково-технічної продукції.	- виконання кошторису проведених науково-дослідних робіт в розрізі статей витрат.
Власник або засновники підприємства	- фактичний та запланований обсяг виконаних робіт; - фактичні та планові витрати на виробництво продукції; - дотримання бюджету витрат	- відповідність або невідповідність кошторису витрат бізнес плановим показникам; - прийняття тактичних та стратегічних рішень щодо подальшого вибору напрямів діяльності.
Керівник	- обсяг виробництва; - фактичні витрати на виробництво продукції; - справедлива вартість продукції.	- можливість укладання угод по реалізації продукції.
Менеджер	- обсяг виробництва; - норма витрат виробничих ресурсів; - ціни на виробничі ресурси.	- потреба у виробничих ресурсах; - витрати на постачання; - кількість запасів на складі.
Керівник структурного підрозділу	- запланований обсяг робіт; - фактичне виконання робіт; - фактичні витрати по підрозділах в розрізі статей.	- виконання бюджету витрат структурного підрозділу.
Бухгалтер	- планові і фактичні витрати в розрізі статей; - витрати інвестиційної діяльності; - зведена інформація про витрати в розрізі виробничих підрозділів.	- визначення фактичної і провізornoї собівартості по видах продукції; - визначення рівня рентабельності по реалізованій продукції; - контроль за відхиленнями у кошторисі витрат; - аналіз впливу факторів на собівартість продукції

Джерело: ⁴⁶⁵

⁴⁶⁵ Маліновська К. О., Ткаченко О.В. Роль внутрішньогосподарського обліку і звітності в ефективному управлінні галуззю картоплярства. Облік і фінанси АПК. 2010. № 3. С.77-82.

З огляду на диференціацію інформаційних запитів користувачів, звітність класифікується за різними ознаками. Так, залежно від того, кому подається звітність, вона поділяється на внутрішню та зовнішню.

Внутрішня звітність призначена для задоволення інтересів внутрішніх користувачів (власника, керівника, менеджерів та працівників) в достовірній та оперативній інформації стосовно будь-яких аспектів діяльності підприємства з метою прийняття ефективних та своєчасних рішень. Ця звітність становить комерційну таємницю підприємства і не підлягає оприлюдненню, оскільки її вид, зміст, форми і терміни подання встановлюються внутрішніми розпорядчими документами конкретного суб'єкта господарювання залежно від специфіки діяльності, індивідуальних потреб і вимог внутрішніх користувачів⁴⁶⁶.

У наукових джерелах наводяться різні підходи щодо класифікації видів звітності. За придатністю задоволення потреб користувачів виділяють звітність: бухгалтерську (фінансова і спеціальна (соціальна)), оперативну, статистичну й податкову⁴⁶⁷.

Щодо представлення користувачам: внутрішня (фінансова (бухгалтерська звітність)) та зовнішня (фінансова (бухгалтерська звітність), податкова (податки і збори (загальнодержавні, місцеві)), статистична, інші види звітності)⁴⁶⁸.

За економічним змістом виділяють внутрішню і зовнішню (фінансова, статистична, податкова) звітність⁴⁶⁹. Управлінська звітність має цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера.

В економічній літературі виділяються різні класифікаційні ознаки управлінської звітності (за ознаками обсягу звітності, її змісту, за видами діяльності, за форматом, рівнем і частотою представлення, за змістом інформації, рівнями управління, обсягом інформації, формами представлення).

Найпоширенішими серед управлінських звітів є: звіт про

⁴⁶⁶ Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць ЖДТУ, 2008. Вип. 3 (12). С. 432 - 443.

⁴⁶⁷ Біла Л.М. Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств: автореферат дис.... кан. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2005. 17 с.

⁴⁶⁸ Городянська Л.В. Звітність підприємства та питання уніфікації її термінології. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти», 16-17 травня 2006 року. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2006. Ч.1. 296 с. С. 24-26.

⁴⁶⁹ Орлов І.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 3-є вид., допов. і перероб. Житомир : ЖДТУ, 2008. 484 с.

виконання (цільового показника, плану, бюджету); звіт центру відповідальності (показники діяльності, контрольовані менеджером центру); звіт про ефективність (програми, проекту, підрозділу, бізнес-процесу, бізнес-відділення)⁴⁷⁰.

Склад управлінської звітності є індивідуальним для кожного окремого підприємства, проте враховуючи особливості управління можна сформулювати основні класифікаційні ознаки управлінської звітності та види звітів, необхідні для повноцінного забезпечення інформаційних потреб користувачів рис. 2.19.

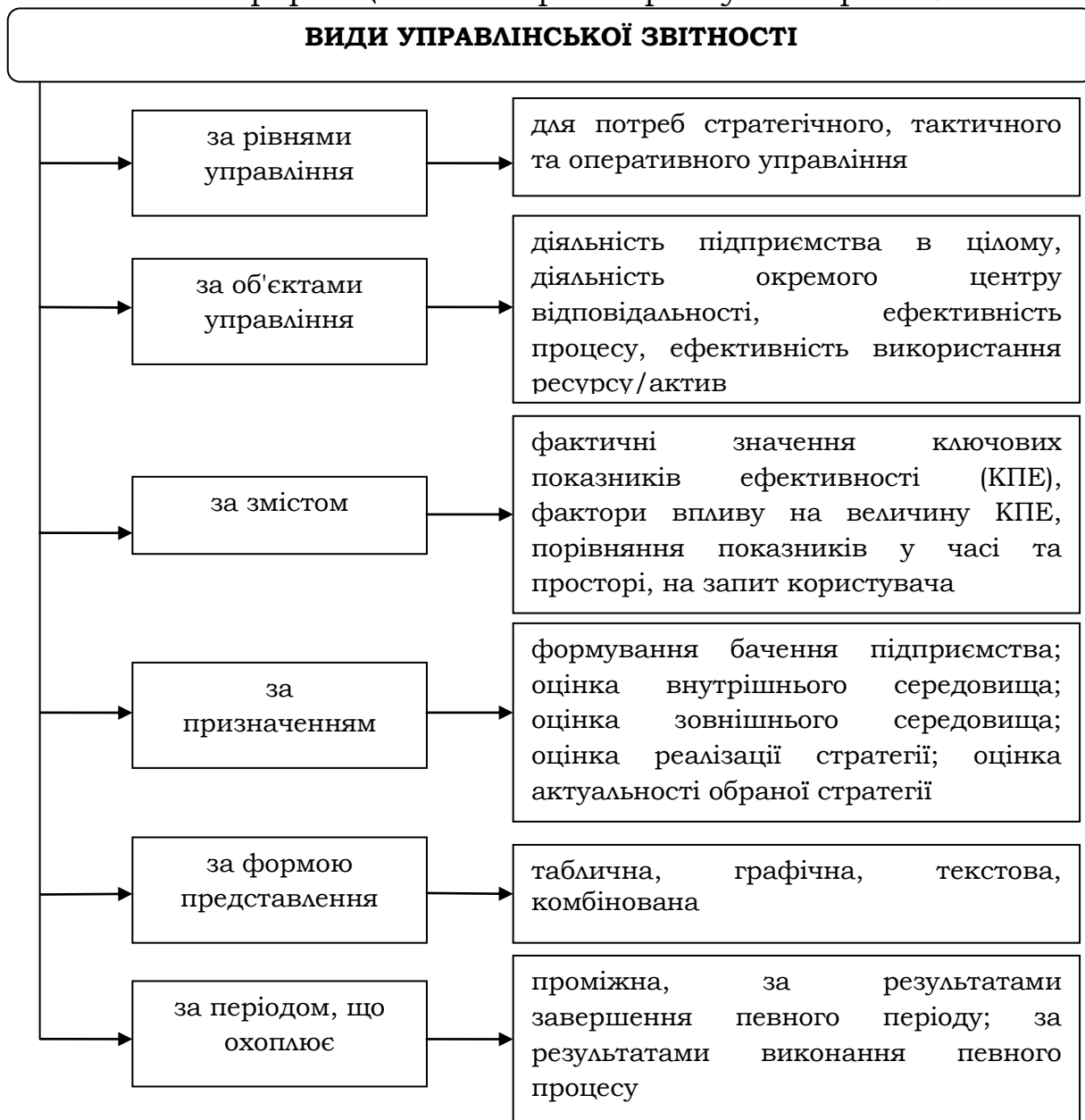


Рис. 2.19. Види управлінської звітності

Джерело: розроблено авторами на основі опрацьованих літературних джерел

⁴⁷⁰ Браун М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / Пер. с англ. М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. 226 с.

За дослідженнями П.О. Куцика, «Відповідно до рівнів управлінська звітність поділяється на ту, що надається вищому керівництву, структурним підрозділам і менеджерам нижчої ланки управління.

Також розрізняють оперативні, поточні та зведені звіти. Оперативні звіти формуються щоденно, щотижнево та щомісячно. Вони формуються на нижчому рівні управління, містять детальну інформацію про прийняття поточних рішень. Поточні звіти акумулюють оброблену та синтезовану інформацію для середнього рівня управління (в центрах прибутку, центрах інвестицій), складаються з періодичністю від щомісячного до квартального. Зведені звіти формуються з періодичністю від одного разу на місяць до одного разу на рік для вищої управлінської ланки. а їх основі приймають стратегічні рішення та здійснюють загальний контроль управлінського персоналу на середньому та нижчому рівнях.

За змістом внутрішні управлінські звіти поділяються на комплексні, тематичні та аналітичні. Комплексні звіти характеризують діяльність корпоративного об'єднання загалом та його структурних підрозділів. Вони складаються з заданою періодичністю за підсумками роботи за місяць або інший звітний період (квартал, півріччя, рік) та містять інформацію про виконання планів, про структуру доходів і витрат, величину заборгованості, рух грошових коштів тощо.

Тематичні звіти подаються за необхідності та містять інформацію про найважливіші для успішного функціонування корпоративного об'єднання показники: обсяг реалізації, втрати від браку, порушенні постачання тощо. Аналітичні звіти готуються лише за запитами управлінського персоналу та містять інформацію, що розкриває причини і наслідки результатів роботи корпоративного об'єднання за окремими аспектами діяльності.

За обсягами інформації можна розрізнити часткову та загальну звітність»⁴⁷¹.

За дослідженнями науковців⁴⁷², весь потік обліково-аналітичної інформації поділяється на три категорії:

1. Оперативна внутрішня звітність (звіти про несвоєчасність постачання виробничих запасів, поламки обладнання, факти

⁴⁷¹ Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 248-254.

⁴⁷² Іванченкова Л. В., Ткачук Г. О. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом.. Економіка харчової промисловості. 2016. Т. 8, Вип. 1. С. 73-80.

порушень технології тощо).

2. Поточна внутрішня звітність (звіти структурних підрозділів підприємства та бухгалтерії підприємства за тиждень, декаду або місяць).

3. Узагальнююча внутрішня звітність (звіти про постачання та реалізацію продукції, про технічне забезпечення, про якість продукції, про виробництво продукції, про роботу допоміжних виробництв, про наявність заборгованості тощо).

Сьогодні вчені виділили низку спільних поглядів щодо призначення управлінської звітності⁴⁷³:

– управлінська звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;

– управлінська звітність складається за центрами відповідальності і загалом по підприємству та подається управлінському персоналу різних рівнів;

– управлінська звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості діяльності підприємства та потреби управлінського персоналу;

– мета складання управлінської звітності – джерело інформації для контролю, аналізу, бюджетування та прийняття управлінських рішень.

І.В. Колос стверджує, що як правило, дані управлінської звітності допомагають менеджерам при прийнятті таких управлінських рішень, як:

1) розробка стратегій, довгострокових та короткострокових планів – використовуються дані для складання прогнозів (оптимістичного, песимістичного, середнього, найбільш ймовірного), визначення ймовірних напрямів розвитку та можливих результатів за різними варіантами прогнозів;

2) розподіл ресурсів – необхідні дані щодо ефективного та раціонального використання наявних у підприємства ресурсів при їх обмеженні за обсягом, асортиментом продукції, періодичністю закупок;

3) оцінка і контроль діяльності – співставлення реального стану з очікуваним та порівняння фактичних і запланованих ключових показників діяльності, при виявленні значних відхилень проводиться з'ясування причин та наслідків, а також обґрунтування коригуючих заходів;

4) оцінка витрат і вигод – при обґрунтованому прийнятті

⁴⁷³ Стрибулевич Т. О., Кияшко О. М. Управлінська звітність підприємств торгівлі: проблеми та перспективи розвитку. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування (Серія «Економіка»). 2011. Вип. 3(55). С. 247-253.

управлінського рішення слід враховувати витрати, пов'язані з таким рішенням, та вигоди, що будуть отримані в результаті прийняття рішення⁴⁷⁴.

Слід зазначити, що якість внутрішньої управлінської звітності визначається відповідно до потреб та вимог користувачів на основі низки критеріїв, кожен з яких виділяє окремий її аспект. Практична цінність управлінської звітності реалізується через критерій корисності, придатності інформації для прийняття ефективних рішень.

Особливої актуальності набуватиме автоматизація процесу формування внутрішньої управлінської звітності з метою створення єдиного інформаційного простору і забезпечення її користувачів своєчасною і достовірною інформацією.

Користувачі бухгалтерської інформації на практиці можуть стикатися з різними проблемами, які стосуються порушення строків надходження й оброблення документів, неякісної їх підготовки тощо, що призводить до затримання складання й подання звітності, формування недостовірних її показників.

Використання в умовах інформаційного суспільства програмного забезпечення електронного документообороту вимагає розроблення системи санкціонованого доступу до цінної інформації, пошуку можливостей зниження ризиків її втрати через відмову програм, обладнання, вірусні атаки.

Вважаємо, що внесення змін до порядку оброблення первинної бухгалтерської документації сільськогосподарських підприємств повинно відбуватися з одночасним забезпеченням захисту інформації, зокрема за рахунок відповідної кадрової роботи. Безпосередньою необхідно: ознайомити відповідних працівників з рівнями доступу до інформації, з комерційною таємницею та відповідальністю за її розголошення; створити системи контролю за зберіганням комерційної таємниці.

Управлінська звітність є кінцевим етапом облікового процесу й відображає комплекс даних про діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Тому, управлінська звітність – це синтез різних видів інформації для використання всередині підприємства. Управлінська звітність представлена у вигляді узагальнюючих показників, що необхідні зацікавленим користувачам у кожному конкретному випадку. Основна мета управлінської звітності – задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління.

⁴⁷⁴ Колос І. В. Звітність як елемент системи управління підприємством. Економіка та держава. 2006. № 8. С. 26-31.

Основними вимогами до внутрішньої управлінської звітності є:

1) її слід складати з урахуванням потреб менеджера, відповідального за досягнення результату;

2) всередині кожного підприємства повинні діяти постійні єдині форми звітів, в яких мають бути враховані особливості діяльності даного підприємства;

3) інформація, відображена у звіті, має бути конкретною і достатньою для прийняття управлінських рішень;

4) внутрішня звітність повинна відповідати принципу управління за відхиленнями;

5) вона має відповідати вимогам своєчасності й достовірності надання інформації;

6) витрати на підготовку звітності не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

Враховуючи об'єктивні і суб'єктивні чинники методології управлінської звітності важливо керуватися вимогами (рис. 2.20).

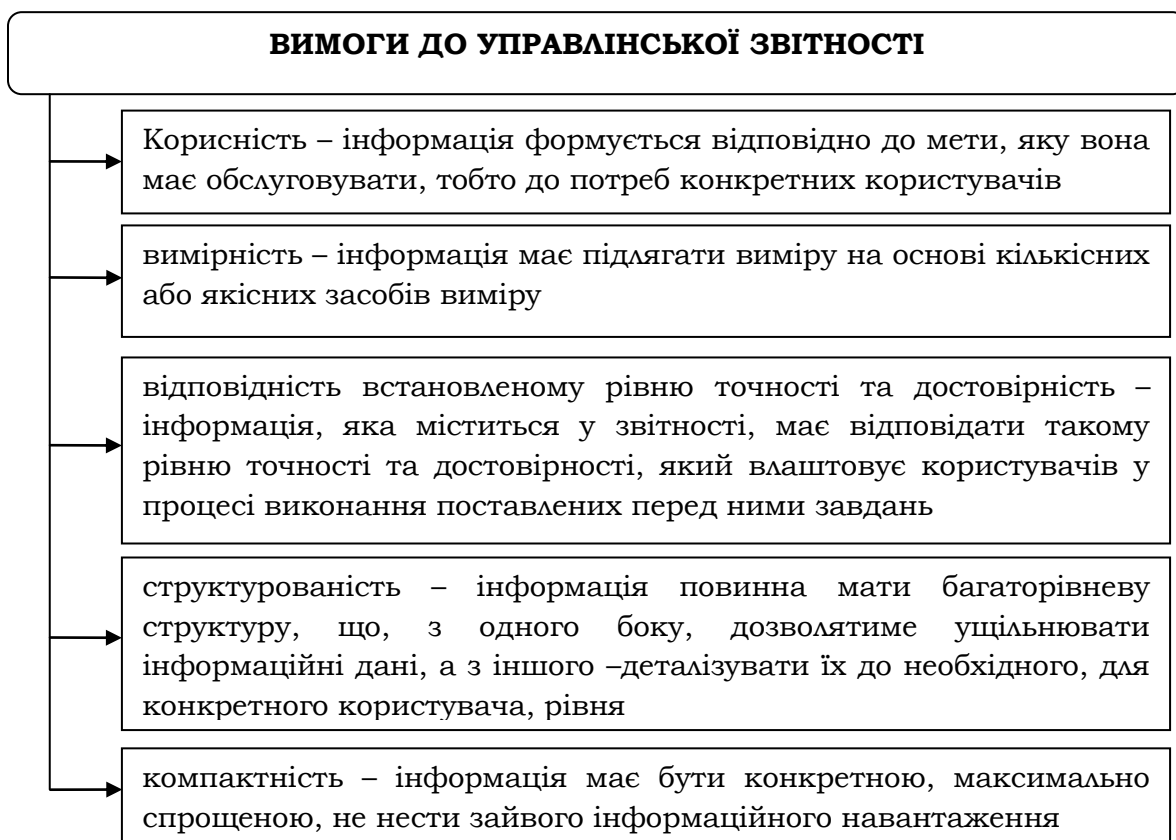


Рис. 2.20. Вимоги до управлінської звітності

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

На думку М.М. Марків процес формування управлінської звітності має здійснюватися із дотримання відповідних принципів, які забезпечать високий рівень якості обліково-

аналітичної інформації. Характеристика виокремлених нею принципів формування управлінської звітності систематизовано у вигляді таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Принципи формування управлінської звітності та їх характеристика

№	Принцип	Характеристика принципів
1	2	3
1	Релевантності	управлінська бухгалтерська звітність повинна бути корисною для прийняття конкретних управлінських рішень, а не просто інформувати про ті чи інші аспекти господарської діяльності підприємства
2	Оперативності	управлінська бухгалтерська звітність повинна формуватися в прийнятні терміни, що забезпечує збереження її релевантності при прийнятті управлінських рішень
3	Адресності	звітність повинна надаватися конкретним управлінцям відповідно до їх статусу в ієрархії управління
4	Достатності	інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і відволікати увагу управлінців на другорядні дані
5	Аналітичності	управлінська звітність повинна надавати можливість проведення аналізу з мінімальними затратами часу
6	Зрозумілості	показники управлінської бухгалтерської звітності повинні бути сформовані відповідно до правил, які є відомими управлінському персоналу
7	Достовірності	інформація із управлінської бухгалтерської звітності повинна правдиво відображати результати здійснення господарських процесів
8	Співставності	співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності
9	Повного відображення	повинна містити всю необхідну інформацію, але не бути перенавантажена зайвою інформацією
10	Періодичності	використання різних періодів часу (декада, місяць, квартал, рік)
11	Варіативності	містить кілька варіантів подій, які можуть впливати на рішення, що приймається на її основі, та сприяти вибору найкращого
12	Конкретності	містить лише ту інформацію, яка визначена метою її складання

Джерело: ⁴⁷⁵

На думку І. Б. Садовської основними принципами оцінки системи показників управлінської звітності є вимоги до неї. Тому, вона виділяє перелік вимог до формування управлінської звітності

⁴⁷⁵ Марків М.М. Організація управлінського обліку на деревообробних підприємствах із виробництва твердого біопалива: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 321 с.

сільськогосподарських підприємств:

- своєчасність складання і подання управлінських звітів, що обґрунтовується необхідністю швидкого реагування користувачів на відхилення від нормативів, бюджетів, галузевих показників та попередження ризикових ситуацій;

- достовірність і точність розрахунку показників управлінської звітності, що сприятиме посиленню аналітичної і контрольної функцій обліку в системі сучасного аграрного менеджменту;

- співставність показників управлінської звітності з відповідними бюджетами, що базується на єдиній методології розрахунку економічних показників для забезпечення єдиної системи прогнозування, планування, бюджетування, контролю і аналізу;

- оптимальність вибору показників і представлення їх в послідовності вагомості для поставлених користувачами цілей. Великий обсяг звітної інформації створює так званий «інформаційний шум» і не дає можливості зосередитись на важливих завданнях, які потребують першочергового вирішення;

- економічність звітної інформації, яка може проявитись у повній мірі лише при умові формування звітних показників за науково-обґрунтованою системою. Причому дану вимогу слід розуміти не прямолінійно, виходячи із зменшення абсолютних витрат на формування і функціонування системи звітності, але як ефективне забезпечення необхідного обсягу інформації при мінімально можливих витратах на неї⁴⁷⁶.

С. Я. Король стверджує, що управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Автор, пропонуючи алгоритм формування управлінської звітності зауважує, що вихідною точкою алгоритму є вимоги користувачів управлінської звітності до інформації, необхідної для прийняття рішень. Такі вимоги визначають мету, завдання і основні параметри управлінської звітності. Далі через порівняння вимог до управлінської звітності з показниками інших форм звітності встановлюють необхідність у визначенні додаткових показників і формалізують вимоги до організації та методики управлінського обліку. Наступним кроком процесу формування управлінської звітності є вибір методичних прийомів

⁴⁷⁶ Садовська І.Б. Вимоги до формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств. Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету / Редколегія: Л.П. Серета (головний редактор) та інші. Вінниця, 2008. Вип. 36. С. 281-285.

управлінського обліку, які забезпечують отримання даних, додаткових до вже наданих іншими обліковими системами⁴⁷⁷.

На сучасному етапі для більшості підприємств проблема вдосконалення звітної інформації набуває все більшого значення. Особливості організації управлінської звітності визначаються особливостями діяльності господарюючого суб'єкта та його організаційної структури.

Більшість форм звітності сільськогосподарських підприємств є типовими. Так, для відображення різноманітних процесів в галузі тваринництва використовуються такі основні типові форми: Звіт про рух худоби та птиці на фермі, Звіт про рух молока, Звіт про рух матеріалів, Виробничий звіт.

Недоліком названих звітів є відсутність показників якості. Наприклад, у Відомості руху молока можна відображати кількість надоеного молока не тільки в натурних одиницях, а й в перерахунку на базисну жирність.

Форма Звіту про рух матеріалів була б ефективнішою, якби мала наповнення інформацією якісного змісту (які запаси на складі є застарілими, а які не використовуються довгий час).

Успішне функціонування системи управлінського обліку сприяє ефективній реалізації функцій загальної системи управління підприємством. Розробка та впровадження системи управлінської звітності повинна базуватися на співпраці менеджерів різних рівнів та облікових працівників.

У системі управління підприємством управлінська звітність є одним із важливих елементів зворотного зв'язку в системі внутрішнього управління і в цілому є результатом функціонування системи управлінського обліку.

Найбільш поширеною формою організації управлінської звітності є побудова її за центрами відповідальності. Однак, як стверджують Л.В. Чижевська та Н.Т. Кулікова, така побудова системи управлінської звітності має недолік – вона не дає змоги центрам відповідальності оперативно координувати свою діяльність у відповідності до результатів інших, пов'язаних підрозділів⁴⁷⁸.

До основних критеріїв формування системи управлінських звітних показників П.Я. Хомин відносить: адекватність, нейтральність, доказовість, точність, значимість, цінність,

⁴⁷⁷ Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 325-333.

⁴⁷⁸ Чижевська Л.В., Кулікова Н.Т. Організаційні засади системи управлінської звітності промислового підприємства. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2014. Т. 19. Вип. 2/6. С. 125-129.

стабільність, актуальність, детальність, гнучкість, повнота, лаконічність, доступність, економічність⁴⁷⁹.

К.В. Шевчук зазначає, що організація системи управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися за такими етапами:

- організаційний (створення групи (комітету) з управління проектом; створення робочих груп; дослідження інформаційних запитів; розробка форм облікових реєстрів та їх упровадження; створення та впровадження програмного забезпечення тощо);

- основний, або методологічний (визначення оптимального складу та структури облікового персоналу; визначення об'єктів документування та носіїв інформації; визначення переліку та розробка форм звітності; затвердження періодичності складання та строків подання звітності; розробка стандартів звітності тощо);

- адаптаційний (діагностика та моніторинг управлінської звітності; удосконалення існуючої системи управлінської звітності відповідно до впливів зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства тощо)⁴⁸⁰.

Управлінська звітність виконує функцію управління обліком з метою збору, накопичення та надання інформації, необхідної для прийняття економічних рішень, які б гарантували існування підприємства в довгостроковій перспективі.

П. П. Німчинов наголошує на тому, що: «для бухгалтерського обліку звітність як система узагальнених показників є директивною, вказівкою, в яких показниках слід узагальнювати дані поточного обліку»⁴⁸¹.

У рамках управлінського обліку розробляються і впроваджуються форми внутрішньої звітності, різні за своїм змістом і структурою залежно від масштабів діяльності підприємства, галузі економіки, завдань, що вирішуються керівництвом.

Порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності як одного з основних об'єктів управлінського обліку має важливе значення.

На сучасному етапі складання внутрішньої звітності, як і організація управлінського обліку, на законодавчому рівні не

⁴⁷⁹ Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 350 с.

⁴⁸⁰ Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6(3). С. 137-140.

⁴⁸¹ Німчинов П. Загальна теорія бухгалтерського об-ліку. К. : Вища школа, 1977. 240 с.

регламентоване, тому кожне підприємство має право встановлювати свої вимоги до її форми, а це дозволяє вирішувати управлінські завдання на основі оперативної, своєчасної, достовірної, детальної інформації відповідно до цілей, визначених підприємством.

Зарубіжні вчені (А. Дейлі⁴⁸², Б. Штайнмайер, Рей Вандер⁴⁸³) пропонують рекомендації щодо правильного складання внутрішньої звітності, а саме:

- звіт повинен бути корисним менеджеру;
- не варто занадто заглиблюватися в минуле; навпаки, корисніше шукати інформацію, використання якої дозволить поліпшити подальшу роботу центру відповідальності;
- не слід занадто часто змінювати формати внутрішньої звітності;
- не слід перевантажувати звітність розрахунками;
- звіти повинні охоплювати найголовніше: те, що наближає всіх працівників до виконання плану;
- бухгалтеру потрібно проводити бесіди з менеджерами всіх рівнів;
- показники різних рівнів управління повинні взаємодіяти один з одним та взаємно контролюватися.

Структуру та зміст внутрішньої звітності зумовлюють ряд чинників, які пов'язуються і з організацією управлінського обліку:

1. підпорядкованість інформаційним запитам менеджером;
2. стан розвитку системи управлінського обліку (спостереження, вартісне вимірювання, угруповання і узагальнення фактів цієї діяльності);
3. якісний рівень нормативно-правового регулювання обліку в діючих умовах розвитку економіки;
4. самостійність підприємства у визначенні змісту та структури форм звітності та періодичності її подання з урахуванням потреб управління;
5. професійний рівень бухгалтерів та менеджерів.

Періодичність, форми, а також набір показників внутрішньої звітності обумовлюються метою складання внутрішньої звітності та рядом факторів (рис 2.21).

Внутрішня звітність забезпечує інформування зацікавлених осіб про відповідність фактичних результатів діяльності

⁴⁸² Дейли А., Штайнмайер Б. и др. Контроллер и контроллинг. Главы из книги. Финансовая газета. 1997. № 34-47. С. 10-11.

⁴⁸³ Рэй Вандер Вил., Палий В. Управленческий учет. М.: Инфра-М, 1997. 447 с.

очікуваним або бажаним, тобто відображає зворотній зв'язок. Інформація зворотного зв'язку, як правило, проходить через систему внутрішньої звітності, яка є невід'ємною частиною більш загальної системи внутрішнього контролю підприємства.

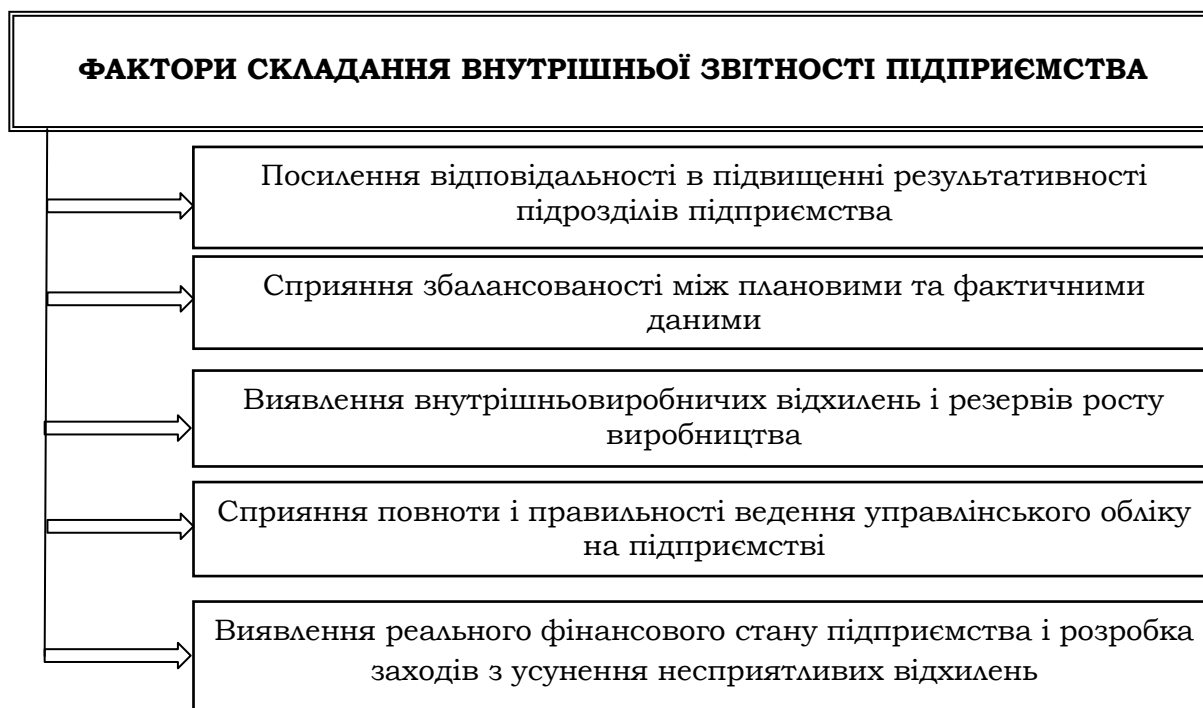


Рис. 2.21. Фактори складання внутрішньої звітності підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

Облікова інформація та показники, що відображується у внутрішній звітності вирішують основну задачу – як найповніше відповідати на поставленні системою управління питання. Внутрішня звітність підприємства є зв'язуючою ланкою в процесі здійснення підприємницької діяльності та її управління.

Правильно сформована система внутрішньої звітності для вищого керівництва є точною та вичерпною характеристикою певного підрозділу, а отже основою управлінських рішень.

На думку дослідників І.М. Вигівської та О.А. Чухліб,⁴⁸⁴ впровадження внутрішньої звітності повинно містити в собі два процеси: організація формування внутрішньої звітності та методика формування такої звітності. Кожен із зазначених етапів має свої особливості, які обумовлені впливом відповідних факторів та повинні бути закріплені у внутрішніх нормативних

⁴⁸⁴ Вигівська І.М., Чухліб О.А. Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування. Вісник ЖДТУ. 2011. № 3(57). С.33-35.

документах (рис. 2.22).



Рис. 2.22. Фактори та особливості формування внутрішньої звітності

Джерело: 485

Відповідальність за організацію складання, подання та

485 Вигівська І.М., Чухліб О.А. Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування. Вісник ЖДТУ. 2011. № 3(57). С. 33-35.

збереження оброблених даних внутрішньої звітності протягом встановленого терміну, несе керівник (власник) або уповноважений орган (матеріально відповідальна посадова особа), який здійснює управління підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. При цьому суб'єктами в організації складання та подання внутрішньої звітності виступають керівники підприємства - директор та головний бухгалтер, об'єктом - обліковий і аналітичний процеси, структура обліково- економічних підрозділів апарату управління, праця виконавців - людей, зайнятих обліком, контролем та аналізом, організаційне, правове та технічне забезпечення обліку, контролю і аналізу та їх розвиток, тобто система бухгалтерського обліку.

В.Ю. Фабіянська висловлює впевненість в тому, що організація формування внутрішньої звітності складається з двох частин: перша - належить виключно засновнику (керівнику); друга - є спільною: керівника і облікового апарату⁴⁸⁶.

На думку науковців, слід чітко відрізнити поняття «організація» і «складання» внутрішньої звітності. Організація процесу підготовки внутрішньої звітності - це прерогатива засновника (керівника), друге - виключно обов'язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології складання відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу⁴⁸⁷.

На першому етапі складання внутрішньої звітності досліджуються найбільш придатні щодо технології виробництва методичні прийоми обліку. На цьому етапі проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, їх проектування, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах; встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; вибір методу оцінки активів підприємства; вибір номенклатури статей витрат, способу калькулювання собівартості; вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибір і затвердження переліку типових бухгалтерських проводок; визначення переліку та розробки форм внутрішньої звітності і

⁴⁸⁶ Фабіянська В.Ю. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2011. 183 с.

⁴⁸⁷ Там само.

порядку їх заповнення.

Другий етап організації складання внутрішньої звітності, технічний, – це вибір форми, що найбільше відповідають галузі та розміру даного підприємства. Він полягає: 1) у виборі способу обробки облікових даних – безкомп'ютерного та комп'ютеризованого; 2) розробці переліку і форм звітності.

Організація складання звітності залежить від обсягу облікових робіт, наявності комп'ютерної техніки, інших умов, а також від тієї облікової політики, яку прийняло підприємство.

В якості основної вихідної інформації для внутрішньої звітності підприємства є цільові показники та облікова інформація. Цільові показники формуються на основі аналізу зовнішнього середовища та оцінки поточного фінансового стану підприємства. Загальну структуру руху облікової інформації для формування показників внутрішньої звітності наведено на рис. 2.23.

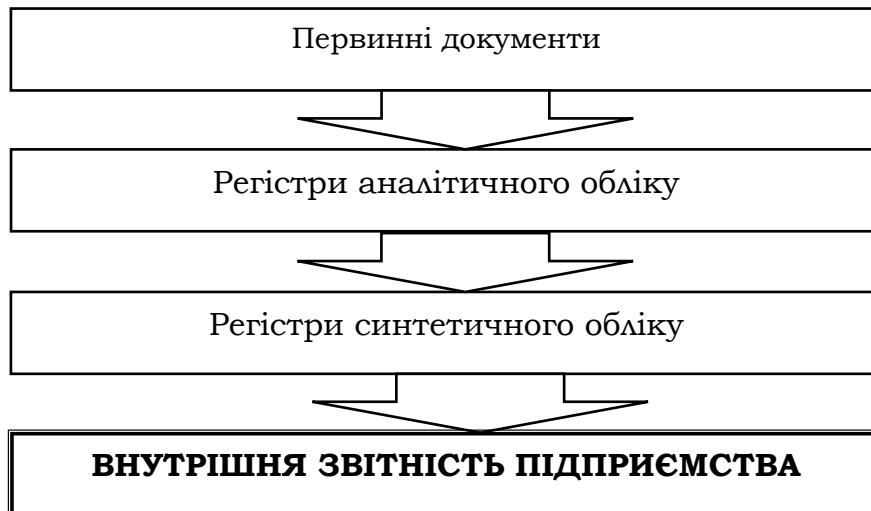


Рис. 2.23. Загальна структура руху облікової інформації при формуванні звітності

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених лідетатурних джерел

Принциповою особливістю і перевагою управлінського обліку є його оперативність, яка дозволяє аналізувати баланс підприємства щодня. Адже отримані в кінці кварталу звітні дані вже не можуть вплинути на прийняті в поточній діяльності рішення і є непотрібними. Тому надмірно ускладнювати й деталізувати форми звітності не варто.

За дослідженнями науковців, внутрішня управлінська звітність повинна бути:

- оперативною, короткою, але достатньою і корисною, тобто поданою саме тоді, коли вона необхідна для прийняття конкретних управлінських рішень і без зайвої інформації, щоб

можна було оперативно оцінити її зміст;

- доцільною, точною, достовірною та об'єктивною, тобто відповідати меті для якої вона була підготовлена;

- адресною та зрозумілою, тобто конкретний відповідальний менеджер повинен отримувати звітність, що містить ту інформацію, у якій зацікавлений саме він;

- порівнянною з іншими звітами та аналітичною. Тобто керівник повинен мати можливість проаналізувати звітність, затративши на це мінімум часу⁴⁸⁸.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що внутрішня управлінська звітність має свої особливості, які взаємопов'язані з управлінським обліком:

- на відміну від фінансової, статистичної та податкової звітності, вона містить інформацію, що формується лише за запитами внутрішніх користувачів;

- процес формування внутрішньої звітності не регламентується законодавчими і нормативними актами;

- склад і зміст звітних показників (натуральних і вартісних, кількісних і якісних), форма і строки їх подання встановлюються підприємством самостійно, виходячи з його організаційно-правової форми, виду діяльності, стратегії та тактики управління, кваліфікації управлінського персоналу.

Таким чином, можна стверджувати, що сформована внутрішня управлінська звітність підприємства є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень менеджерами підприємства на різних рівнях. Внутрішня звітність є більш гнучкою до мінливих інформаційних запитів менеджера та може швидко адаптуватись до нових принципів прийняття ефективних управлінських рішень, що використовуються в управлінській практиці підприємств. Удосконалення форм внутрішньої управлінської звітності здійснюється із розвитком управлінського обліку.

2.4. Сучасний обліковий інструментарій управління витратами як фактор підвищення рівня конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку

Витрати як економічна категорія відіграють ключову роль в процесі виробництва продукції. За одним із тверджень, практично

⁴⁸⁸ Васюк Н. В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві. Вісник соціально-економічних досліджень. 2013. Вип. 1. С. 40-45.

будь яке обґрунтування управлінських рішень щодо розвитку підприємства базується на показникові витрат на виробництво⁴⁸⁹.

Управління витратами підприємств є дуже важливим у нинішніх умовах, оскільки ринкові механізми зумовлюють послаблення уваги до витрат⁴⁹⁰. Складовими системи управління витратами, необхідно вирішити такі завдання: розробити план витрат, собівартості і матеріальне стимулювання за його виконання; дати оцінку процесу виконання плану та його коригування; оцінити результати виконання плану і визначити розміри винагороди працівників.

Поняття «управління витратами» науковці розглядають на основі: спрямованості на витрати як об'єкт управління; управління витратами - це управлінські дії із зниження витрат, або контроль їх рівня; управління витратами це система управління процесами формування витрат, у межах якої реалізуються функції управління; мета управління витратами – досягнення підприємством високого економічного результату⁴⁹¹. Однак недостатньо обґрунтованими залишаються питання складових облікового забезпечення управління витратами, а також виділення основних завдань на рівні стратегічного та тактичного управління.

Пошук шляхів зниження витрат виробництва, в сучасних умовах, розглядають як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутривиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції.

Витрати як економічна категорія в історичному аспекті на кожному етапі розвитку економіки та формування економічної думки набували відповідних характеристик та трактувань.

Підприємство в процесі своєї діяльності здійснює витрати на виробництво і реалізацію продукції, розширення виробництва, відтворення основних фондів, соціальну політику і т. д. Економічне використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів при виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг є

⁴⁸⁹ Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Іванова Л. С. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарським підприємством. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 17. С. 17-21.

⁴⁹⁰ Производственный менеджмент / [С.Д. Ильенкова, А.В. Бандурин, Г.Я. Горобцов и др.]; под ред. С.Д. Ильенковой. М. : ЮНИТИ ДАНА, 2000. 583 с.

⁴⁹¹ Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Іванова Л. С. Теоретико-організаційні засади формування системи управління виробничими витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2016. № 17. С. 7-13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_17_3.

умовою підвищення ефективності виробничих процесів і збільшення прибутку.

Кожне підприємство потребує оперативної, достовірної та повної інформації про склад виробничих витрат, що дозволяє адекватно реагувати на зміни результативності його господарської діяльності та на процеси, що відбуваються як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі та впливають на його економічний стан⁴⁹².

Для прийняття правильних управлінських рішень та оптимізації виробничих факторів, у тому числі раціонального використання потенціалу підприємств керівники повинні базуватися на оперативній та можливій для використання обліковій інформації. Будучи частиною управління, обліково-аналітичне забезпечення дає важливу інформацію, яка дозволяє контролювати поточну діяльність підприємства, планувати його стратегію і тактику оптимально використовувати ресурси, вимірювати і оцінювати результати діяльності.

За словами О.В. Пархоменка інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї інформації, що використовується, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання⁴⁹³.

Теорія і практика господарювання в ринкових умовах свідчать, що витрати є найважливішим об'єктом управління. У практичній діяльності витрати слугують за каталізатор, обмежуючий фактор прибутковості, тому їм слід приділяти найбільше уваги в системі управління діяльністю підприємства.

Вирішення проблеми відповідності інформаційного забезпечення потребам управління витратами суб'єкта господарювання потребує суттєвого удосконалення організаційних та методологічних засад обліково-аналітичної складової системи управління. За цих умов особливої актуальності набуває проблема посилення контрольних функцій обліку, підвищення аналітичності, оперативності облікової інформації, своєчасного забезпечення користувачів об'єктивною, достовірною, неупередженою інформацією, а також розробки методик використання інформаційних потоків для прийняття виважених

⁴⁹² Радіонова Н.Й. Загальні аспекти управління виробничими затратами українських підприємств в умовах економічної кризи. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2017. № 1-2. С. 77-83. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat2017_1-2_12.

⁴⁹³ Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.02.Київ, 2006. 24 с.

управлінських рішень стосовно зниження витрат та підвищення доходності підприємств, посилення їх ділової активності⁴⁹⁴.

У працях сучасних вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів наведено різні підходи до визначення витрат. Поняття «витрати» визначають з двох позицій: витрати підприємства та витрати виробництва (виробничі витрати). Приведемо кілька визначень витрат.

У словнику з економіки наведено таке визначення витрат: витрати – це явні і неявні витрати, що здійснені підприємством в процесі виробництва продукції; явні витрати – це здійснені підприємством платежі за використання факторів виробництва (праці, капіталу), якими воно не володіє; неявні витрати – це альтернативні витрати підприємства, пов'язані з використанням його власних ресурсів виробництва, тобто це втрата доходу, який міг би бути отриманий при здаванні в оренду (або продажі) ресурсів підприємства⁴⁹⁵.

У тлумачному словнику російської мови (С. Ожегова і Н. Шведової) під витратами мається на увазі те, що витрачено⁴⁹⁶.

На думку О. Попова, витрати – це кількість ресурсів, вимірюваних у грошовому вираженні, витрачених:

1) на придбання інших ресурсів, які називаються в бухгалтерському обліку активами (наприклад, при покупці автомобіля або бензину кошти трансформуються в основні засоби або паливо);

2) на інші цілі бізнесу, що призводять до утворення активів (наприклад, при оплаті ремонту автомобіля або витрачанні бензину зменшується кількість грошових коштів або палива, але інші активи не виникають)⁴⁹⁷.

Н.Й. Радіонова стверджує, що поняття «витрати» можна визначити з двох позицій: витрати підприємства та витрати виробництва (виробничі витрати). Витрати підприємства – це витрати на створення виробничих запасів матеріально-технічних ресурсів, послуги (роботи) постачальників, а також витрати підприємства, які безпосередньо не пов'язані з його господарсько-

⁴⁹⁴ Подолянчук О. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства. Економіка АПК. 2010. № 3. С. 54-57.

⁴⁹⁵ Словарь по экономике (Кристофер Пасс, Брайен Лоуз, Лесли Девис) / Пер. с англ. под ред. П. А. Ваткина. СПб : Экономическая школа, 2004. 752 с.

⁴⁹⁶ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений. 7-е изд., доп. М. : Азбуковник, 1999. 944 с.

⁴⁹⁷ Попов А. И. Экономическая теория: учебник для вузов. СПб : Питер, 2001. 464 с.

виробничою діяльністю. Можна вважати, що витрати підприємства – це його активи, що відображаються в балансі та здатні принести доход в майбутньому. Виробничі витрати – це вартість частини ресурсів (витрат) підприємства, які витрачені на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг за певний (звітний) період⁴⁹⁸.

В. Сопко зазначає, що поняття виробничих витрат формується з погляду використання у процесі виробництва різних речовин та сил природи на виготовлення нового продукту. Грошове вираження суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість». Зміст термінів «витрати» і «собівартість» об'єднується в понятті витрати виробництва. «Витрати виробництва» – це сходинка від абстрактного, якою є вартість, до конкретного - собівартості⁴⁹⁹.

Н.Й. Радіонова вважає, що поняття «виробничі витрати» більшість науковців визначають як економічні витрати, що включають усі платежі, які належать власникам ресурсів і достатні для того, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для забезпечення виробничого процесу. На її думку, найбільш повним визначенням виробничих витрат, є таке: «виробничі витрати - це вартісне вираження різних видів ресурсів, використаних у процесі виробничої діяльності підприємства за звітний період»⁵⁰⁰. Крім цього, автор зазначає, що під виробничими витратами слід розуміти зовнішні витрати на оплату робіт/послуг постачальників, а також внутрішні витрати, що тлумачаться як компенсація за самостійне використання підприємством власних ресурсів. Отже, поняття «витрати підприємства» є більш широким, ніж поняття «виробничі витрати». Разом із тим, поняття «витрати на виробництво» і «виробничі витрати» можна розглядати як синоніми, оскільки їх визначення ґрунтується на вартісній оцінці основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів, спожитих у процесі виробництва⁵⁰¹.

⁴⁹⁸ Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 4. С. 59-65. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2016_4_10.

⁴⁹⁹ Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

⁵⁰⁰ Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 4. С. 59-65. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2016_4_10.

⁵⁰¹ Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства. Науковий вісник Національної академії статистики,

Сорока С., узагальнюючи інформацію щодо історії обліку витрат, виділяє п'ять етапів розвитку знань про витрати (рис. 2.24).

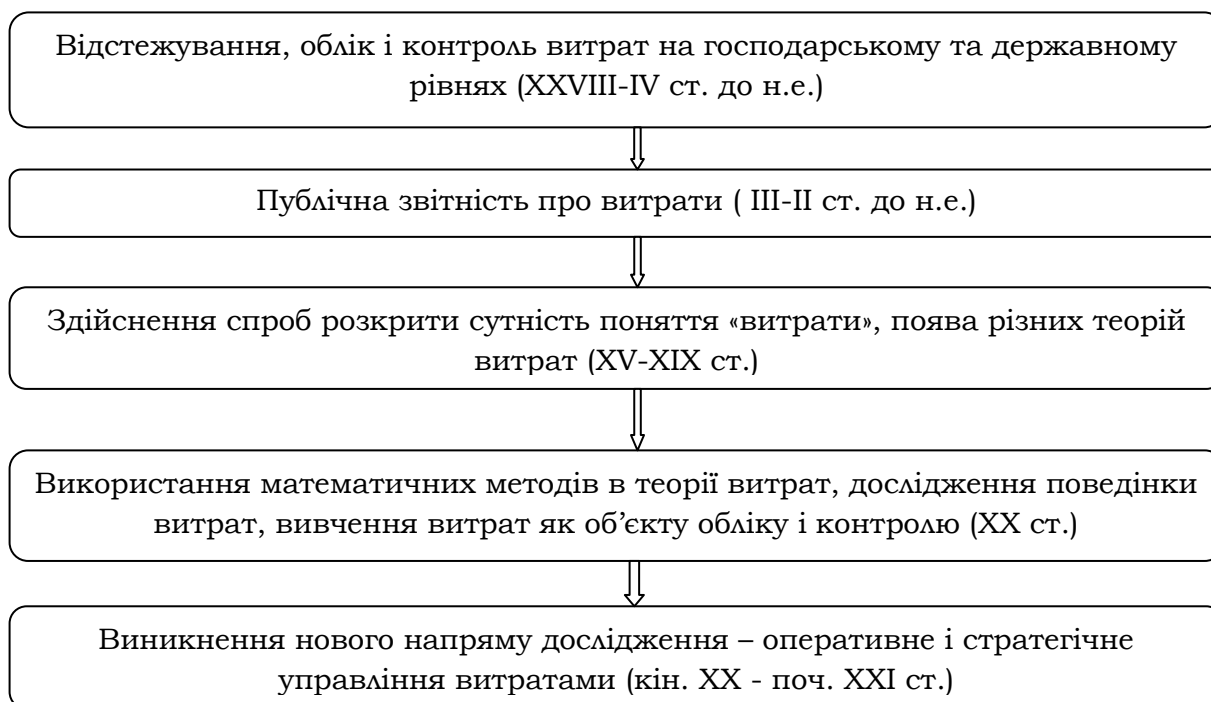


Рис. 2.24. Етапи розвитку знань про витрати

Джерело: ⁵⁰²

На думку науковців, серед вчених-економістів досягнуто певного консенсусу щодо трактування сутності витрат як вартості ресурсів, використаних підприємством для здійснення господарської діяльності⁵⁰³. Так, Г.Н. Климко, В. П. Нестеренко та Л.О. Каніщенко вважають, що витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності⁵⁰⁴.

Продовжуються дискусії щодо розмежування понять «витрати» і «затрати».

І. А. Бланк розтлумачує ці поняття таким чином «затраты – это выраженные в денежной форме расходы, которые предприятие несёт в процессе осуществления своей

обліку та аудиту. 2016. № 4. С. 59-65. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2016_4_10.

⁵⁰² Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. URL: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/tULK2b.pdf

⁵⁰³ Гаценко-Колумбет О.П., А.З Кургінян Формування облікової політики щодо витрат виробництва. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки 2012. № 4(62). С. 52-54.

⁵⁰⁴ Клименко Г. М., Нестеренко В. П., Каніщенко Л. О. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: навч. Посібник. К. : Вища школа. Знання, 1997. 743 с.

хозяйственной деятельности»⁵⁰⁵. Він поділяє їх на два види – поточні (операційні) та інвестиційні.

За І. А. Бланком поточні (операційні) витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми⁵⁰⁶:

- издержки производства – выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на производство продукции;

- издержки обращения – выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на осуществление торговой (торгово-посреднической, сбытовой) деятельности предприятия;

- издержки размещения – затраты, связанные с размещением эмитируемых предприятием ценных бумаг (акций, облигаций) на первичном фондовом рынке.

Таким чином, аналіз літературних джерел, виданих російською мовою, показує, що немає конкретного чіткого трактування різниці між такими поняттями, як «затрати», «расходы», «издержки». В українській економічній і нормативно-правовій літературі вони представлені одним терміном «витрати», який у перекладі російською мовою означає і «затраты», і «расходы», і «издержки».

А.М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило вважають, що російські категорії «затрати», «расходы», «издержки» є синонімами⁵⁰⁷.

У вітчизняній економічній літературі переважає слово «витрати», однак трапляються й такі поняття, як «затрати» та «видатки».

Окремі науковці, беручи до уваги той факт, що під час розробки національних П(С)БО, багато чого було запозичено із МСФЗ, зокрема і визначення витрат, вважають, що англійський термін «expenses», який фігурує в МСФЗ, відповідає українському «витрати» та російському «расходы», що вживаються в П(С)БО та ПБО відповідно⁵⁰⁸.

Підходи до трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведемо в таблиці 2.13.

⁵⁰⁵ Бланк И. А. Управление прибылью. К. : Ника-Центр; Эльга, 1998.

⁵⁰⁶ Бланк И. А. Управление прибылью. К. : Ника-Центр; Эльга, 1998.

⁵⁰⁷ Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2004. № 11 (41). С. 85-88.

⁵⁰⁸ Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія; за заг. ред. Пилипенка А. А. Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.

Визначення поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку

№ з/п	Стандарт	Визначення
1	п. 3 НП(С)БО1	зменшення економічних вигід 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)
2	п. 6 П(С)БО16	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	п. 2 ПБУ10/99	зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)
4	IFRS	зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відпливу або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
5	GAAP	фактичні або передбачувані відпливи грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії

Джерело: ⁵⁰⁹

М.І. Скрипник зазначає, що термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за цей період ставляться у відповідність доходам⁵¹⁰.

Л.В. Івченко⁵¹¹ зазначає про відмінність поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному зі всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому зі всіх можливих варіантів використання. Розуміння економічних витрат зумовлено

⁵⁰⁹ Там само.

⁵¹⁰ Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf

⁵¹¹ Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства понять. URL: http://www.rusnauka.com/11.NPrt_2007/economics/22418.doc.htm

обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

Ознаки розмежування категорій «витрати» і «затрати» наводить О. Г. Шпикуляк, які представлені в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Розмежування категорій «витрати» і «затрати»

Ознаки	Категорія	
	Витрати	Затрати
Показник	Вартісний	Натурально-речовий
Ресурси і активи	Ресурси і активи	Вартість одиниці ресурсів і активів, вкладених у виробництво
Рівень	Визначається технологією і організацією виробництва	Визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів
Вплив	Продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту	Прибутковість бізнесу і конкурентоспроможність товару
Мінімізація	Покращення техніко-технологічного оснащення і організація праці	Оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятими цінами

Джерело: ⁵¹²

Різноманітність підходів до формулювання поняття витрат можна підкреслити висловом А. Паркінсона: «істинних витрат не існує, оскільки визначення витрат включає (для всіх витрат, за винятком безпосередніх операцій з виробництва товару або виконання послуги) цілу серію припущень, наприклад, в тій частині, яку необхідно віднести до накладних витрат у витратах на виробництво товару (виконання послуг)»⁵¹³.

Поняття витрат в економічній науці базується на загальній ідеї обмеженості ресурсів і можливості альтернативного використання їх, оскільки вибір певного варіанта виробництва зумовлює втрату вигод використання відповідних ресурсів найкращим із можливих методів.

Одним з найважливіших аспектів організації обліку на підприємствах є розробка класифікації витрат, здатної задовольняти інформаційні потреби системи управління.

За визначенням Н.Й. Радіонової⁵¹⁴ класифікація витрат – це процес розподілу видів та різновидів витрат на окремі категорії. Класифікація витрат необхідна для того, щоб:

⁵¹² Шпикуляк О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. Економічні науки: зб. наук. праць. Луцьк, 2008. Вип. 5 (20); Ч. 1. 367 с.

⁵¹³ Паркінсон А. Финансы и ПК для менеджеров. Книга 3. Изменение затрат и принятие решений. М. «Союзмединформ», 1993.

⁵¹⁴ Радіонова Н.Й., Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

- визначити найважливіші характеристики витрат, які мають свої особливості й тому заслуговують спеціалізації;
- розглянути, в якій мірі ці виділені характеристики властиві іншим класам витрат;
- поліпшити розуміння процесу управління витратами.

При цьому для ефективної класифікації витрат необхідно визначити, до якого напряму управління витратами вони належать – тобто йдеться про поточне чи стратегічне управління. Правильно застосована класифікація витрат забезпечує якість прийнятих рішень щодо раціоналізації витрат й збільшення прибутку підприємства.

Традиційно, класифікаційними ознаками виділено: економічні елементи, спосіб включення до собівартості, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, заплановані норми й нормативи, обсяг виробництва, вплив управлінських рішень, ступінь регулювання, ефективність, додаткової одиниці продукції та збільшення обсягів виробництва. Використання інформації про витрати для прийняття рішень; організація поточного контролю витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності; прогнозування і регулювання витрат – на основі такої класифікації вирішуються складно або не вирішуються взагалі.

Так, П(С)БО 16 «Витрати»⁵¹⁵ в силу своєї спрямованості на розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності і задоволення потреб зовнішніх користувачів, групування витрат здійснює за окремими розрізненими ознаками: видами діяльності, функціональним призначенням, економічними елементами, способом перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Класифікація витрат згідно з П(С)БО 16

Статті витрат	Витрати за видами діяльності	Витрати за елементами
1	2	3
-Виробничі витрати (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг) - Загальновиробничі витрати - Адміністративні витрати - Витрати на збут - Інші операційні витрати	<i>Витрати операційної діяльності</i>	Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: - матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати.

⁵¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, з наступними змінами і доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

1	2	3
- Фінансові витрати; - Втрати від участі в капіталі - Інші витрати	<i>Витрати фінансової та інвестиційної діяльності</i>	

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених лідетатурних джерел

За способом перенесення вартості на продукцію у складі витрат на виробництво виділяються прямі і непрямі витрати.

У П(С)БО 16 «Витрати» наведено визначення прямих витрат, а їх склад розкривається через прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати виробничого характеру.

За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат в стандарті передбачається групування витрат на змінні та постійні, але стосується воно лише загальновиробничих витрат і пов'язано з їх розподілом між видами продукції та списанням.

Кожне групування витрат ґрунтується на тому, що окремі види витрат мають різний характер формування та способи зміни, зв'язки з виробничим процесом, неоднакову еластичність щодо мінливих внутрішніх й зовнішніх умов, різняться за характером впливу на фінансовий результат, ступенем керованості та іншими ознаками⁵¹⁶.

Ідея класифікації витрат залежно від цільової спрямованості інформації про них належить К. Друрі, який виділив три групи цілей для обліку витрат і здійснив їх відповідне групування:

- для оцінки запасів готової продукції і визначення фінансових результатів: вичерпні і невичерпні витрати; виробничі і невиробничі витрати; витрати на продукцію і витрати періоду; витрати за елементами; прямі і непрямі витрати;

- для прийняття управлінських рішень: змінні та постійні витрати; релевантні та не релевантні витрати; інкрементні і маргінальні витрати; беззворотні і уявні витрати;

- для контролю і регулювання: регульовані та нерегульовані витрати, змінні та постійні витрати⁵¹⁷.

І.С. Торопова⁵¹⁸ вважає, що насамперед в обліку

⁵¹⁶ Радіонова Н.Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

⁵¹⁷ Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студ. вузов / Колин Друри; пер. с англ. [В. Н. Єгорова]. 6-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 1423 с.

⁵¹⁸ Торопова, І. С. Облік витрат виробництва і контроль формування собівартості рибопродукції: Автореферат дис...канд.екон.наук; 08.06.04 К. : КДТЕУ, 1999. 19 с.

накопичується інформація з трьох категорій витрат: витрати на робочу силу, матеріали, накладні витрати. Після узагальнення витрати розподіляються за напрямками обліку: для визначення собівартості виготовленої продукції і отриманого прибутку; для прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю та регулювання (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Класифікація витрат виробництва

№ пор.	Напрямок обліку виробничих витрат	Принципи класифікації витрат	Класифікація витрат
1	2	3	4
1	Витрати для калькулювання та оцінки готової продукції	Розміри підприємства; особливості технології, техніки й організації виробництва; номенклатура вироблюваної продукції; аналітичність; контроль; прогностичність розрахунків; еластичність; роль в процесі виробництва; фактори зниження; важливість у плануванні; доцільність виділення витрат; частка у загальних витратах; обґрунтованість в розподілі за видами продукції; трудомісткість обліку	<i>Склад фактичних витрат:</i> за економічним змістом – сировина, основні та допоміжні матеріали, витрати на оплату праці, накладні витрати; вхідні та минулі; звітного періоду і включені до собівартості
2	Витрати за участю у виробництві		<i>Характер витрат:</i> постійні, умовно-постійні, змінні, умовно-змінні. <i>Витрати майбутніх періодів:</i> що включаються у витрати поточного періоду. <i>Прийняття рішень:</i> безповоротні затрати, можливі, інкрементні, маржинальні
3	Витрати за рівнями управління		<i>Центри відповідальності:</i> технологічні та витрати на управління і обслуговування підприємства (регульовані та нерегульовані витрати). <i>Місця виникнення витрат:</i> прямі витрати за нормами та їх відхиленнями

Джерело: 519

Кожний з цих напрямів, у свою чергу, потребує деталізації обліку, тобто класифікації.

519 Торопова І. С. Облік витрат виробництва і контроль формування собівартості рибопродукції: Автореферат дис...канд.екон.наук; 08.06.04. К. : КДТЕУ, 1999. 19 с.

Витрати виступають основою для обчислення вартості і ціни продукції, товарів, робіт (послуг) та є базою для підрахунку їх собівартості, рівень якої залишається визначальним чинником ефективного господарювання⁵²⁰.

Оскільки вітчизняні підприємства прагнуть вести облік відповідно до МСБО, у табл. 2.17 представимо систематизацію основних категорій відмінностей у методологіях обліку витрат, покладених в основу МСФЗ (МСБО), П(С)БО і систем управлінського обліку.

Таблиця 2.17

Порівняльна характеристика методології обліку витрат у розрізі вітчизняних і міжнародних нормативів

Ключові позиції	МСФЗ (МСБО)	П(С)БО (фінансовий облік)	Управлінський облік
1	2	3	4
Витрати на продукт та витрати періоду	Існує	Не проводиться відмінностей	У загальному випадку тяжіє до МСФЗ, але існують системи, що не використовують таке розмежування (наприклад, у системі АВС всі витрати періоду, крім наднормових, повинні включатися до собівартості)
Класифікація витрат на продукт за принципом включення до собівартості продукції	Включають: - виробничі змінні прямі; - виробничі змінні непрямі; - виробничі постійні непрямі	У загальному випадку діляться на прямі і непрямі. При цьому, непрямі включають: - загальновиробничі змінні непрямі; - загальновиробничі постійні непрямі. Склад визначається галузевими методичними рекомендаціями	Склад витрат і статті калькуляції визначаються підприємством самостійно, орієнтуючись на галузеві методичні рекомендації
Об'єкт обліку витрат (калькулювання собівартості)	За виробничою функцією - вид продукту	За виробничою функцією - вид продукту	За множинною функцією: виробнича (вид продукції), збутова (ринки, клієнти),

⁵²⁰ Камінська Т.Г., Костенко О.М. Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

1	2	3	4
			управлінська (центри відповідальності)
Принципи угруповань непрямих витрат	Може бути одно- і багатofункціональне, визначається виробничими особливостями	Передбачається галузевими методичними рекомендаціями та інструкціями, зазвичай багатofункціональне, може змінюватися і доповнюватися підприємством	Зазвичай багатofункціональне, визначається виробничими особливостями

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених джерел

Досягнення встановлених калькуляційних цілей, які дають можливість раціонально управляти процесами поліпшення ефективності виробництва, потребує обґрунтування набору витрат калькуляційних статей і методичних підходів їх підрахунку, а також ретельного обліку витрат за визначеними елементами⁵²¹.

На думку Т.Г. Камінської та О.М. Костенко класифікувати витрати за статтями калькуляції найдоцільніше в тих випадках, коли йдеться про абсолютну величину витрат виробництва продукції або окремого її виду. Така класифікація дає змогу обліковувати витрати за місцями їх виникнення та призначенням, розрахувати собівартість окремих видів продукції, визначити під впливом яких факторів відбувається зміна загального обсягу витрат, що сприяє пошуку додаткових шляхів зниження (оптимізації) їх рівня.

Групування витрат за економічними елементами необхідне для аналізу економічних результатів господарської діяльності підприємств. Воно показує скільки і чого використано у господарському процесі, але при цьому не показується куди були спрямовані ті чи інші витрати (на які потреби). Тобто встановлюється загальна сума витрат підприємства, але не конкретизується напрям здійснення витрат (безпосередньо на виробництво якого виду продукції). Витрати за цією ознакою визначають щодо підприємства в цілому з метою аналізу структури витрат, порівняння її із структурою елементів витрат інших підприємств галузі, аналізу динаміки зміни структури

⁵²¹ Камінська Т.Г., Костенко О.М. Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

витрат у часі. Крім того, класифікація витрат за економічними елементами дозволяє легко пов'язати планові операційні витрати з фінансовим планом підприємства і є основою для планування його оборотних засобів⁵²².

На думку економістів, групування витрат за елементами єдине для всіх галузей народного господарства і визначене багатьма нормативними документами щодо організації та здійснення бухгалтерського обліку. Однак, таке групування має певні недоліки, а саме: відсутня можливість контролювати та аналізувати витрати за їх цільовим призначенням на виробництві. Таку нагоду гарантує групування витрат за статтями калькуляції, основним завданням якого є встановлення цілей здійснення витрат при виробництві того чи іншого виду продукції та прийняття обґрунтованих рішень на основі якісної обліково-інформаційної системи менеджменту для ефективного управління операційною діяльністю підприємства⁵²³.

Групування витрат за калькуляційними статтями забезпечує можливість аналізувати цільову спрямованість споживання ресурсів. Набір і змістовна характеристика статей встановлюються методичними рекомендаціями відповідних галузей та відображають особливості процесів виробництва. Алгоритм підрахунку калькуляційних статей визначається самостійно господарюючим суб'єктом з огляду на конкретні виробничі умови⁵²⁴.

Підприємства можуть самостійно коригувати калькуляційний перелік статей з огляду на виробничу специфіку відповідної галузі: групувати окремі статті разом чи навпаки, розподіляти одну на декілька, додатково вводити інші статті⁵²⁵.

Проведені дослідження практики ведення обліку в галузях народного господарства засвідчило, що лише в сільськогосподарських підприємствах можуть бути узагальнені дані про рівень витрат на виробництво конкретних видів продукції. Всі підприємства, які виробляють сільськогосподарську продукцію, незалежно від підпорядкованості та форми власності, та навіть ті, що входять до складу бюджетних установ, мають подавати звіт за формою № 50 с.-г. «Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства», де

⁵²² Камінська Т.Г., Костенко О.М. Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

⁵²³ Там само.

⁵²⁴ Там само.

⁵²⁵ Там само.

наводять дані про обсяг виробництва та рівень витрат на вироблену та товарну продукцію.

Наявність цієї звітності призводить до необхідності дотримання єдиної методики формування витрат за видами продукції та статтями, що дозволяє уніфікувати систему показників щодо наслідків виробничої діяльності.

На сьогодні існує велика кількість наукових досліджень щодо класифікації витрат, але при цьому залишається відкритим питання класифікації витрат, яка б враховувала стратегічну мету й тактичні цілі підприємства⁵²⁶.

Для вирішення цієї проблеми Н.Й. Радіоною сформульовано основні принципи класифікації витрат:

- 1) орієнтація на певний клас (групу) управлінських завдань;
- 2) відображення специфіки певних видів економічної діяльності;
- 3) урахування характеру організаційної та фінансової структури виробництва й управління;
- 4) єдність класифікацій з метою планування, аналізу та контролю витрат;
- 5) взаємозв'язок класифікацій витрат між собою;
- 6) комплексне використання в управлінні витратами всіх видів класифікацій витрат⁵²⁷.

Також автором, розроблено класифікацію витрат, яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, орієнтованих на досягнення стратегічних й тактичних цілей підприємства - збільшення прибутковості в умовах наявності альтернативних можливостей функціонування підприємств, що визначаються ринком та зростання вартості підприємства (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Класифікація витрат для реалізації стратегічних й тактичних цілей управління підприємством в умовах ринку

Ознака класифікації витрат	Мета класифікації (групи управлінських завдань)	Види витрат
1	2	3
Реалізація тактичної мети підприємства		
1.Економічні елементи	Групування витрат за однорідними елементами. Облік й відображення інформації у	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці;

⁵²⁶ Радіонова Н.Й., Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

⁵²⁷Радіонова Н.Й., Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

1	2	3
	фінансовій звітності.	- відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші
2. Спосіб включення до собівартості	Управління розподілом витрат за окремими об'єктами	- прямі; - непрямі
3. Техніко-економічний зміст	Виявлення резервів зниження витрат при плануванні	- основні (виробничі); - накладні (невиробничі)
4. Статті калькуляції	Групування витрат за статтями калькуляції. Визначення вартості випущеної продукції.	- сировина й матеріали; - зворотні відходи (віднімаються); - покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; - паливо та енергія на виробничі цілі; - основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників; - вирахування на соціальні потреби виробничих робітників; - витрати на підготовку та освоєння виробництва; - загальновиробничі витрати; - витрати через брак; - інші виробничі витрати; - позазавиробничі комерційні витрати
5. Заплановані й норми й нормативи	Аналіз реальності й ефективності встановлених норм й нормативів	- в межах норм; - понаднормові
6. Обсяг виробництва	На цій класифікації заснована система «директ-кост», що використовується для цілей прийняття управлінських рішень; основа аналізу беззбитковості виробництва, розрахунку ефекту виробничого важеля тощо	- змінні; - постійні; - умовно-постійні
7. Вплив управлінських рішень	Аналіз результатів прийняття управлінських рішень з метою їх регулювання в майбутньому	- релевантні (майбутні); - нерелевантні (минулі)
8. Відносно додаткової одиниці продукції	Концепція (розрахунок) маржинального прибутку	Маржинальні витрати
9. Відносно збільшення обсягів виробництва	Оцінка доцільності збільшення випуску продукції, створення нової продукції, збільшення ринків збуту	Інкрементні витрати

1	2	3
10. Ступінь регулювання	Аналіз нерегульованих витрат з метою їх мінімізації	-регульовані (підконтрольні); -нерегульовані (непідконтрольні)
11. За ефективністю	Оцінка менеджменту центрів відповідальності	- ефективні; - неефективні
12. Життєвий цикл продукції	Оптимізація розміру непрямих витрат на продукцію високого попиту	- узгоджені; - неузгоджені
Реалізація стратегічної мети підприємства		
13. Стосовно створення доданої вартості	Дотримання оптимальних пропорцій при плануванні ланцюга створення вартості продукції	- стратегічні - тактичні
14. Стосовно ринкової вартості підприємства	Для стратегічного планування збільшення прибутковості	- стратегічно важливі - стратегічно не важливі

Джерело: ⁵²⁸

Окрім того, на думку Н.Й. Радіонової, в сучасних умовах необхідно ввести такі класифікаційні ознаки, як життєвий цикл продукції (узгоджені й неузгоджені витрати), а також класифікувати витрати відносно створення доданої вартості (тактичні й стратегічні) та відносно ринкової вартості підприємства (стратегічно важливі та стратегічно не важливі). Це сприятиме ефективності управління витратами з врахуванням стратегічної мети та тактичних цілей підприємства. Також автор пропонує систематизувати класифікації витрат для функцій системи управління: 1) для прийняття рішення; 2) для реалізації рішення, тобто для визначення собівартості виготовленої продукції та отриманого прибутку; 3) для здійснення процесу контролю витрат (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Систематизація класифікацій витрат залежно від функцій управління витратами

Функції управління витратами	Класифікації витрат
1	2
Розробка стратегії управління витратами	1. Змінні, постійні та умовно-постійні. 2. Релевантні й нерелевантні. 3. Інкрементні та маржинальні. 4. Тактичні й стратегічні 5. Стратегічно важливі й стратегічно не важливі

⁵²⁸ Радіонова Н.Й., Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

1	2
Реалізація рішення	1. За економічними елементами. 2. За статтями калькуляції. 3. Прямі й непрямі. 4. Основні та накладні. 5. Узгоджені й неузгоджені.
Контроль витрат	1. Регульовані й нерегульовані. 2. Ефективні та неефективні. 3. В межах норм та понаднормові.

Джерело: ⁵²⁹

На обґрунтованій класифікації витрат базується сучасне ефективне управління витратами. Під ефективним управлінням витратами (на основі даних, що їх забезпечує калькулювання витрат) розуміють:

- максимальне використання наявних ресурсів;
- усунення нестачі ресурсів;
- оптимальний розподіл дефіцитних ресурсів;
- прийняття рішень про власне виробництво або придбання напівфабрикатів;
- реформування збиткового сегменту діяльності;
- прийняття рішень в секторі ціноутворення⁵³⁰.

Оперативно-тактичне управління ресурсами охоплює планування та раціональне використання ресурсів у короткостроковому періоді за рахунок ощадливих джерел енергії, методів безвідходного та ощадливого виробництва в поточній діяльності, розробленні комплексу тактичних дій.

Цілі і завдання тактичного управління ресурсами реалізуються за рахунок: забезпечення відшкодування поточних витрат за рахунок отриманих доходів підприємства; ефективного використання наявних фінансових ресурсів підприємства; оптимізації використання матеріальних ресурсів підприємства; пошуку та використання унікальних ресурсів, притаманних лише конкретному підприємству; підвищення ділової репутації підприємства; зміцнення фінансової стійкості підприємства; підвищення платоспроможності підприємства тощо.

У загальному переліку визнаних у світовій науці та практиці

⁵²⁹ Радіонова Н.Й., Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості № 64, 2018. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/149956>

⁵³⁰ Нестерова С. В., Лизанець А. Г. Обґрунтування доцільності калькулювання витрат на підприємстві. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. 2017. Вип. 2. С. 148-152. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmdue_2017_2_24_c.149

методів управління витратами і собівартістю продукції підприємства, спрямованих на підвищення ефективності його діяльності, що різняться за своїм економіко-функціональним призначенням і, узяті разом, утворюють ядро управлінського арсеналу, виділяють такі:

1) концепція стратегічного управління витратами (Strategic Cost Management – SCM);

2) методи цілеспрямованого або проактивного формування собівартості таргет-костинг (Target Costing – TC) та кайдзен-костинг (Kaizen Costing – KC);

3) технологія управління витратами та результатами на базі концепції бенчмаркінгу (Benchmarking);

4) концепція управління витратами на якість;

5) технологія управління витратами на основі теорії обмежень (The Theory of Constraints – TOC);

6) технологія управління витратами та результатами на основі моделі «витрати-випуск-прибуток» (Cost-Volume-Profit – CVP);

7) технологія оптимізації споживчих та витратних параметрів продукту на базі функціонально-вартісного аналізу (ВА);

8) комплекс методів локальної економіко-функціональної оптимізації формування витрат (наприклад, система «точно в строк» – Just-in-Time – JIT);

9) традиційні системи, методи і способи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Перші п'ять зазначених концепцій та технологій в сучасному управлінні витратами та собівартістю належать до класу стратегічних, на відміну від, скажімо, CVP-аналізу, що більшою мірою є інструментом оперативно-тактичного рівня⁵³¹.

Д. С. Лозовський зазначає, що концепції управління витратами є дієвими інструментами в дослідженні витрат і основою для формування системи калькулювання собівартості продукції на підприємстві. Від вибору адекватної системи калькулювання собівартості залежить забезпечення менеджерів релевантною інформацією для аналізу й прийняття рішень стосовно політики ціноутворення, управління асортиментом продукції, оптимізації рівня витрат на виробництво і структури витрат. З одного боку, система калькулювання продукції виступає як одна з головних складових методу бухгалтерського обліку, а з другого, - характеризує загальну концепцію обліку витрат підприємства, що найповніше відображає специфіку галузі діяльності підприємства, є джерелом релевантної інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства. На

⁵³¹ Управління витратами: навч. посіб. / [Грещак М. Г., Гордієнко В. М., Коцюба О. С. та ін.] ; за ред. М. Г. Грещака. К. : КНЕУ, 2008. 264 с.

думку автора, системи обліку витрат можна класифікувати наступним чином: які збирають витрати для калькулювання та оцінки запасів; в яких витрати групуються для планування і контролю; інтегровані управлінські облікові, в яких здійснюється збір даних для будь-яких можливих потреб⁵³².

В економічній літературі під калькулюванням розуміють процес обчислення у грошовому вимірнику витрат і результатів будь-якого господарського процесу за встановленими статтями для аналізу діяльності підприємства. А калькуляцію вчені розглядають як форму внутрішнього документу, в якій проводиться калькулювання і подаються його результати. Вони вважають, що поняття «калькулювання» більш широке, оскільки процес (система) обчислення собівартості або результату господарського процесу включає і форму подання результатів такого розрахунку за статтями витрат⁵³³.

Термін «калькулювання» походить від латинського слова «calculatio» – обчислення, яке стали вживати як у лексиконі, так і на практиці ще у ХІХ столітті. Калькуляція використовувалась у той час для позначення розрахунку собівартості⁵³⁴.

Питання термінологічної точності в обліковій сфері є надзвичайно актуальним.

Як зазначає С.В. Свірко⁵³⁵, аналіз великої кількості нормативних документів зовнішнього та внутрішнього кола регламентації (а бухгалтерський облік, як ніяка економічна сфера, вирізняється величезною кількістю регулюючих та регламентуючих нормативно-правових документів) вказує на певну кількість неузгодженостей, лівова частка яких належить до термінології. На думку професор В.В. Сопка «...невдало обрана термінологія може не тільки не дати реального і повного уявлення про суть процесів, що відбуваються, а й ввести в оману»⁵³⁶. Науковець провела досить глибоке дослідження термінів

⁵³² Лозовський Д.С. Система калькулювання собівартості продукції як складова системи управлінського обліку підприємства. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-12/5.pdf>

⁵³³ Бухгалтерський управлінський облік: Підручн. для студ. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навч. заклад. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.

⁵³⁴ Палий В.Ф. Основы калькулирования: навч. посіб. М. : Финансы и статистика, 1987. 288 с.

⁵³⁵ Свірко С.В. Тезаурус бухгалтерської науки: історичний шлях формування та сьогоденна ідентифікація поняття «калькулювання». Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2016. № 1(75). 2016. С. 55-65.

⁵³⁶ Сопко В., В.Карев Деякі питання термінології та класифікації засобів праці. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 3. С. 11-16.

«калькуляція» та «калькулювання».

За визначенням В.Г. Швець калькулювання – це групування, розмежування та розподіл витрат між об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами праці, прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва⁵³⁷.

На думку Т.Г. Камінської та О.М. Костенко, в самому спрощеному тлумаченні системою калькулювання можна вважати встановлений набір витрат, що використовується для підрахунку собівартості продукції⁵³⁸.

Детальний (методичний) підхід до калькуляційного процесу передбачає такого алгоритму дій: 1) встановлення об'єкта калькулювання; 2) вибір калькуляційних одиниць; 3) з'ясування виду калькуляції; 4) вибір системи, методів та способів калькулювання; 5) обґрунтування калькуляційних статей витрат, методики їх обчислення, а також детального обліку витрат за відповідними елементами (рис. 2.24).

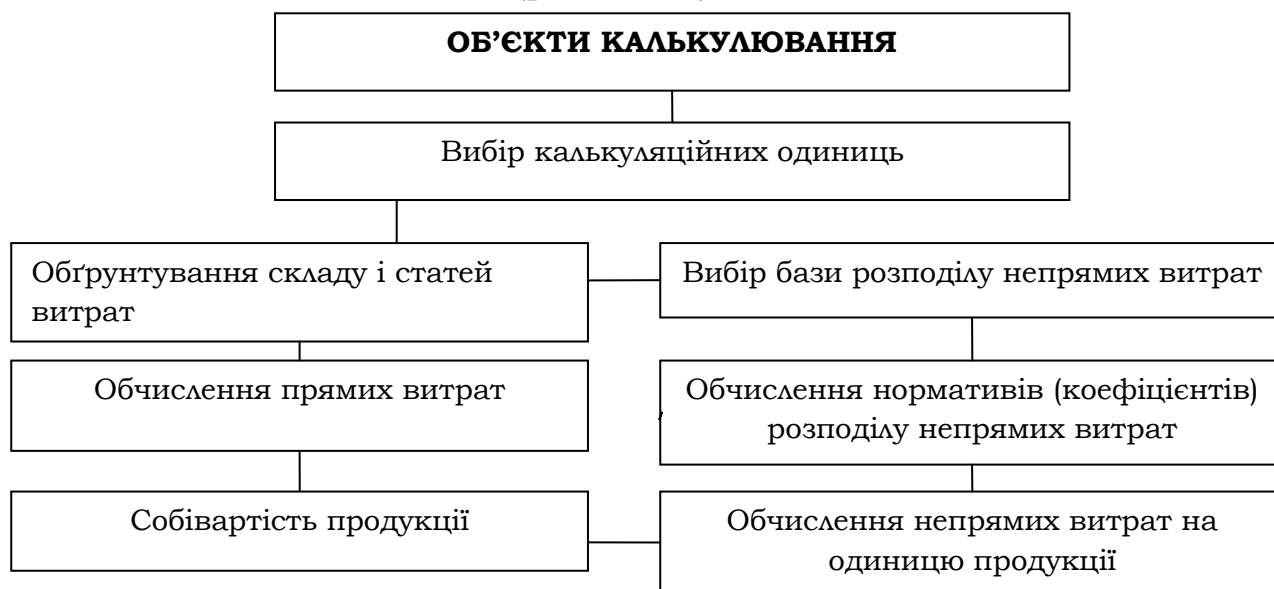


Рис. 2.24. Структурна схема процесу калькулювання

Джерело: ⁵³⁹

На рис. 2.25 представлена структурно-логічна схема організації системи калькулювання виробничого підприємства.

⁵³⁷ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручн. 3-тє вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2008. 535 с.

⁵³⁸ Камінська Т.Г., Костенко О.М. Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

⁵³⁹ Там само.

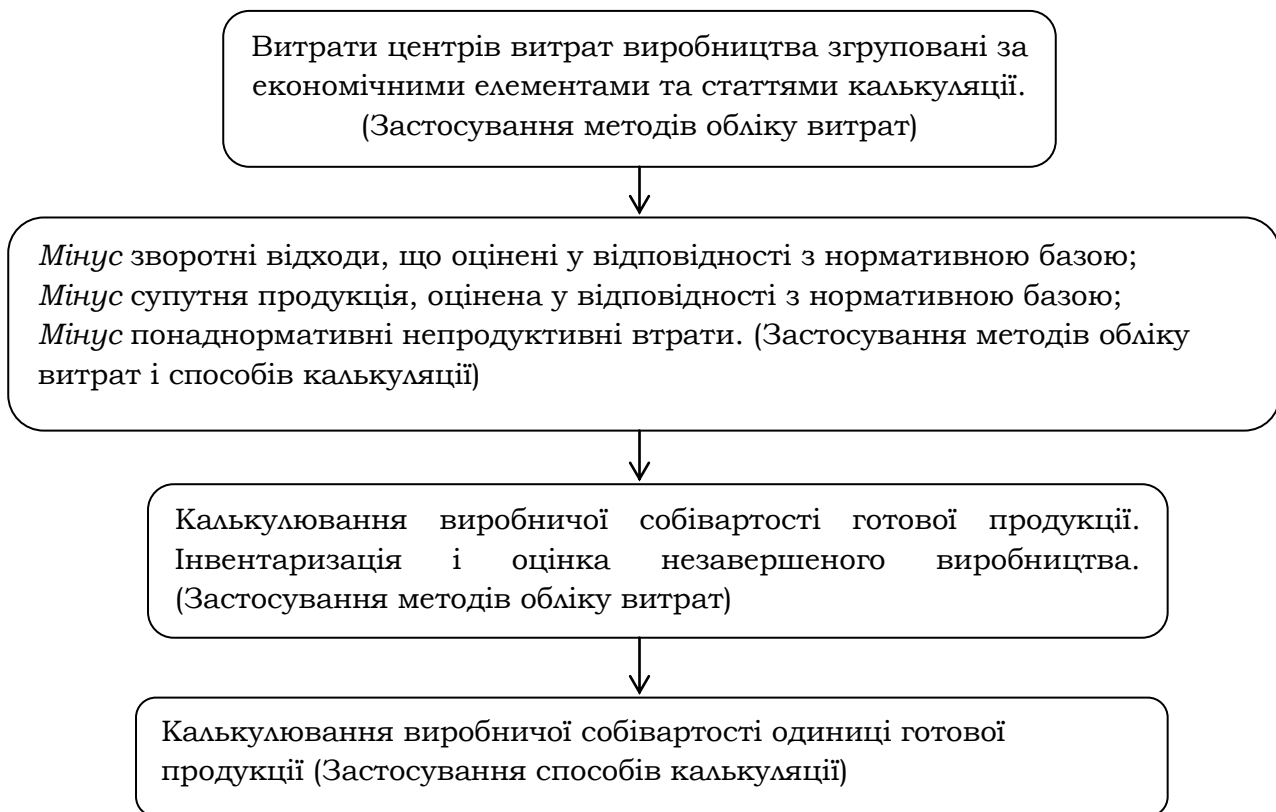


Рис. 2.25. Структурно-логічна схема системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Джерело: ⁵⁴⁰

Г. Г. Осадча до основних завдань калькулювання собівартості продукції відносить:

- забезпечення інформацією управлінського персоналу про собівартість продукції за етапами формування витрат окремих видів продукції, видами виробництв та центрами відповідальності;
- виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво і аналіз відхилень;
- визначення ефективності впровадження нових видів продукції, виробничого обладнання, технологій виробництва тощо;
- забезпечення співставності калькуляцій при плануванні та обліку витрат;
- визначення ціни на продукцію, прибутку та рівня рентабельності виробництва;
- встановлення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від реалізації тощо⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ Осадча Г. Г. Система калькулювання виробничого підприємства харчової галузі. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(2). С. 520-529. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(2\)_74](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(2)_74)

⁵⁴¹ Осадча Г. Г. Система калькулювання виробничого підприємства харчової галузі. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(2). С. 520-529.

Калькулювання собівартості продукції, забезпечує управлінський персонал інформацією про формування собівартості при прийнятті управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності виробництва.

Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в Україні займалась велика когорта науковців. Вони зробили певний внесок у розвиток Законів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю.

Аналіз положень методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) щодо методів калькулювання представлено в табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Аналіз положень методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) щодо методів калькулювання

Нормативний документ	Метод калькулювання
1	2
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.)	Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (п. 3.1)
Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ Міністерства транспорту України № 65 від 05.02.2001 р.)	Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів (п. 8). Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) по окремих видах витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству (п. 6). Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-

1	2
	костінгу, позамовного методів або простим підрахунком витрат.
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства (наказ Держбуду України № 47 від 06.03.2002 р.)	Підприємство, виходячи з економічної доцільності, встановлює самостійно в наказі про облікову політику перелік статей калькуляції по повній собівартості та порядок їх формування (розрахунку) (п. 1.4) Розрахунки планової собівартості використовуються для планування цін (тарифів), визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку з метою виконання програм розвитку житлово-комунального господарства та визначення економічної ефективності цих заходів та виробництва в цілому (п. 1.5)
Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог П(С)БО (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 64 від 29.03.2002 р.)	Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути: плановою та фактичною (п. 1) Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт установаються будівельною організацією (п. 3)
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності (наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р.).	Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат (п. 7)
Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кінотовиробництві (наказ Міністерства культури і туризму України № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.)	Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг в цехах першої групи здійснюється за позамовним методом, а другої – за простим однопредільним методом (п. 67)
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.)	Нові підходи до калькулювання собівартості продукції, суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат відкриває система «директ-костінг» (п. 364) За вибором об'єкта обліку виробничих витрат усі існуючі системи можна підрозділити на основні методи: позамовний та попередільний (п. 366) Витрати на серійне і масове виробництво деталей та вузлів враховуються за допомогою нормативного методу (п. 376) При обліку й калькулюванні однорідної продукції або послуг допоміжних виробництв, що не мають незавершеного

1	2
	виробництва, застосовується однопередільний метод, або так званий простий (п. 387)
Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту (наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України № 72 від 25.03.2008 р.)	Підприємство обирає та розробляє власну систему обліку і калькулювання витрат, яка є найбільш зручною для прийняття оперативних рішень та планування собівартості (п. 2.3)
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 573 від 31.12.2010 р.)	Для визначення планової собівартості окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт) складають планові калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт установлюються будівельною організацією (п. 3)
Методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ Державного комітету телебачення і радіомовлення України № 87 від 29.04.2013 р.)	Розрізняють декілька видів калькуляцій – планові, фактичні (звітні), нормативні, кошторисні (п. 7.8) За невеликої кількості продукції або замовлень застосовується позамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (послуг), а саме: об'єктом обліку витрат є окреме виробниче замовлення або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес (п. 8.1.4) Переважаючим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на поліграфічних підприємствах є попроцесний метод з позамовним обліком прямих витрат і застосуванням елементів нормативного методу, який базується на використанні прогресивних норм витрат матеріальних і трудових ресурсів (п. 8.1.6). Попроцесний (попередільний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості видавничої продукції може використовуватись багатопрофільними видавництвами, які випускають великі обсяги різноманітних видань (п. 9.4.3)
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14.05.2013 р.)	При обліку й калькулюванні однорідної продукції або послуг допоміжних виробництв, що не мають незавершеного виробництва, застосовується однопередільний метод, або так званий простий (п. 8.18) У разі застосування попереднього методу використовуються елементи нормативного методу - систематичне

1	2
	виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм (п. 8.19) Дані зведеного обліку використовуються під час складання калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції (п. 11.2)

Джерело: ⁵⁴²

Законодавчі засади бухгалтерського обліку в нашій державі регламентовано визначають калькулювати тільки виробничу собівартість, а саме використовувати систему калькулювання за неповними (змінними) витратами – директ-костинг та, спираючись на неї, складати відповідну звітність. Однак, хочемо підтримати думку, що «обґрунтованою основою ціни одиниці виробленої продукції завжди буде повна собівартість»⁵⁴³.

Д. С. Лозовський вбачає тісний взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і властивих їм методів калькулювання (рис. 2.26).

Одним із важливих чинників отримання об'єктивної, релевантної інформації про витрати виробництва є обґрунтований вибір методу обліку витрат.

На думку В.А. Дерія під методами обліку витрат на виробництво варто розуміти сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат. За його ж переконанням традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно відобразив В. Ф. Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку ⁵⁴⁴.

О.О. Довжик методи обліку витрат розглядає як сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення

⁵⁴² Данилюк О. П., Т. В. Довгань Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку. Очные конференції в Чехії, Словаччині та Польщі 2009 URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm.

⁵⁴³ Камінська Т.Г., Костенко О.М. Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

⁵⁴⁴ Дерія В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Вип. 7 (25). Ч. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З.В.Герасимчук. Луцьк, 2010. С. 415-424.

конкретного завдання. На практиці можуть застосовуватись різні методи обліку витрат на виробництво, які повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію⁵⁴⁵.



Рис. 2.26. Взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і властивих їм методів калькулювання

Джерело: ⁵⁴⁶

Ми підтримуємо думку тих авторів, які під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

⁵⁴⁵ Довжик О.О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві. Технологический аудит и резервы производства. 2012. 2 (4.). С. 26-32.

⁵⁴⁶ Лозовський Д.С. Система калькулювання собівартості продукції як складова системи управлінського обліку підприємства. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-12/5.pdf>

розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції.

Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво по калькуляційних об'єктах і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць^{547, 548}.

Загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат на даний час не вироблено. Це питання є об'єктом наукових дискусій.

Л. Германенко, систематизує підходи дослідників у тлумаченні методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, за чотирма напрямками:

- 1) методи обліку витрат, методи калькулювання;
- 2) методи обліку витрат і калькулювання;
- 3) методи калькулювання;
- 4) методи обліку витрат⁵⁴⁹.

Т. Карпова зазначає, що чинні системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за:

- об'єктами групування (позамовна і попроцесна);
- ступенем нормування (фактичних і нормативних витрат);
- повнотою охопту процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний);
- кількістю продуктів (одно- і багатопродуктовий);
- місцем виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл по носіях);
- способом розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний); видом організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часом складання (планові і звітні)⁵⁵⁰.

В.А. Дерій вважає, що сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві

⁵⁴⁷ Бутинець Ф.Ф., Чижевська П.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

⁵⁴⁸ Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. 3-е изд., доп. и пер. М., 2004. 576 с.

⁵⁴⁹ Германенко Л. Обґрунтування використання методів обліку витрат та калькулювання в економічних реаліях. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2015. Вип. 40(1). С. 134-140. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40\(1\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40(1)_21).

⁵⁵⁰ Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. 351 с.

групи:

1) традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть;

2) запозичені, тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні для широкої громадськості вони стали відомими лише на початку 1990-х рр. і нині використовуються у підприємствах, діяльність яких зорієнтована на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів ⁵⁵¹.

Л. Германенко припускає, що найбільш інформативними і, ймовірно, тому широко застосованими на практиці є класифікації методів обліку витрат за трьома ознаками:

1) за повнотою включення у виробничу собівартість (метод повного поглинання, метод часткового поглинання);

2) з тимчасової спрямованості обчислення витрат (обчислення фактичних (минулих, історичних) затрат, обчислення стандартних (планових, нормативних) затрат);

3) за технологією виробництва (попроцесний метод, позаказний метод)⁵⁵².

Кожній галузі притаманні особливості організації облікового процесу, як з метою фінансового, регламентованого законодавством, обліку, так і внутрігосподарського (управлінського) обліку, який формується з потреб та особливостей виробничого процесу⁵⁵³.

Фактори, що впливають на вибір методів обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах пропонуємо об'єднати у дві основні групи: галузеві та організаційні (рис. 2.27).

⁵⁵¹ Дерій В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Вип. 7 (25). Ч. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З.В.Герасимчук. Луцьк, 2010. С. 415-424.

⁵⁵² Германенко Л. Обґрунтування використання методів обліку витрат та калькулювання в економічних реаліях. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2015. Вип. 40(1). С. 134-140. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40\(1\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40(1)_21).

⁵⁵³ Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles. Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. Vol 2. pp. 27-32. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205>



Рис. 2.27. Групи факторів, що визначають вибір методів обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах
Джерело: 554

На основі вивчення та аналізу економічної літератури, нами узагальнена практична цінність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Практична цінність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств

Метод 1	Основа методу 2	Практична цінність застосування методу 3
Облік за центрами відповідальності	Децентралізація структури управління (поділ підприємства на ланки)	Дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях управління підприємства, оцінювати роботу окремих керівників та підрозділів на основі оперативної взаємопов'язаної

554 Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 2. С. 156-171.

1	2	3
		звітної інформації, узгоджених планів діяльності та зумовлює запровадження трансфертного ціноутворення між ними. Сприяє застосуванню різноманітних методів розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та підвищенню точності калькуляційних розрахунків.
Директ-костинг	Змінні витрати	Поділ витрат на змінні та постійні залежно від обсягу виробництва дозволяє виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.
Стандарт-кост	Нормативна собівартість	Застосовується виключно для тих витрат, які мають періодично повторюваний характер і є основою формування необхідної інформаційної бази аналізу і контролю відображаючи відхилення від плану у процесі їх формування.
Таргет-костинг	Цільова собівартість	За даного методу, на основі заданої ціни реалізації продукції та бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість. Для досягнення цільової собівартості проводиться аналіз продукції з метою виділення ознак, що вимагають удосконалення. Метод є ефективним для сільськогосподарських підприємств, оскільки передбачає контроль витрат від початкового до кінцевого етапу виробничого процесу, що слугує своєчасним попередженням явища перевитрат.
АВС-метод	Витрати за операціями	Метод передбачає функціональний облік витрат (облік витрат за операціями). Головним критерієм оптимізації є максимум корисного ефекту об'єкта на одиницю сукупних витрат ресурсів протягом його життєвого циклу. Крім загального впливу на ефективність господарювання, визначає оптимальність складу елементів об'єкта в розрізі складових корисного ефекту і сукупних витрат. Дозволяє обґрунтувати вибір об'єкта для виконання необхідних функцій з мінімальними витратами протягом його життєвого циклу.
Бенчмаркінг	Порівняння з еталонними підприємствами	Порівняння показників і якісних параметрів свого підприємства чи підрозділів (ферм, бригад) із еталонними підприємствами – лідерами галузі, та використання досвіду і технологій інших

1	2	3
		підприємствсприяє поступовому поліпшенню управління витратами.
Кайзен-костинг	Оптимізація витрат	Дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в нову продукцію, координувати дії людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей.
Кост-кілінг	Максимальне зниження витрат	Дає змогу швидко скоротити витрати підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку. Є доцільним лише тоді, коли в одному чи кількох періодах підряд темпи збільшення повних витрат і окремих видів витрат перевищують темпи зростання доходів підприємства.

Джерело: ⁵⁵⁵

Ми підтримуємо позицію науковців, які відстоюють мудрі національні традиції, та висловлюють думку про те, що вітчизняні методи обліку витрат на виробництво займають належне місце серед методів обліку в сучасних підприємствах України, однак для того, щоб таке підприємство вижило в умовах гіперконкуренції, воно зобов'язане поліпшувати (змінювати, доповнювати) ці методи або відмовлятися від окремих із них на користь зарубіжних методів, які пройшли серйозну апробацію в країнах, де вони з'явилися на світ⁵⁵⁶.

На сьогодні єдності щодо класифікації вітчизняних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції не спостерігається. Як і раніше, в економічній літературі та нормативних документах серед найбільш поширених вітчизняних методів обліку витрат виділяють: позамовний, попередільний, попроцесний та нормативний.

При визначенні методичних аспектів облікової політики в частині визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) вітчизняні підприємства керуються методичними рекомендаціями з планування, обліку і

⁵⁵⁵ Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 2. С. 156-171.

⁵⁵⁶ Дерій В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Вип. 7 (25). Ч. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З.В. Герасимчук. Луцьк, 2010. С. 415-424.

калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

За дослідженнями науковців⁵⁵⁷, зміст цих методичний рекомендацій свідчить, що лише в п'яти з них чітко визначено методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (Додаток А).

Необхідність удосконалення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зумовлена існуючими їхніми недоліками, які не дають можливості коригувати управлінські рішення залежно від зміни ринкової кон'юнктури.

Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості в системі управління витратами постійно перебуває в центрі досліджень.

В економічній літературі виокремлено ряд пропозицій, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Данилюк О. П., Довгань Т. В. Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку. Очные конференції в Чехії, Словаччині й Польщі 2009. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm.

⁵⁵⁸ Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць. Економічні науки. Запоріжжя : Запорізький національний університет, № 3 (27). 2015. С. 108-114.

Н. О. Шевченко пропонує для удосконалення обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції використовувати багаторівневий системний підхід, який передбачає:

- на теоретичному рівні – розробку класифікацій, сукупність яких виявиться достатньою для характеристики витрат як об'єкта обліку. Їх ціль – упорядкування деяких угруповань об'єктів, різних за характером, сферами функціонування, цілевою орієнтацією, завдяки виділенню відповідних груп за специфічними, тільки їм властивими ознаками, розкрити їх внутрішній зміст, розпізнати властивості та оцінити пов'язані з ними можливості;

- на концептуальному рівні – посилення акцентів на підлеглості функції обліку витрат інтересам системи управління в формулюванні цілей і головних завдань обліку, принципів його організації і побудови інформації. На цьому рівні слід визначитися щодо підходу до організації обліку. Головна задача полягає у тому, щоб вирішити, зберегти чи ні існуючу організацію, побудовану на функціональному розподілі праці, чи реорганізувати структуру в напрямку використання програмно-цілевого підходу, котрий передбачає інтеграцію обліку з іншими функціями управління. Слід також визначитись стосовно доцільності бухгалтерської калькуляції виробничої собівартості;

- на методичному рівні – усвідомлення й використання методики формування і комбінування класів організаційних структур, яка б переводила принципи організації обліку витрат в конкретну практичну площину і дозволяла доцільно організувати обліковий персонал;

- рекомендації, пов'язані з удосконаленням оперативного обліку та глибоким розкриттям витрат в аналітичному бухгалтерському обліку;

- обґрунтування системи критеріїв, що дозволяють оцінити стан обліку витрат з точки зору його цілеспрямованості;

- на практичному рівні – реалізацію концептуальних і методичних рішень⁵⁵⁹.

Узагальнений перелік пропозицій, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат, представлено в таблиці 2.22.

Таким чином, можна сказати, що в умовах розвитку та вдосконалення ринкових відносин у нашій країні для управління витратами і результатами, внутрішніми і зовнішніми

⁵⁵⁹ Шевченко Н.О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва. Інноваційна економіка. 2012. № 9. С. 276-279.

економічними відносинами й фінансами підприємства здійснюються безперервний пошук і використання найраціональніших форм і методів організації бухгалтерського обліку та системи калькулювання.

Таблиця 2.22

Пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат

Пропозиція	Особливість
Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу	Дасть змогу визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства та підвищити відповідальність менеджерів.
Бюджетування витрат на виробництво продукції, яка виготовляється	Забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва
Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	Ця система відобразатиме специфіку підприємств комплексної переробки сировини.
Використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах	Надасть можливість для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.
Обліку і калькулювання собівартості супутньої продукції	Можливість підвищення прибутковості підприємства.

Джерело: узагальнено на основі⁵⁶⁰

Галузеві особливості діяльності сільськогосподарських підприємств значно впливають як на організацію обліку витрат так і на калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Фактична собівартість основної продукції визначається в кінці року.

Розрахунок собівартості продукції в сільському господарстві здійснюється в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;

б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання

⁵⁶⁰ Собченко А.М. Удосконалення систем методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. URL: http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/123456789/5458/1/130_38.

меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат; е) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;

є) визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва;

з) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції; і) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;

ї) визначається собівартість продукції тваринництва;

й) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;

к) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв⁵⁶¹.

Визначення собівартості починають саме з продукції рослинництва, оскільки вона значною мірою споживається тваринництвом. Об'єктами розрахунку собівартості в рослинництві є різні види продукції, які одержують від кожної сільськогосподарської культури. Крім того, визначають собівартість незавершеного виробництва, що складається із собівартості сільськогосподарських робіт і вартості спожитих ресурсів для виробництва продукції рослинництва, які виконані (понесені) в поточному році під урожай майбутнього року⁵⁶².

Об'єктами калькуляції у тваринництві згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств планування собівартості продукції є: велика рогата худоба молочного напрямку; велика рогата худоба м'ясного напрямку; свинарство; вівчарство (козівництво); птахівництво; інкубація; конярство; кролівництво і звірівництво; рибництво, бджільництво,

⁵⁶¹ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

⁵⁶² Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

штучне осіменіння тварин і птиці⁵⁶³.

І.Ю. Мойсеєнко, Т.І. Лункіна вважають, що внутрішньогосподарське управління витратами повинно забезпечити дбайливе використання виробничих ресурсів і формування собівартості одиниці продукції на рівні, який забезпечив би рентабельне господарювання. Одержання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання зниження собівартості продукції⁵⁶⁴.

Т.С. Морщенок до основних завдань управління витратами на сільськогосподарських підприємствах відносить: планування собівартості, облік витрат та визначення собівартості сільськогосподарської продукції, калькулювання собівартості одиниці продукції, визначення напрямів та реалізація заходів щодо зниження собівартості продукції⁵⁶⁵.

Ознаками надмірних витрат на підприємстві є такі: низький рівень прибутковості; рівень витрат вище, ніж середній по галузі; відсутність жорсткого контролю витрат; рішення про витрати на підприємстві приймаються легко і швидко.

Скорочення витрат – це один з найбільш дієвих інструментів, яким підприємство може скористатися для стабілізації свого фінансового становища.

В умовах кризи, вважають вчені, правильніше казати не про скорочення витрат, а про раціоналізацію, чи оптимізацію споживання⁵⁶⁶. Скорочення витрат дає швидкий одноразовий ефект, але може послужити початком руйнівних процесів на підприємстві. Нерідко буває так, що, коли фінансова ситуація на підприємстві покращується, заходи по скороченню витрат

⁵⁶³ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

⁵⁶⁴ Мойсеєнко І.Ю., Лункіна Т.І. Основні аспекти формування собівартості продукції рослинництва та шляхи її зниження. Актуальні питання сталого розвитку економіки: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук: у 2-х томах. Наукова організація «Перспектива». Х. : Видавничий дім «Гельветика». 2012. Т. 2. С. 55-60.

⁵⁶⁵ Морщенок Т. С. Особливості визначення собівартості основних видів сільськогосподарської продукції. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. Вип. 2. С. 11-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_2_4

⁵⁶⁶ Герасимова Т. Затраты в условиях кризиса: оптимизация или сокращение?: Матеріали вебінару. Аль-Терра, міжнародний центр методології и підвищення кваліфікації бухгалтеров, фінансистов, аудиторів и управленцев, 2016.

забуваються, і всі витрати дуже швидко повертаються до початкового рівня.

На думку О. І. Линник важливо не мінімізувати витрати, а домогтися того, щоб всі витрати були спрямовані на створення цінностей. У період нестабільності особливо неприпустимі неефективні витрати, неефективні процеси, неефективні співробітники. Раціоналізація споживання ресурсів підприємства повинна стати частиною корпоративної культури і культури ведення бізнесу. Саме такий підхід дає довготривалий ефект. Підприємство повинне бути націлено на пошук можливостей економії витрат та, потім, систематично і постійно використовувати такі можливості⁵⁶⁷.

Ефективне управління витратами виробництва, їх оптимальний розподіл, а також раціональне використання дають змогу знизити собівартість готової продукції.

На практиці зниження собівартості продукції сільськогосподарських підприємств забезпечується у випадку:

– зростання урожайності сільськогосподарських культур або продуктивності тварин за одночасного зниження виробничих витрат на один гектар або одну голову;

– зростання урожайності сільськогосподарських культур або продуктивності тварин за сталих витрат матеріально-грошових коштів на один гектар або одну голову;

– зростання урожайності сільськогосподарських культур або продуктивності тварин за одночасного зростання витрат виробництва, але темпи зростання урожайності та продуктивності тварин є вищими;

– коли сталими залишаються врожайність сільськогосподарських культур або продуктивність тварин, а витрати виробництва знижуються;

– коли виробництво продукції знижується, але матеріально-грошові витрати мають вищі темпи скорочення⁵⁶⁸.

Ринкові умови господарювання, конкурентне середовище та глобалізаційні процеси зумовлюють необхідність кардинальної зміни підходів до управління витратами більшості вітчизняних

⁵⁶⁷ Линник О. І. Доходи та витрати готельного підприємства: приведення обліку до міжнародних стандартів і стандартів Європейського Союзу. Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. фахове вид. 2017. Вип. 20. С. 997-1001. URI: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/203.pdf>

⁵⁶⁸ Шляхи зниження собівартості продукції /Горбонос Ф.В. та ін. Економіка підприємств: Підручник. Знання, 2010. 463 с. URL: http://pidruchniki.ws/1031020836266/ekonomika/klasifikatsiya_vitratupravlinnya_nimi_pidpriyemstvi#170

підприємств. Усі підприємства під час виробництва продукції намагаються мінімізувати витрати й отримати максимальний прибуток. Проте в процесі виробництва (особливо продукції сільського господарства нерідко виникають збитки), до яких підприємство має бути готовим, і в цьому випадку прагнення до максимального прибутку трансформується в бажання мінімізувати збитки. Як наслідок, мінімізація витрат виробництва – це засіб підвищення прибутку чи мінімізація збитків, тобто забезпечення стабільності і стійкості стану підприємства в ринковій економіці⁵⁶⁹.

Існує багато шляхів зниження собівартості продукції: це використання дешевших матеріалів, удосконалення процесу виробництва, автоматизація робочих місць, кооперація з іншими підприємствами, які можуть виготовляти ті чи інші складники за меншими цінами тощо. Але зменшення витрат на придбання якісних матеріалів та заміна більш дешевими може призвести до зниження якості кінцевого продукту, а це може негативно позначитися на реалізації продукції. Зменшення кількості працівників і автоматизація виробництва потребує на перших етапах чималих капіталовкладень тощо.

Підприємства найчастіше зосереджуються на шляхах мінімізації собівартості продукції, що не завжди є вдалим способом управління і призводить до зниження обсягів реалізації продукції і як результат – зниження прибутковості.

На думку О.І. Линник, типовими помилками в управлінні витратами є відсутність системи планування і контролю витрат, непослідовність дій, скорочення життєво важливих витрат, скорочення витрат, яке погіршує попит⁵⁷⁰.

Н.Й. Радіонова вважає, що розробляючи систему оптимізації затрат, потрібно дуже грамотно підходити до застосовування режиму жорсткої економії, оскільки помилки в цьому питанні можуть призвести до ще більш негативних наслідків. Професійні керівники, розробляючи заходи зі скорочення затрат, повинні

⁵⁶⁹ Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

⁵⁷⁰ Линник О. І. Доходи та витрати готельного підприємства: приведення обліку до міжнародних стандартів і стандартів Європейського Союзу. Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. фахове вид. 2017. Вип. 20. С. 997-1001. URI: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/203.pdf>

приймати стратегічно правильні рішення, які не приносять нових проблем: збільшення виробничих ризиків (наприклад, через відмову від модернізації основних засобів), зменшення товарообороту (наприклад, через відмову від рекламних заходів), зниження якості продукції (наприклад, через використання більш дешевих матеріалів та сировини), зниження трудовіддачі працівників (через зменшення мотивації, надмірне скорочення персоналу або серйозне урізання заробітної плати) тощо.

Кожному підприємству важливо проаналізувати свою діяльність та виділити критичні, з точки зору виробничих затрат, бізнес-процеси, вдосконаленням яких слід приділити увагу в першу чергу. Європейська практика показує, що позитивний ефект дає посилення роботи з клієнтами та постачальниками, використання більш дешевих методів просування продукції, перегляд кадрової політики з індивідуальною мотивацією працівників залежно від ефективності їх роботи тощо.

Високопрофесійні керівники розуміють, що економічна нестабільність – явище не вічне. Тому, ще перебуваючи в стані кризи, керівникам підприємств вже потрібно думати про подальше зростання⁵⁷¹.

Оптимізаційні процеси при формуванні витрат визначаються, як послідовне виконання трьох рівнів оптимізації, в результаті чого отримують оптимізовані процеси: режими роботи та параметри виконання процесу оптимізуються програмою імітаційного моделювання по максимуму продуктивності та мінімуму витрат палива; за критерієм мінімуму прямих експлуатаційних витрат обирається оптимальний варіант виконання технологічної операції; для різних технологій вирощування сільськогосподарських культур та варіантів технологічних операцій обирається оптимальний варіант усього виробничого процесу за мінімальною собівартістю виробництва⁵⁷².

Визначені етапи оптимізації в сільськогосподарських підприємствах представлено на рис. 2.28.

⁵⁷¹ Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 4. С. 59-65. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2016_4_10

⁵⁷² Бурлака О.П. Ефективність виробництва аграрної продукції в умовах невизначеності. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/63.pdf>



Рис. 2.28. Етапи оптимізації витрат

Джерело: сформовано за ^{573,574}

У сільському господарстві порівняно з іншими галузями значно ускладнюється процес управління виробництвом. Це зумовлено такими причинами:

- необхідністю розвивати в аграрних підприємствах декілька товарних галузей, які істотно відрізняються технологією та організацією виробництва;

- розосередженістю працівників по великій території, площею нерідко декілька тисяч гектарів земельних угідь і складністю в зв'язку з цим прийняття оперативних рішень (розпоряджень) відповідно до зміни поточної виробничої ситуації;

- доступністю території аграрних підприємств та їх господарських об'єктів стороннім особам і необхідністю докладання додаткових зусиль для організації збереження власного та орендованого майна, вирощеного врожаю;

- потребою залучення сезонної робочої сили в періоди збігу сільськогосподарських робіт і труднощами управління нею в складі тимчасових організаційних ланок, які нерідко посилюються через низьку кваліфікацію таких працівників;

⁵⁷³ Цуркан І.М., Бурлак К.В. Удосконалення управління витратами сільськогосподарського підприємства на основі економіко-математичного моделювання. Науковий диспут: питання економіки та фінансів: збірник тез наукових робіт IV Міжнародної науково-практичної конференції. 2015 р. С. 68-71.

⁵⁷⁴ Ясінська А.І. Сутність управління затратами на вітчизняних підприємствах. Національний університет «Львівська політехніка». 2007. URL: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>

– необхідністю подовження робочого дня працівників аграрних підприємств з метою своєчасного виконання ними важливих технологічних операцій у стислі (оптимальні) агротехнічні строки та існування таких робочих місць, зокрема в молочному скотарстві, що характеризуються розірваністю робочого дня працівників.

У. Мамаєва впевнена, що в умовах ринкової економіки основними напрямками формування дієвої системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах, метою якої є максимізація прибутку (мінімізація збитків) може стати:

- трансформація структури управління сільськогосподарським підприємством, для чого треба створювати центри відповідальності за витратами;
- розрахунок і обґрунтування фінансово-економічних моделей функціонування центрів відповідальності;
- введення системи контролінгу (управлінського обліку);
- розробка моделі розрахунку управлінського прибутку на основі показника маржинального доходу⁵⁷⁵.

На думку науковців, для сучасних товаровиробників актуальним є пошук напрямів не тільки за рахунок скорочення витрат виробництва, а й шляхом забезпечення раціонального використання ресурсів, попередження нецільового використання коштів, і саме в цьому полягає особлива роль оптимізації управління витратами як способу підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва⁵⁷⁶.

В умовах упровадження міжнародних стандартів величезну роль відіграє наскрізний характер системи показників, які дозволяють установити кількісний взаємозв'язок рівнів витрат по вертикалі.

Для об'єктивної оцінки формування рівня витрат виробництва продукції сільського господарства необхідне дослідження процесів формування витрат виробництва окремих її видів на рівні сільськогосподарських виробників. Необхідно, щоб кожне сільськогосподарське підприємство для управління витратами проводило аналіз господарської діяльності, де в ролі

⁵⁷⁵ Мамаєва У. Вдосконалення управління витратами – основний резерв зниження собівартості продукції сільського господарства. URL: <http://cyberleninka.ru/>

⁵⁷⁶ Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

необхідних і взаємодоповнювальних джерел інформації виступала б організація фінансового та управлінського обліку⁵⁷⁷.

Одним з основних напрямів удосконалення обліку витрат і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції є розробка науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей.

Головним при побудові номенклатури статей витрат є встановлення критерію виділення витрат у самостійні статті:

- значення витрат у формуванні собівартості продукції;
- самостійною статтею мають виступати витрати незалежно від їх частки, які є базою, або її складовою частиною для розподілу будь-яких витрат;
- самостійною статтею мають виступати витрати, які характеризують певний бік роботи підприємства, за яким повинен бути встановлений особливо ретельний контроль.

Згідно з Методичними рекомендаціями, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Методичні рекомендації⁵⁷⁸ Міністерства аграрної політики України пропонують підприємствам приблизний перелік статей витрат для калькулювання виробничої собівартості.

Так, для рослинництва запропоновано одинадцять таких статей витрат: витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; паливо й мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи і послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; - непродуктивні витрати; - загальновиробничі витрати.

У цьому аспекті вважаємо за доцільне класифікувати всі (за винятком непродуктивних витрат) між чотирма складовими виробничої собівартості сільськогосподарської продукції таким чином:

⁵⁷⁷ Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

⁵⁷⁸ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

- прямі матеріальні витрати (насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добриво, засоби захисту рослин);
- прямі витрати на оплату праці (витрати на оплату праці);
- інші прямі витрати (роботи і послуги, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати);
- загальновиробничі витрати (витрати на ремонт необоротних активів, загальновиробничі витрати).

Приведення у відповідність до П(С)БО 16 Методичні рекомендації з калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств шляхом тотожного формулювання поняття прямих витрат та класифікації статей витрат за чотирма складовими виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) забезпечить дотримання єдиних методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати сільськогосподарських підприємств.

Вивчення літературних джерел свідчить, що структура статей витрат у підприємствах різна і часто не співпадає із змістом Методичних рекомендацій. Так, в ряді підприємств виділяються додатково такі статті витрат як: основна та додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, добрива органічні та мінеральні, електропостачання, водопостачання, послуги автопарку, послуги машино-тракторного парку, послуги гужевого транспорту, та інші.

Номенклатура статей має важливе значення для виявлення реальних причин відхилення фактичної собівартості від планової. А це сприяє прийняттю найбільш ефективних управлінських рішень щодо недопущення перевитрати праці, матеріальних і фінансових ресурсів і залучення у виробництво невикористаних внутрішньогосподарських резервів подальшого зниження собівартості продукції⁵⁷⁹.

Істотним недоліком нинішньої номенклатури є значне укрупнення витрат, об'єднаних в окремі статті витрат, що відображають різні виробничі процеси. Так, наприклад, Т. І. Лункіна, В. О. Криницька до статті «Роботи та послуги» рекомендується відносити витрати з використання автомобільного та вантажного транспорту, живої тягової сили, тракторного парку в частині виконання транспортних робіт, витрати з експлуатації яких мають неоднакову питому вагу в собівартості виробленої продукції. Крім цього, за цією статтею враховують вартість наданих послуг окремо за галузями такими виробництвами, як електро-, тепло-, водо-, газопостачання, а

⁵⁷⁹ Рябенко Г. М., Резніченко Ю. С. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації. Інноваційна економіка. 2013. № 6(44). С. 319-321.

також витрати з експлуатації холодильних установок (наприклад, у виробництві молока). У результаті знижуються контрольно-аналітичні функції облікової інформації в системі управління процесом формування собівартості продукції як рослинництва, так і тваринництва⁵⁸⁰.

Аналіз структури виробничих витрат сільськогосподарських підприємств вказує на матеріаломісткість галузі рослинництва та тваринництва. Найважливішими статтями (які мають найбільшу питому вагу в загальній сумі виробничої собівартості продукції в галузі рослинництва є добрива, паливо та інші витрати. Тому доречним, на наш погляд, був би поділ статті «Добрива» на складові: «Добрива органічні» та «Добрива мінеральні», так, як вони мають різні властивості та по різному оцінюються, і одні є продуктом власного виробництва, а інші – куповані. Такий поділ дасть можливість побудувати належну систему контролю за їх використанням.

Пропонуємо також деталізувати статтю «Корми», поділивши її на «Корми власні» та «Корми куповані». Це дозволить підвищити економію витрачання кормів і вплинути на точність визначення собівартості.

Недоліком є те, що всі виробничі витрати, пов'язані з передпосівної обробкою ґрунту, посівом, доглядом за посівами та збиранням врожаю розподіляються між окремими її видами відповідно до встановлених коефіцієнтів. Отримана таким шляхом собівартість продукції є величиною більш-менш умовною і не відображає реальних витрат підприємства на її виробництво⁵⁸¹.

Для підвищення достовірності та наукової обґрунтованості калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції треба застосовувати такі способи розподілу загальних технологічних витрат, які забезпечують найбільш тісний зв'язок між рівнем собівартості окремих видів сполученої продукції та величини, що визначають витрати на її виробництво. Ця проблема повинна вирішуватися шляхом постатейного розподілу витрат між сполученою продукцією, за якого враховується технологічна й економічна залежність собівартості продукції сільського господарства від рівня витрат за окремими калькуляційними статтями, наприклад, у тваринництві витрати на корми варто

⁵⁸⁰ Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

⁵⁸¹ Там само.

розподіляти між молоком та приплодом відповідно до нормативних вимог до витрачання кормів у кормових одиницях на виробництво молока та приплоду⁵⁸².

На думку науковців, потрібно звернути увагу на те, що чинна методика калькуляції собівартості продукції сільського господарства не враховує її якісні параметри. У результаті цього знижуються аналітичні функції облікової інформації, особливо під час порівняльного аналізу, а також об'єктивність оцінки результатів діяльності підприємства та його підрозділів. Якість продукції треба враховувати щодня, а не тільки під час складання звітних калькуляцій її собівартості. На підприємстві необхідно організувати первинний облік так, щоб він точно відображав якість виробленої та реалізованої продукції, сприяв установленню об'єктивних взаємо-відносин між підприємствами. Для підвищення якості продукції треба запровадити комплексну систему управління її якістю на рівні кожної стадії виробничого процесу⁵⁸³.

Зниження собівартості сільськогосподарської продукції можливе за певними напрямками (рис. 2.29.).

Оскільки не можна одразу запровадити у виробництво всі заходи щодо зниження собівартості продукції, то перевагу потрібно надавати тим, які реально можна впровадити на підприємстві, і які будуть ефективними, а саме: нададуть відчутнішу економічну віддачу; підвищать конкурентоспроможність підприємства; дадуть змогу вийти на нові ринки тощо.

Обов'язковою умовою для реалізації зазначених альтернатив розвитку стає необхідність забезпечення належного потенціалу підприємства, що розглядається як міра потужності (явних чи скритих можливостей та здібностей) у сфері господарської діяльності, або сукупність доступних ресурсів, які можуть бути використані для досягнення певних цілей (стратегічних і

⁵⁸² Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

⁵⁸³ Лункіна Т. І., Криницька В. О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]. Серія : Економіка. 2015. Т. 265, Вип. 253. С. 144-147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2015_265_253_27

поточних). Результати оцінки потенціалу являють собою основу для визначення пріоритетів розвитку і планування діяльності підприємства, обґрунтування широкого кола управлінських рішень і розробки проектів підвищення ефективності господарювання⁵⁸⁴.

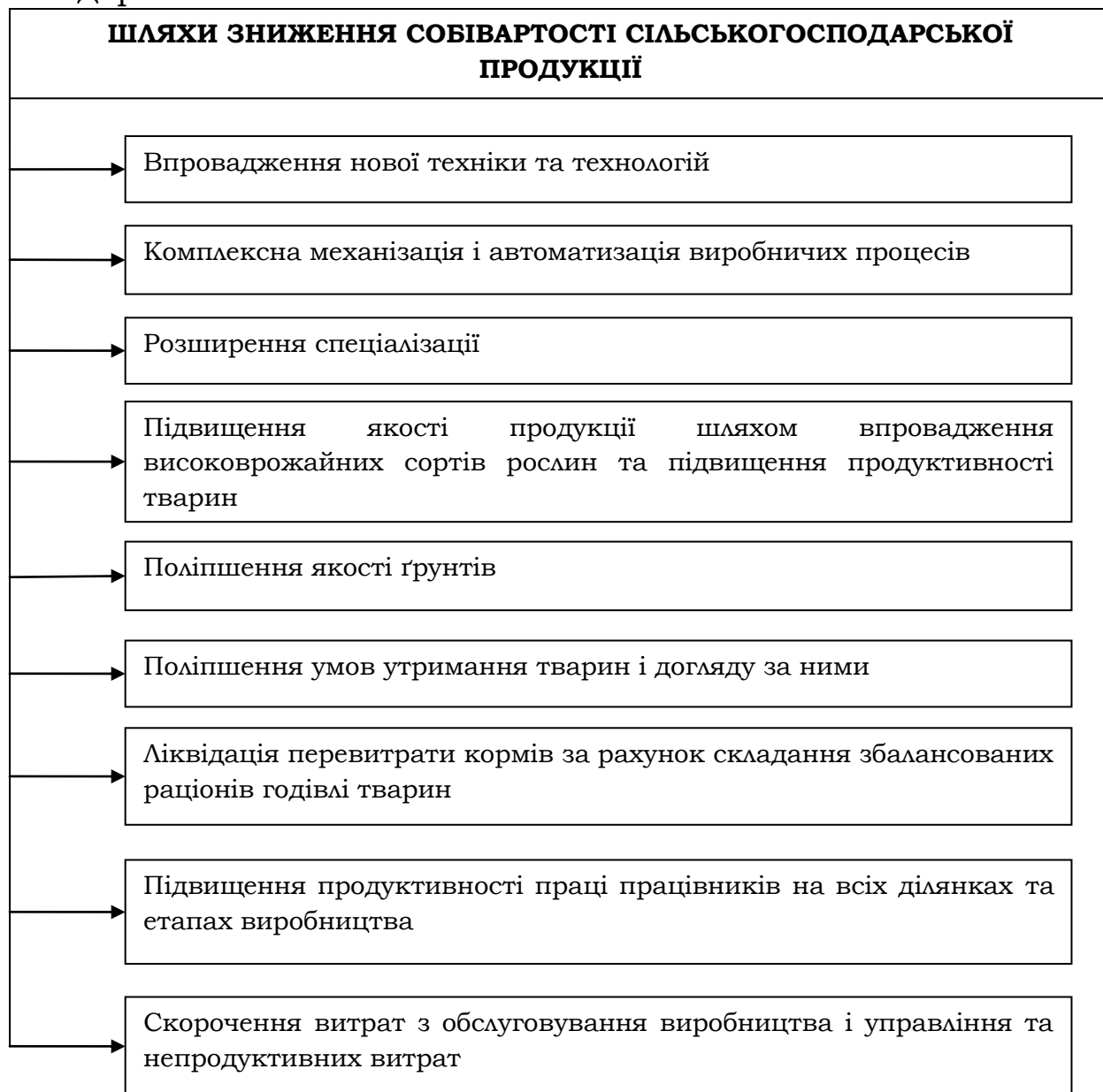


Рис. 2.29. Напрямки зниження собівартості сільськогосподарської продукції

Джерело: сформовано авторами на основі опрацьованих літературних джерел

У таких умовах важливим є дослідження формування

⁵⁸⁴ Мазур Н. А. Склад елементів обліково-економічної політики для обґрунтованого процесу ціноутворення на аграрному підприємстві. Економіка і організація управління. 2014. Вип. 1-2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eiou_2014_1-2_24.

облікової політики підприємства в частині обліку витрат і процедури калькулювання.

М.С. Пушкар зазначає, що під обліковою політикою слід розуміти конституцію підприємства, в якій передбачається система обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства⁵⁸⁵.

Ще більшу багатоаспектність облікової політики виділяє Н.С. Сахчинська, яка зазначає, що доцільно формувати такі аспекти облікової політики:

- методичний – сукупність можливих способів ведення обліку, що найбільш відповідає специфіці організації та інтересам користувачів;

- організаційний – способи організації ведення бухгалтерського обліку, що виражаються у порядку ведення бухгалтерського обліку;

- технічний – форма реалізації аспектів облікової політики;

- податковий – сукупність способів обліку, що впливають на формування оподатковуваних показників організації;

- управлінський – прийнята сукупність способів ведення обліку, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг та складання внутрішньої звітності з метою контролю та управління діяльністю організації;

- аналітичний – формування інформаційної бази з метою проведення аналізу;

- міжнародний – сукупність способів і процедур, застосовуваних при складанні бухгалтерської звітності, заснованих на професійному судженні⁵⁸⁶.

За ствердженням П. Є. Житнього, облікова політика визначає ідеологію економічно-господарської діяльності підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, сприяє зниженню економічного ризику і досягненню

⁵⁸⁵Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос.Тернопіль : Карт-бланш, 2003.141 с.

⁵⁸⁶ Сахчинская Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : Автореф. дис. ... докт. экон. наук; 08.00.12 Тольятти: Тольят. гос. ун - т, 2011. 38 с.

успіхів в конкурентній боротьбі⁵⁸⁷.

Загалом, облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства у питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Л.А. Суліменко та С.А Вітер впевнені, що саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може вплинути на процеси господарювання. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень треба мати не тільки поточну оцінку господарських процесів, а й попередню оцінку для здійснення контролю та обґрунтування економічного рівня майбутнього стану виробництва⁵⁸⁸.

У сучасному розумінні облікова політика максимально повно розкриває всі наявні особливості бухгалтерського обліку в конкретному періоді діяльності підприємства. Правильно сформована облікова політика забезпечує ефективність облікового процесу організації та мінімізує матеріальні, трудові та часові витрати під час вирішення виникаючих питань⁵⁸⁹. Облікова політика підприємства істотно впливає також на величину показників собівартості продукції, податків на прибуток, додану вартість, майно, обсяг прибутку, а також на загальні показники фінансового стану. Без аналізу облікової політики порівнювати показники діяльності організації в різні періоди її діяльності не можна⁵⁹⁰.

На думку, В. Д. Кубік, при формуванні облікової політики, підприємство має встановлювати способи ведення обліку, виходячи зі співвідношення «ефективність/трудомісткість». Чим більше значення зазначеного співвідношення, тим більше встановлюваний метод обліку буде сприяти здійсненню контрольних функцій на підприємстві. Оцінка такого

⁵⁸⁷ Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 3. С. 3-10.

⁵⁸⁸ Суліменко Л. А., Вітер С. А. Облікова політика як важливий чинник організації стратегічного управлінського обліку. Проблеми інтеграції облікових підсистем фінансового, податкового, управлінського і статистичного обліку в Україні відповідно до вимог Європейських стандартів : зб. наук. пр. / ЖНАЕУ. 2017. Т. III : Бухгалтерський облік в системі формування інноваційного інформаційного продукту для забезпечення функцій управління підприємством. С. 12-15.

⁵⁸⁹ Голуб Н.Ю., Худоба К.В. Формування облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання. Науковий вісник НАТУ України. 2013. № 23. С. 192-197.

⁵⁹⁰ Там само

співвідношення може вироблятися як на основі використання математичних моделей, так і на підставі професійного судження працівників бухгалтерської служби та системи внутрішнього контролю підприємства⁵⁹¹.

За дослідженнями науковців, саме щодо управлінського та стратегічного обліку, облікова політика обмежується лише професійним судженням. Надання такої самостійності дозволяє суб'єкту господарювання визначитися з основними елементами, які повинні бути включені до облікової політики, а також організувати облік таким чином, щоб враховувати особливості своєї діяльності⁵⁹².

Існує думка, що облікова політика має формуватися, виходячи з довгострокових, стратегічних цілей. Більш того, вона повинна мати власну мету, проте її визначення та формулювання повинно чітко узгоджуватись з цілями складових об'єкта і системи управління (рис. 2.30)⁵⁹³.

Дослідивши зміст та особливості формування облікової політики щодо витрат виробництва у практичній та науковій площині, Кубік В.Д. робить висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством з метою ефективної організації облікового процесу певних об'єктів (у тому числі і витрат та собівартості виробництва) у межах чинної нормативно-правової бази із врахуванням специфіки діяльності⁵⁹⁴.

Кожній галузі притаманні особливості організації облікового

⁵⁹¹ Кубік В.Д. Облікова політика як інструмент стратегії розвитку підприємства. Міжнародна науково-практична конференція, «Соціально-економічний розвиток України та її регіонів: проблеми науки та практики»: у 2-х частинах. Одеса: ОНУ ім. І. І. Мечникова, 2015. Ч.1. С. 104-106. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/3942>

⁵⁹² Суліменко Л. А., Вітер С. А. Облікова політика як важливий чинник організації стратегічного управлінського обліку. Проблеми інтеграції облікових підсистем фінансового, податкового, управлінського і статистичного обліку в Україні відповідно до вимог Європейських стандартів : зб. наук. пр. / ЖНАЕУ. 2017. Т. III : Бухгалтерський облік в системі формування інноваційного інформаційного продукту для забезпечення функцій управління підприємством. С. 12-15.

⁵⁹³ Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

⁵⁹⁴ Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles. Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. Vol 2. pp. 27-32. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205>

процесу, як з метою фінансового, регламентованого законодавством, обліку, так і внутрігосподарського (управлінського) обліку, який формується з потреб та особливостей виробничого процесу⁵⁹⁵.

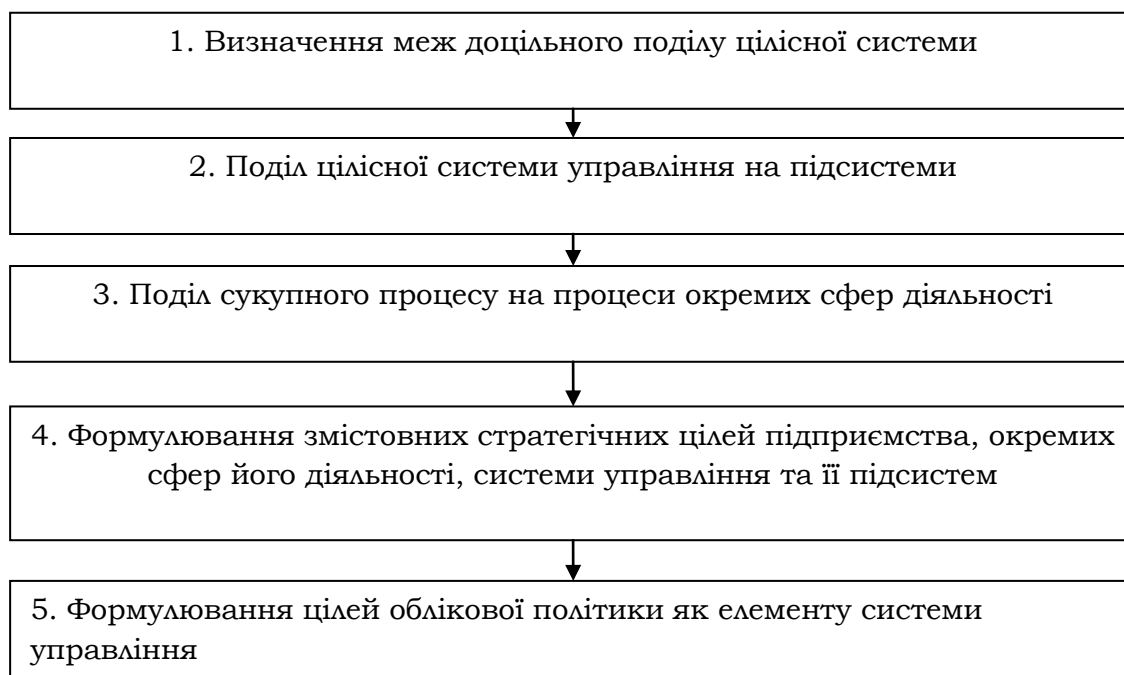


Рис. 2.30. Послідовність процесу постановки цілей облікової політики в системі управління підприємством
Джерело: ⁵⁹⁶

Таким чином, в обліковій політиці відображаються основні положення ведення обліку з урахуванням галузевих специфічних особливостей ведення господарства. При відсутності галузевих інструкцій правильний вибір облікової політики, дотримання всіх правил її оформлення має першочергове значення.

Документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у вигляді Наказу про облікову політику, який є внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Від складових елементів облікової політики залежить правдиве відображення господарських операцій та їх узагальнення в бухгалтерській звітності.

⁵⁹⁵ Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles. Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. Vol 2. pp. 27-32. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205>

⁵⁹⁶ Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

Я. П. Пастернак визначає складові облікової політики підприємства в частині організації бухгалтерського обліку витрат (Додаток Б) та виділяє ряд факторів, що впливають на них:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність та вид діяльності підприємства;
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів та їх економічні взаємозв'язки;
- виробнича структура підприємства;
- масштаби діяльності підприємства;
- тип виробництва та його вид;
- технологічні особливості процесу виробництва;
- стратегія фінансово-господарського розвитку;
- система ціноутворення;
- рівень автоматизації виробничих процесів;
- організація постачальницько-збутової діяльності;
- наявність ефективної системи внутрішнього контролю;
- перелік центрів витрат та сфер відповідальності;
- система внутрішньої звітності⁵⁹⁷.

Формування облікової політики підприємства щодо витрачання запасів, перш за все, втілюється у виборі підприємством певного методу оцінки вибуття запасів, встановлення якого має важливе значення, оскільки впливає на показники як бухгалтерського, так і податкового обліку. У податковому аспекті зроблений підприємством вибір позначиться на формуванні собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг). Оцінка вибуття запасів проводиться за встановленими у П(С)БО 9 методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу (що використовується в роздрібній торгівлі). Відповідно до п. 16 П(С)БО 9 для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів оцінки вибуття запасів. Подібно до бухгалтерського обліку, у податкових цілях згідно з п. 140.4 ст. 140 ПКУ для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови, застосовується також тільки один із дозволених методів оцінки їх вибуття.

⁵⁹⁷ Пастернак Я.П. Облікова політика підприємств у частині організації бухгалтерського обліку витрат. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2016. Вип. 17(3). С. 146-150. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhduen201617\(3\)39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhduen201617(3)39).

На думку В. Д. Кубік, в обліковій політиці підприємства щодо витрат на оплату праці необхідно затвердити певні форми заробітної плати за окладами та тарифами; конкретні надбавки та доплати; систему преміювання та заохочення працівників підприємства; компенсаційні виплати, які можна включити безпосередньо до виробничих витрат; витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою виробничих кадрів. Автор вважає, що до витрат на оплату праці доцільно віднести також і відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування та відрахування на індивідуальне страхування персоналу, а також відрахування до резерву на оплату відпусток (за вимогами П(С)БО 26 «Виплати працівникам»), оскільки такі відрахування безпосередньо визначаються сумами нарахованої заробітної плати.

Встановлюючи свою облікову політику щодо основних засобів, підприємство, перш за все, повинне визначитися з вибором методів їх амортизації. Згідно із п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» нарахування амортизації об'єктів основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) можливо здійснювати із застосуванням одного з п'яти методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого⁵⁹⁸.

При формуванні облікової політики щодо методів амортизації нематеріальних активів треба спиратись на вимоги п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу⁵⁹⁹.

В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти, по яких існує альтернатива, або ті, по яких необхідно розробити методику обліку самостійно. У додатку Д виділені елементи облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку та їх альтернативні варіанти відповідно до законодавства України.

За допомогою калькулювання собівартості продукції на підприємстві вирішуються ряд завдань:

⁵⁹⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

⁵⁹⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

- визначення достовірної величини витрат на одиницю продукції;
- визначення конкурентоспроможної продажної ціни продукції, на основі витрат на виробництво конкретного її виду;
- обчислення та контроль рентабельності виробництва окремих видів продукції, як одного з основних показників ефективності діяльності підприємства;
- обліково-інформаційне забезпечення аналізу витрат на виробництво однакової продукції на різних підприємствах;
- використання даних про собівартість продукції для прогнозування і управління виробництвом та витратами; визначення економічної ефективності різних організаційно-економічних заходів та пошук додаткових шляхів її поліпшення.

Методичний підхід до калькуляційного процесу передбачає виконання певних дій: встановлення об'єкта калькулювання; вибір калькуляційних одиниць; з'ясування виду калькуляції; вибір системи, методів та способів калькулювання; обґрунтування калькуляційних статей витрат, методики їх обчислення.

Ми підтримуємо думку тих економістів, які висловлюють впевненість у тому, що облікова політика в частині витрат та собівартості виробництва має визначальний вплив на ефективну організацію бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку виробничих витрат та визначення собівартості безпосередньо обумовлюють оптимальність управлінських рішень та визначають фактичну результативність організаційно-технічних заходів щодо розвитку та вдосконалення виробництва⁶⁰⁰.

З метою оперативного управління витратами і собівартістю продукції об'єктами обліку витрат повинні бути культури або групи культур, тварини або групи тварин, види робіт, витрати до розподілу та інші об'єкти обліку витрат, а об'єктами калькулювання – види незавершеного виробництва та окремі види продукції. Такі моменти мають бути відображені в Наказі про облікову політику.

Тому у Наказі про облікову політику мають бути пункти, в яких би знайшли відображення:

- визначення об'єктів обліку витрат;

⁶⁰⁰ Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles. Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. Vol 2. pp. 27-32. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205>

- визначення та перелік рахунків та реєстрів синтетичного і аналітичного обліку витрат;
- методи обліку витрат та калькулювання
- способи розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг);
- бази розподілу непрямих витрат;
- оцінка виробленої сільськогосподарської продукції основних та допоміжних виробництва.

Отже, сільськогосподарські підприємства постійно повинні удосконалювати облік витрат та калькулювання собівартості продукції у відповідності з новими тенденціями. Адже, час не стоїть на місці, і виробничий процес також повинен періодично оновлюватися. Щоб підприємство залишалось конкурентоспроможним, його управлінці повинні проводити періодичний аналіз господарської діяльності. Особливо у частині обліку витрат, адже саме цей елемент облікового процесу формує собівартість виготовленої продукції.

Облікова політика в частині обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку. Формування та реалізація правильно обраної облікової політики є тим інструментом, який дозволяє керівництву підприємства побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю та впливати на рівень витрат, доходів, прибутку.

Висновки до розділу 2

Наукові дослідження облікового забезпечення тактичного менеджменту дали можливість сформулювати такі висновки:

1. Встановлено, що з управлінської точки зору, підприємство можна розглядати як організацію, під якою розуміється група осіб, взаємодіючих між собою заради досягнення загальної мети за допомогою різних речовинних, правових, економічних та інших умов. За процесуальним і системним підходами процес управління організацією являє собою ієрархічну систему окремих видів управлінської діяльності, яка структурується за рівнями управління: стратегічний менеджмент, тактичний менеджмент та оперативний менеджмент.

2. З'ясовано, що тактичне управління це – конкретні дії щодо реалізації намічених цілей, тобто короткострокове управління, за якого на базі наявної інформації відбувається постійне порівняння показників стратегічного плану з досягнутими за певний період результатами. Цей вид управління

характеризується «прив'язаністю» рішень, що приймаються до конкретних часових інтервалів: рік, півріччя, квартал, місяць. При цьому дістають деталізації обсяги виробництва та робіт, конкретизуються зв'язки з постачальниками, підрядниками та покупцями і замовниками. Функції посадових осіб, що задіяні на цьому рівні (менеджери виробництва, начальники підрозділів), спрямовані на виробництво продукції (робіт, послуг), його оптимізацію, контроль за якістю продукції, безпосереднє управління основними фондами підприємства.

3. Визначено, що тактичне та стратегічне управління тісно по'язані між собою та спрямовані на досягнення встановлених цілей підприємства. Стратегію управління розглядають як напрями розвитку підприємств відповідно з поставленою метою, а тактику – як шляхи і етапи руху в межах цього напрямку.

4. Підтримуємо погляди науковців, щодо створення збалансованої, взаємопов'язаної системи управління, що включає стратегічне та тактичне управління на базі єдиної інформаційної системи, здатної забезпечувати високоякісною, повною, актуальною та корисною інформацією. Без ефективно організованої системи обліку з метою надання інформації про минулі, теперішні та майбутні події господарської діяльності підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення. А відсутність достатньої аргументації та обґрунтованості у прийнятті управлінських рішень зумовлює збільшення ризиків для бізнесу та втратою контролю над господарською діяльністю.

5. Впевнено можна стверджувати, що якісну взаємодію окремих елементів і підсистем управління забезпечує налагоджена система оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. Підприємство може досягти найкращих показників при відмінній роботі та взаємодії всіх напрямків та видів обліку як єдиної системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік однаково важливий на всіх рівнях управління. Вектор спрямованості бухгалтерського обліку направлений від тактичного управління до стратегічного і повинен охоплювати все інформаційне поле підприємства.

6. За результатами опрацьованих літературних джерел, можна сказати, що бухгалтерський облік має довгу історію свого розвитку. Він перебуває під впливом багатьох факторів: державний устрій, законодавство, фінансово-кредитна політика, податкова система, міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, діяльність професійних об'єднань у сфері бухгалтерського обліку, соціально-культурні фактори, система освіти та інше. І в умовах сьогодення, постає

вже не стільки як спосіб та засіб відображення фактів господарського життя і складання звітності, а як система оброблення та інтерпретації облікової інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень.

7. На разі зростає роль і значення бухгалтерського обліку як інструменту тактичного управління для виконання проміжних завдань на шляху досягнення стратегічних цілей підприємства. Сучасна інформація бухгалтерського обліку має повністю задовольняти потреби менеджерів усіх рівнів управління у прийнятті рішень. При цьому надлишок інформації, як і її нестача, може негативно вплинути на управлінські процеси.

8. Необхідно зазначити, що в економічній літературі виділяється різноманітні завдання бухгалтерського обліку, в тому числі і пов'язаних з процесами управління підприємством. Деталізація цих завдань залежить від конкретного кола інформаційних запитів користувачів облікової інформації.

9. У продовольчому комплексі України важливе місце посідає виробництво продукції як рослинництва, так і тваринництва. Питання визначення пріоритетних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в системі інформаційного забезпечення управління виробництва продукції цих галузей, потребує детального вивчення, оскільки діючі правила не відповідають вимогам сучасної ринкової економіки. Дослідження стану інформації свідчить, що показники якості в первинних документах, в аналітичному обліку та звітності відображені недостатньо повно, без урахування сучасних вимог до міжнародних стандартів якості продукції.

10. Формування інформаційного забезпечення для комплексного вирішення завдань управління виробництвом продукції досягається на основі наявності висококваліфікованого персоналу, обладнання, процедур обробки і розподілу отриманої інформації. Від якісних характеристик кожного з елементів залежить ефективність роботи інформаційної системи загалом.

11. Пріоритетними напрямками удосконалення інформаційного забезпечення аграрних підприємств є розробка облікової політики, удосконалення системи первинних документів шляхом формування показників якості продукції, автоматизація формування їх показників з метою оперативного контролю, розробка бюджетів для планування показників виробництва з метою управління та контролю.

12. Із розвитком та трансформацією функцій бухгалтерського обліку для потреб тактичного управління, трансформується і роль бухгалтера на підприємстві від виконання

шаблонно-планових функцій до рішення практичних задач управління в умовах ринку. Функції фахівця бухгалтерської служби значно розширюються: повне і достовірне відображення в бухгалтерських документах всіх господарських операцій, відбувалися на підприємстві в звітному періоді; складання встановленої органами державного управління фінансової звітності; надання інформації внутрішнім споживачам для контролю господарської діяльності і ухвалення управлінських рішень; надання інформації зовнішнім користувачам про реальне фінансове положення підприємств.

13. Зміни в бухгалтерському обліку вказують, на те, що перед поданою системою ставляться завдання, які на кожному етапі історичного розвитку модифікуються. Говорячи про сучасний розвиток бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що окрім модифікації завдань відбувається повна переорієнтація бухгалтерського обліку та постановка перед ним нової сукупності завдань, які на сьогоднішній день обумовлені не лише переорієнтацією на нового користувача, а й трансформацію мотивів й, відповідно, запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин.

14. Розвиток економічних відносин у нашій країні й поява великої кількості комерційних вітчизняних і зарубіжних підприємств поставили перед бухгалтерським обліком нові завдання. Одним із них стало надання інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим виникла необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку.

15. Високий рівень зовнішньої та внутрішньої конкуренції, непередбачуваність інфляційних рухів, значний ріст виробничих витрат і частки доданої вартості у собівартості продукції, та інші фактори, специфічні для сучасного бізнесу – все це обумовлює посилений інтерес до управлінського обліку. Одним із основних завдань управлінського обліку є складання внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників.

16. Управлінський облік в практичному застосуванні в Україні включає в себе такі складові частини: облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); прогнозування, планування, аналіз і контроль витрат та доходів за їх цільовим направленням; використання облікової інформації про витрати та доходи для прийняття управлінських рішень.

17. Дані, які отримуються в ході управлінського обліку, є конфіденційними, оскільки вони відображають реальний стан

справ на підприємстві, його стратегічні і тактичні наміри, тому його показники повинні бути доступними обмеженому колу внутрішніх користувачів. Виходячи з цього, інформація, сформована на базі даних управлінського обліку є специфічною для кожного підприємства.

18. Сучасний управлінський облік, удосконалюючись, досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації; його інформаційна база використовується для прийняття як оперативних, тактичних, так і стратегічних управлінських рішень; його інструменти постійно збагачуються і удосконалюються за рахунок запровадження більш ефективних прийомів і методів.

19. Потрібно зауважити, що для раціональної організації управлінського обліку на практиці вітчизняних підприємств необхідно на макrorівні визначити основні моменти щодо його функціонування. При цьому він може бути належним чином організований тільки з урахуванням галузевих та індивідуальних особливостей конкретного підприємства.

20. Однією з основних проблем у формуванні внутрішньої звітності, є довільна форма її подачі та неузгодженість даних між структурними підрозділами, які її подають. У результаті до користувача потрапляє невзаємопов'язаний набір форм, які часто суперечать одна одній і відображають недостовірні дані про діяльність структурних підрозділів і підприємства загалом.

21. Для розвитку управлінського обліку необхідною є розробка комплексу заходів, які сприятимуть розвитку його елементів, спрямованих на задоволення потреб управління, та впровадженню нових інструментів, які сприятимуть полегшенню роботи бухгалтерів, наданню управлінському персоналу детальної, своєчасної та затребуваної інформації про стан справ на підприємстві.

22. На практиці розбіжності між стратегічною, тактичною й оперативною інформацією можуть бути дещо розмиті, як і відмінності між користувачами кожного типу інформації, у зв'язку з тим, що часто зустрічаються ситуації, коли одні й ті ж особи можуть використовувати всі три типи інформації відповідно до управлінських цілей, які вони переслідують. Таким чином, ми підтримуємо думку науковців про те, що беззаперечним залишається той факт, що саме організація управлінського обліку з допомогою застосування адекватних його прийомів, забезпечує отримання своєчасної, аналітичної як облікової, так і необлікової інформації для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення стійкого розвитку підприємств, в тому числі і галузі сільського господарства.

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЧНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЙОГО ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

3.1. Формування концепції стратегічного управління витратами підприємств у системі стратегічного менеджменту

3.2. Сучасні моделі стратегічного управління витратами підприємств

3.3. Збалансована система показників у стратегічному менеджменті підприємств

3.4. Бюджетування як інструмент стратегічного управління діяльністю підприємств

3.5. Бенчмаркінг в управлінні формуванням стратегії розвитку підприємств

3.6. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємств

Висновки до розділу 3

3.1. Формування концепції стратегічного управління витратами підприємств у системі стратегічного менеджменту

Термін стратегічне управління був введений у лексикон науковців та бізнесменів наприкінці 60-70-х років ХХ ст. з метою розмежування поточного управління на рівні виробництва та управління, яке здійснювалося на вищому рівні.

Тенденції розвитку світової економіки обумовили поступове зміщення центру уваги менеджерів з внутрішнього середовища підприємства на його оточення з метою своєчасного та відповідного реагування на зміни, що постійно відбуваються у ньому.

Першим реальним кроком на шляху глибокого осмислення необхідності стратегічного управління була розширена конференція у Пітсбурзі (США, травень 1971 р.), коли було підбито підсумки розвитку стратегічного підходу в управлінні західними і східними компаніями, а також накреслено основні напрями подальшого розвитку стратегічного управління.

Починаючи з 1973 р., принципи стратегічного управління поступово завойовують визнання у розвинених країнах з ринковим типом економіки, а з кінця 80-х – початку 90х років домінують у більшості корпорацій всього світу.

Стратегічне управління досить часто називають «ринковим стратегічним управлінням». Цим підкреслюється ринкова, зовнішня, орієнтація підприємства. Відповідно, стратегічний аналіз також повинен зосереджуватися, насамперед, на вивченні ринку, і лише потім – на дослідженні внутрішніх ресурсів і можливостей.

Зарубіжні вчені, наприклад, І. Ансофф, наводять певну періодизацію етапів розвитку систем управління:

1. Управління на основі контролю виконання (з 1900-х років) – рішення приймаються на основі короткострокових планів (бюджетів), аналізу минулих тенденцій і контролю відхилень.

2. Управління на основі екстраполяції (з 1950-х років) – для прийняття рішень використовуються довгострокові плани, які будуються на основі минулого; розробляються програми розвитку, передбачаються можливості та загрози.

3. Управління на основі передбачення змін (з 1970-х років) – початок стратегічного планування, орієнтованого на передбачення зовнішніх можливостей та загроз; використовуються наукові методи дослідження навколишнього середовища, внаслідок чого формується стратегічний план.

4. Управління на основі гнучких термінових рішень (з 1990-х років) – концепція стратегічного менеджменту; майбутнє передбачається на основі слабких сигналів, аналізується зовнішнє середовище з метою приведення внутрішніх параметрів підприємства у відповідність з оточенням, рішення приймаються в реальному масштабі часу.

Як зазначає Б.М. Мізюк, єдиної стратегії для всіх суб'єктів господарської діяльності не існує, як не існує й єдиного універсального методу стратегічного управління⁶⁰¹. Так, Пітер Друкер підкреслював, що в основі стратегії суб'єкта господарювання має бути створення того, що має «цінність» для споживача, а не того, що стало «продуктом» для виробника. По суті це один крок, який відділяє сприйняття реалій споживача, як складової частини продукту від розуміння продукту як джерела цінності, за яку насправді платить споживач⁶⁰². За твердженням Пітера Друкера «споживачі купують «не продукт» як такий, а «цінність», яку він у собі несе»⁶⁰³. Цінність для покупців визначається в економічній літературі як «корисність або повне задоволення, яке вони отримують за використання товару, а також мінімальні ціни й операційні витрати протягом всього терміну служби продукту»⁶⁰⁴. Виходячи із зазначеного можна сказати, що стратегія є планом дій, що за своєю суттю поняття стратегічне управління.

Стратегічне управління – це система методів прийняття рішень. Під стратегічним управлінням витратами розуміємо поняття витрат, які необхідні для повного життєвого циклу продукції, що дає змогу менеджерам на перспективу визначити методи їх оптимізації і отримати конкурентні переваги на ринку. Д.Р. Хенсен⁶⁰⁵ та інші під стратегічним управлінням витратами розуміють використання даних про витрати для розробки та визначення найкращих стратегій, що забезпечують стабільну конкурентну перевагу.

Управління витратами забезпечує ефективність діяльності, фінансову та економічну стійкість підприємства на ринку та посідає важливе місце у системі стратегічного управління. Об'єктивно необхідним у сучасних умовах є узагальнення існуючих підходів до управління витратами та пошук нових

⁶⁰¹ Мізюк Б.М. Стратегічне управління. Львів : Магнолія плюс, 2006. 392 с.

⁶⁰² Друкер Пітер Ф. Енциклопедія менеджменту. М. : Вільямс, 2004. 432 с.

⁶⁰³ Друри К. Управленческий и производственный учёт. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.

⁶⁰⁴ Дойль П. Маркетинг-менеджмент и стратеги. СПб. : Питер, 2003. 544 с.

⁶⁰⁵ Дон Р. Хенсен. Управлінський облік. К. : Міленіум, 2002. 974 с.

напрямів щодо підвищення конкурентоспроможності підприємств, особливо коли, як зазначає Н.Г. Здирко «розвиток євроінтеграційних процесів та активна політика України щодо виходу на міжнародні ринки вимагають певних змін у різних сферах, у тому числі в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності»⁶⁰⁶.

Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств багато в чому залежить від сформованої системи управління витратами підприємства, що являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються стратегічні і тактичні завдання.

Як відомо, особливостями формування витрат у сільському господарстві, в першу чергу, є значна тривалість виробничого циклу та чітко визначений сезонний характер виробництва. Останнє вимагає поступового накопичення витрат в незавершеному виробництві, що призводить до зниження основних фінансових показників.

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві застосовується певна система економічних показників. Деякі показники розраховуються, виходячи з вартості валової продукції. Вони реально відображають дійсний стан ефективності витрат не тільки в кінці року, але й упродовж нього, оскільки в процесі управління дуже важливим є прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень.

Відзначимо, що суттєвою специфікою при формуванні витрат у сільському господарстві є його самовідтворення. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві з метою відтворення молодняка худоби, насіння, добрив, кормів тощо. Тому зазначена частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми, оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва складає істотну частку.

За даними додатку В проведемо дослідження структури виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільського господарства за 2016-2018 рр., млн. грн. на рис. 3.1.

⁶⁰⁶ Здирко Н.Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогос-подарському виробництві. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 12. С. 92-100.

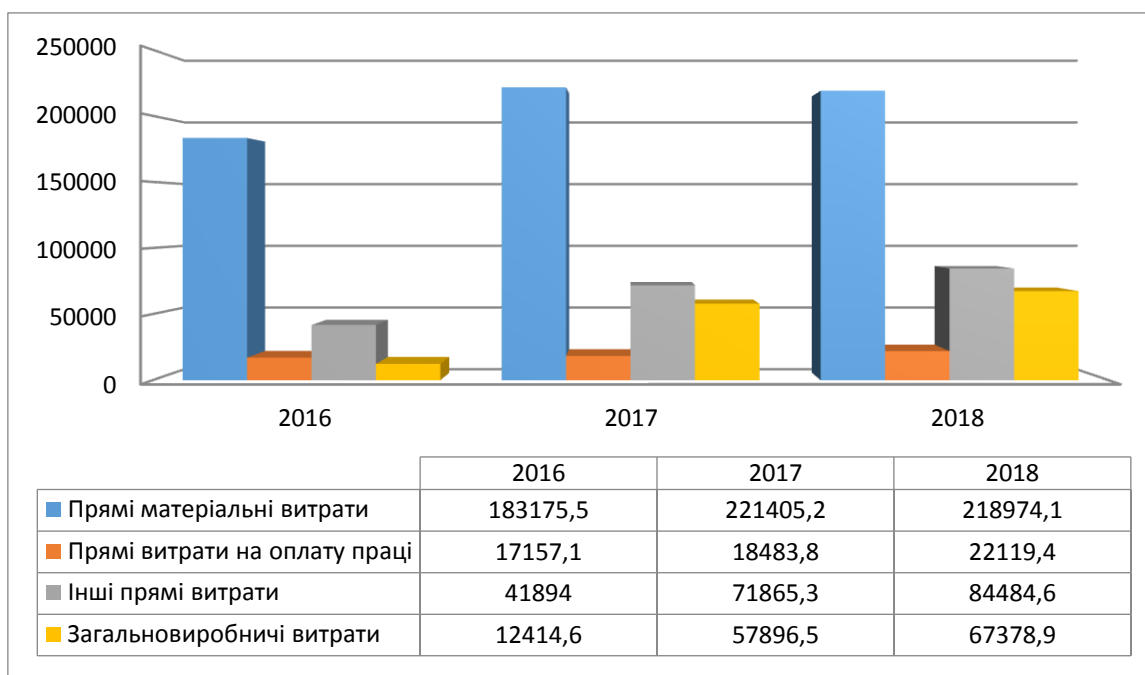


Рис. 3.1. Структура виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільського господарства за 2016-2018 рр., млн. грн.

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Проведені розрахунки дають змогу зробити висновок про те, що зростання загальної суми витрат на 54,32 %, зумовлена значним збільшенням обсягу виробленої продукції (рис. 3.2). Таке збільшення відмічається по майже кожній статті витрат.

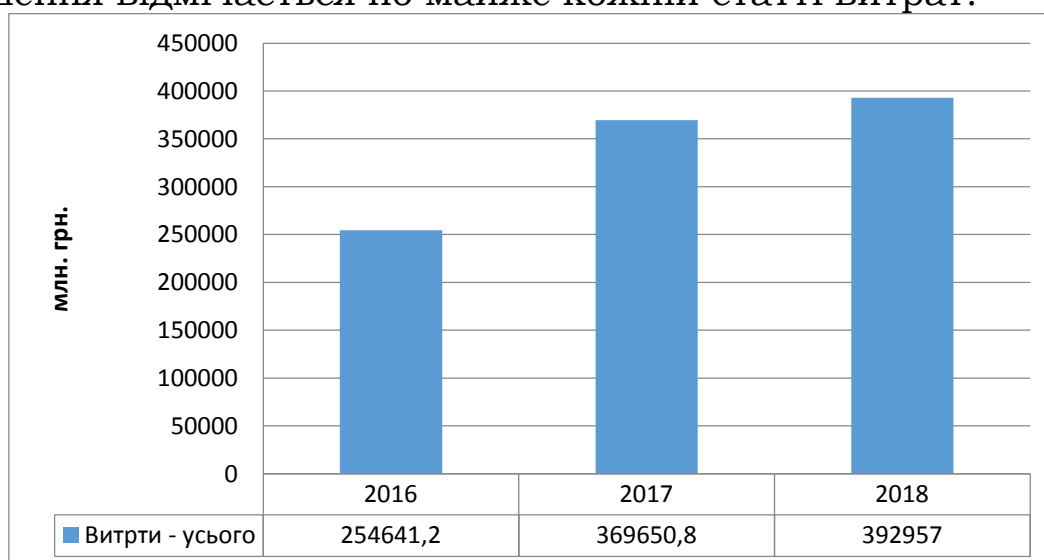


Рис. 3.2. Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції за 2016-2018 рр., млн. грн.

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Більш детально зупинимося на вивченні структури виробничої собівартості продукції рослинництва і тваринництва за даними Додатків Г, Г'.

За період з 2016 по 2018 рік у структурі витрат виробництва продукції рослинництва відбулися суттєві зміни. Частка матеріальних витрат становить найбільшу питому вагу у загальній структурі витрат з незначними коливаннями за період дослідження. (рис. 3.3).

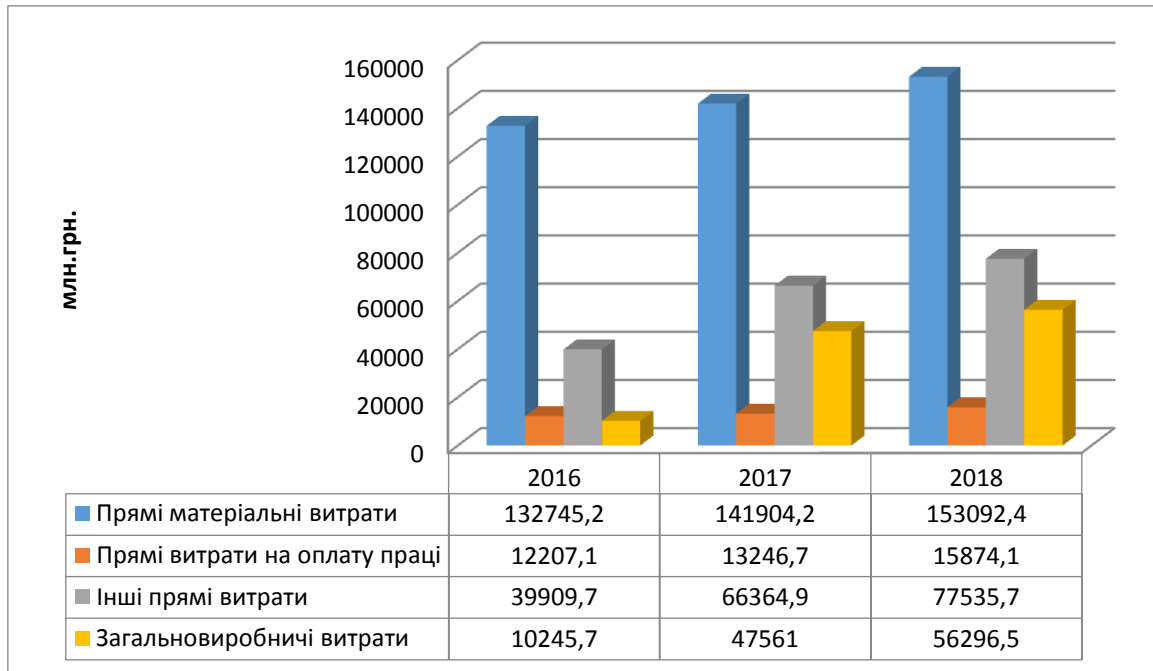


Рис. 3.3. Структура виробничої собівартості продукції рослинництва за 2016-2018 рр., млн. грн.

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Позитивним є зростання частки оплати праці, що підвищує її мотиваційну сутність.

Загальновиробничі витрати також зростають у динаміці, що зумовлено тим, що підприємство постійно поповнюється новою технікою та сільськогосподарськими машинами. У структурі витрат суттєвими є витрати на послуги і роботи виконані сторонніми організаціями, які останнім часом мають тенденцію до збільшення. Виконання певних робіт сторонніми організаціями (проведення польових робіт: обробіток ґрунту, збирання урожаю; первісна обробка зерна, тощо) є економічно більш вигідним для товаровиробників ніж утримання власного машинно-тракторного парку. Об'єднання сільськогосподарських товаровиробників в асоціації, холдинги дає змогу обробляти сільськогосподарські угіддя передовими технологіями, що в обліку відображається, як надання послуг сторонніми організаціями.

Збільшення питомої ваги матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції значною мірою

пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін.) і на виробничі послуги, що стосується самої структури матеріальних витрат (без амортизації основних засобів), то її динаміка свідчить про зростаючий диспаритет цін на продукцію промисловості та сільського господарства.

Найбільшу частку серед витрат становили витрати на мінеральні добрива та паливо та мастильні матеріали – 16,3 % і 10,1 % відповідно у 2018 році. Це пов'язано в основному із високою їх вартістю.

Керівництву підприємств потрібно вживати заходів для досягнення зниження собівартості продукції за рахунок раціонального використання ресурсів і їх здешевлення. При цьому досить перспективним є застосування інноваційних напрямів зниження собівартості виробництва продукції рослинництва: застосування ефективних, комплексних мінеральних добрив, безводного аміаку; застосування регуляторів росту рослин тощо. Це дасть можливість забезпечити зростання урожайності сільськогосподарських культур та підвищити якість продукції.

Підвищення прибутковості галузі рослинництва має ґрунтуватися на збільшенні обсягу виробництва продукції за раціонального витрачання ресурсів, що потребує посиленої уваги до економічного аналізу витрат.

Підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва в сучасних умовах є вагомою і актуальною проблемою аграрної економіки усіх регіонів України. За останні роки суттєво зменшилися обсяги виробництва продукції тваринництва, зростає її собівартість, в більшості сільськогосподарських підприємствах ця галузь є здебільшого збитковою. Все це свідчить про важливу актуальність проблеми підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва.

Саме тому необхідно здійснювати аналіз рівня виробничих витрат у галузі тваринництва, їх ефективності та розробка шляхів оптимізації витрат.

Показник собівартості дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва. За інших однакових умов підприємство тим більше одержуватиме прибутку на одиницю продукції, чим нижча її собівартість, і навпаки. Із зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, і зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку.

Проведені розрахунки за даними Додатку І дають змогу зробити висновок про збільшення взагальної суми витрат на

виробництво продукції тваринництва на 51,44 % у 2018 році порівняно з 2016 роком (рис.3.4).

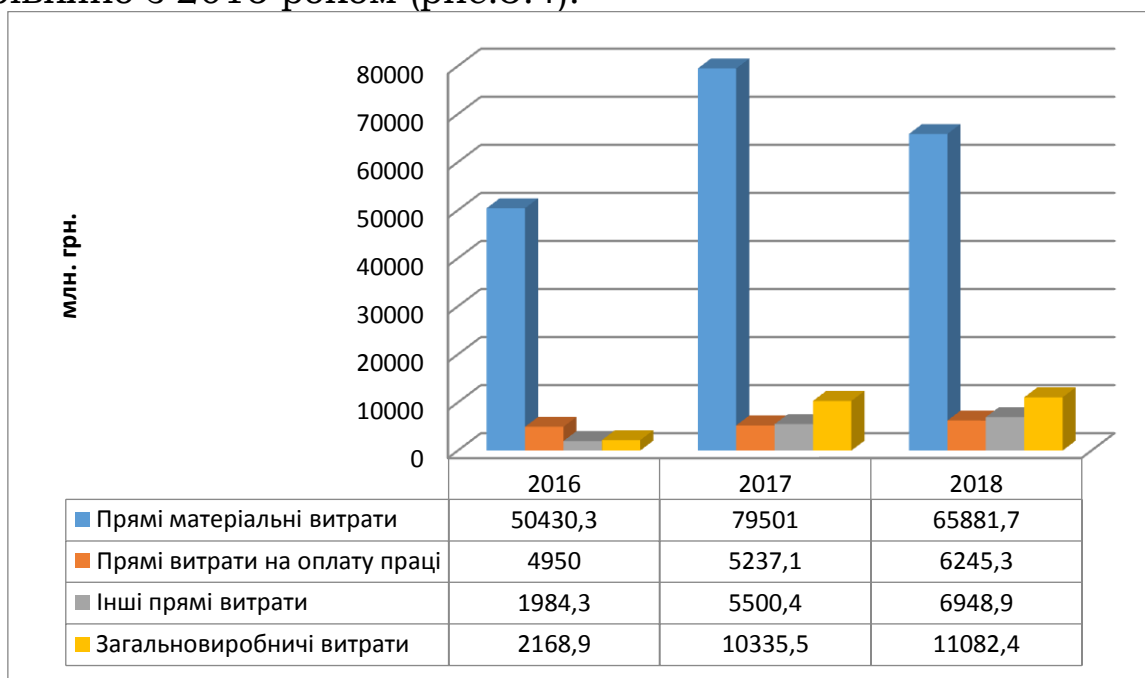


Рис. 3.4. Структура виробничої собівартості продукції тваринництва за 2016-2018 рр., млн. грн.

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики

Основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва займають прямі матеріальні витрати (у 2018 році значення становило 73,1 %). Зважаючи на те, що основним чинником, який визначає продуктивність тварин, є годівля, частка кормів у структурі загальних витрат є значною – 56,2% у 2018 році, 40,7% у 2017 році та 72,6% у 2016 році. Оплата праці стала займати значно менше відсотків у загальній структурі собівартості. Причиною є використання нових та більш інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських тварин, удосконалена техніка, яка дала змогу замінити декілька операцій в одну технологічну операцію, що в кінцевому результаті значно позначається на збільшенні виробленої валової продукції.

Аналізуючи ситуацію, що склалася в сільськогосподарських підприємствах, вважаємо, що основними і першочерговими напрямками зниження виробничих витрат в галузі тваринництва є:

- удосконалення галузевої структури сільськогосподарських підприємств з орієнтацією на вимоги ринку;
- підвищення продуктивності праці на основі комплексної автоматизації та механізації виробництва;
- дотримання режиму економії при використанні матеріальногрошових ресурсів;

– удосконалення маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств;

– розвиток агропромислової інтеграції.

Зважаючи на те, що значну частину витрат у виробництві продукції тваринництва займають корми, то для забезпечення ефективного розвитку та підвищення економічної ефективності галузі необхідно удосконалювати систему годівлі: покращувати раціони тварин, підвищувати їх поживність, збалансовувати склад раціону та зменшувати витрати кормів на формування одиниці продукції.

Як відомо, особливостями формування витрат в сільському господарстві, в першу чергу, є значна тривалість виробничого циклу та чітко визначений сезонний характер виробництва. Останнє вимагає поступового накопичення витрат в незавершеному виробництві, що призводить до зниження основних фінансових показників. Нестабільність цін на продукцію тваринництва обмежує відтворювальний потенціал сільськогосподарських підприємств та вносить дестабілізуючий вплив в процеси відтворення.

Зниження витрат на виробництво й збут продукції – це головний спосіб підвищення прибутковості. Одним зі складників такого підвищення є врахування виробничого чинника – економії, що пов'язана з умовно-постійними витратами. Підприємству вигідно збільшувати обсяг реалізації не тільки тому, що це приносить додатковий прибуток, а й тому, що за рахунок певної частки умовно-постійних витрат у собівартості продукції відбувається додаткова економія, що може перекривати збільшення витрат на сировину, матеріали, паливо тощо.

Таим чином, управління витратами підприємства є досить складним процесом та означає удосконалення управління всією діяльністю підприємства і його виробничих об'єднань, оскільки охоплює всі основні сторони господарської діяльності цих об'єктів управління.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства.

Управління виробничими витратами передбачає:

– організацію обліку витрат виробництва в цілому і за статтями витрат, яка створює інформаційну базу для прийняття управлінських рішень;

– нормування виробничих витрат, яке передбачає визначення граничних розмірів з окремих видів витрат;

– планування (прогнозування) виробничих витрат, яке дає можливість визначити мінімальні і максимальні межі витрат на

виробництво продукції, можливий розмір виробничих витрат за планового обсягу діяльності і рівня використання ресурсів та дозволяє обрати такий варіант плану витрат виробництва, який максимально відповідає досягненню цільового розміру прибутку;

- аналіз витрат виробництва, що дає змогу оцінити стан виробничих витрат, ступінь раціональності здійснених витрат, надати кількісну оцінку факторам, які впливають на суму і рівень поточних витрат;

- контроль і оперативне управління витратами⁶⁰⁷.

Сучасні концепції стратегічного управління витратами є дієвими інструментами в їх дослідженні.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вважають, що поява стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох напрямків стратегічного менеджменту⁶⁰⁸:

- аналіз ланцюжка створення цінності;

- стратегічне позиціонування;

- аналіз і управління чинниками, що визначають витрати.

Ланцюжок створення цінності – це взаємопов'язаний набір видів діяльності підприємства, яка додають корисності продукту, внаслідок чого підвищується його цінність для споживача.

На думку Дж. Шанка і В. Говіндараджана, підприємство повинно оцінювати свій ланцюжок цінності у порівнянні з аналогічними ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом. Ці автори рекомендують таку методику:

1. Виявити ланцюжок цінності у певній сфері, а потім уточнити значення витрат, надходжень і активів стосовно кожної ланки цього ланцюжка. Ці види діяльності є будівельними блоками, за допомогою яких компанії цього виду діяльності створюють продукт, який покупці вважають для себе цінним.

2. Здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен із визначених видів діяльності.

3. Передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у суперників, або реформувати весь ланцюжок цінності. За рахунок систематичного аналізу витрат, надходжень і активів за кожним видом діяльності компанія може вийти на більш низькі витрати. Це досягається порівнянням ланцюжка цінності компанії і ланцюжків цінності її основних суперників, а також виявленням

⁶⁰⁷ Бондар І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції. К. : Київ. Держ. торг.- екон. ун-т, 2000. 254 с.

⁶⁰⁸ Друри К. Управленческий и производ-ственный учёт. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.

видів діяльності, необхідних для управління ланцюжком цінності краще, ніж це роблять менеджери суперників стосовно своїх ланцюжків.

Розглянемо підприємства, які займаються вирощуванням сільськогосподарських культур. Зважаючи на специфіку діяльності об'єкта дослідження можна запропонувати наступний ланцюжок створення цінності (рис. 3.5)⁶⁰⁹.

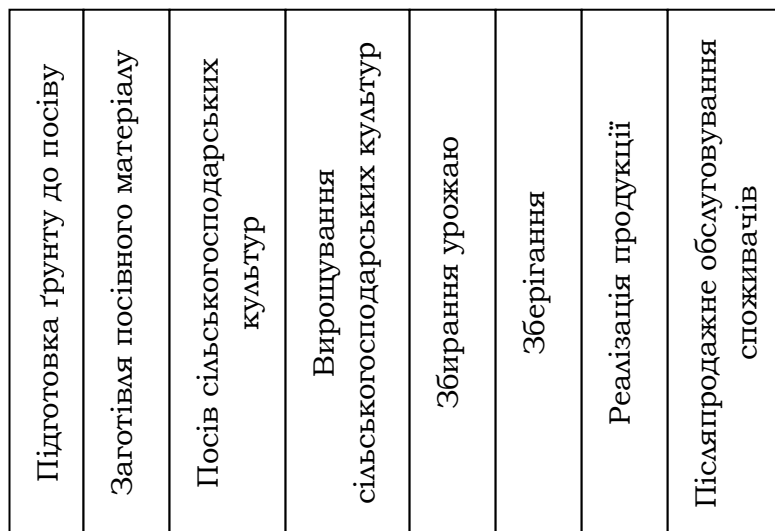


Рис. 3.5. Ланцюжок створення цінності сільськогосподарських підприємств
Джерело: розроблено авторами

Зі стратегічної точки зору концепція ланцюжка цінностей, припускає щонайменш чотири напрями збільшення прибутку:

- зв'язок із постачальниками;
- зв'язок зі споживачами;
- технологічні зв'язки всередині ланцюжка цінностей одного підрозділу підприємства;
- зв'язок між ланцюжками цінностей підрозділів усередині підприємства.

Стратегічне позиціонування впливає на процеси управління витратами підприємства залежно від його стратегічного вибору в створенні конкурентних переваг. Стратегічне позиціонування підприємства формує його конкурентну позицію. При цьому йдеться про діяльнісний аспект стратегічного позиціонування – як сукупності конкретних дій, які створюють і підтримують позицію підприємства, у тому числі у стосунках з конкурентами, споживачами та постачальниками. Стратегічне позиціонування підприємства пов'язане не лише з його наявною або майбутньою

⁶⁰⁹ Лепетан І.М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2017. № 10. С. 20-23.

позицією, але і з конкурентним потенціалом підприємства.

Для оцінки стратегічного позиціонування важливо усвідомлювати стратегічну спрямованість підприємства (його базову стратегію розвитку) згідно матриці конкурентних стратегій М. Портера, поданої на рис. 3.6.

		Стратегічна перевага	
		Позиція низьких витрат	Унікальність, в якій переконані споживачі
Стратегічна ціль	Сфера діяльності в цілому	Лідерство щодо витрат	Диференціація
	Окремий сегмент	Зосередження	

Рис. 3.6. Модель типових стратегій М. Портера

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

На нашу думку, сільськогосподарські підприємства можуть досягнути успіху, застосовуючи стратегію низьких витрат, основний акцент якої зосереджений на досягненні більш низької собівартості в порівнянні з конкурентами. Лідерство за витратами може бути досягнуто за допомогою таких підходів⁶¹⁰:

- економія за рахунок масштабу виробництва;
- використання досвіду управління собівартістю у вигляді побудови емпіричних залежностей витрат від різних факторів бізнесу;
- суворий контроль витрат;
- зведення до мінімуму витрат у таких сферах, як дослідження і розробки, обслуговування клієнтів, реклама і просування товару.

Аналіз та управління чинниками, що визначають витрати передбачає створення таких умов роботи, які забезпечували б найбільш сприятливе поєднання функціональних можливостей підприємства та його ефективності з точки зору отримання максимального прибутку за рахунок мінімізації витрат.

Б. Карлоф, розглядаючи процес формування стратегії, вважає, що необхідно виділяти дев'ять ключових факторів, які впливають на діяльність підприємства. Ці фактори він називає

⁶¹⁰ Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость. М. : Альпина Бизнес Бук, 2005. 715 с.

елементами стратегії, що характеризують ефективність використання наявних ресурсів для досягнення конкретних цілей: корпоративна місія, конкурентні переваги, організація бізнесу, продукція, ринки, ресурси, структурні зміни, програми розвитку, культура та компетентність управління⁶¹¹.

За теорією Ріле, усі витратоформуючі фактори поділяють на структурні та функціональні (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перелік функціональних факторів за теорією Ріле

Структурні фактори 1	Функціональні фактори 2
Масштаб – обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розроблення, маркетингові ресурси для випуску продукції.	Ефективність планування підприємства – наскільки ефективне, порівняно з нормами, планування (з точки зору внутрігосподарської логістики).
Діапазон – ступінь вертикальної інтеграції, що визначає діапазон розширення управління підприємством.	Залучення робочої сили – прийняття робітниками на себе зобов'язань щодо постійного удосконалення.
Досвід, який показує, скільки разів у минулому підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення.	Комплексне управління якістю – переконання і досягнення, пов'язані з якістю продукції та виробничих процесів.
Технології, які використовують на кожній стадії ланцюга вартостей.	Використання потужностей – вибір найкращого варіанта з наявних на підприємстві.
Складність – широта асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам.	Використання зв'язків з постачальниками та замовниками в контексті вартісного ланцюга і витрат підприємства.

Джерело: ⁶¹²

Найсуттєвіший вплив на витрати мають функціональні чинники, тобто ті, які впливають на витрати підприємства і пов'язані з його здатністю успішно функціонувати. Для всіх функціональних чинників «більше» завжди означає «краще».

Німецький вчений Г. Фандель⁶¹³ згідно з теорією витрат усі фактори, що впливають на витрати, поділяє на виробничі, які є головними і мають безпосередній зв'язок із виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства. Тобто розглядає фактори з економічної точки зору, але його підхід дещо відрізняється від існуючого у вітчизняній і зарубіжній літературі. Запропонована Г. Фанделем система факторів, що впливають на величину витрат

⁶¹¹ Карлоф Б. Деловая стратегия. М. : Экономика, 1991. 239 с.

⁶¹² Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. К. : Максимум, 2001. 600 с.

⁶¹³ Фандель Г. Теория производства и затрат. К. : Таксон, 2000. 520 с.

підприємства, представлена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Фактори, що впливають на витрати підприємства

Виробничі	Позавиробничі
1	2
Величина підприємства (сукупна виробнича потужність, диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів).	Збут продукції (вартість благ, витрачених на реалізацію продукції).
Виробнича програма підприємства (специфічний для певного періоду випуск продукції в межах номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства).	Фінансування (величина власного капіталу та можливість отримання залученого капіталу).
Глибина виробництва на підприємстві (кількість стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві).	Дослідження і розвиток (підвищення якості продукції, факторів виробництва й удосконалення методів виробництва).
Організація виробництва (рівень автоматизації, вид і тип виробництва на підприємстві).	
Якість факторів виробництва (технічне оснащення, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали).	
Зайнятість підприємства чи потенційного фактора (кількість одиниць продукції, що виготовляється за певний період).	

Джерело: ⁶¹⁴

Зрозуміло, що далеко не завжди той чи інший чинник може бути проаналізований для конкретного підприємства. Більше того, не завжди вдається успішно управляти кожним із чинників у контексті зниження витрат. Однак з позицій стратегічного управління витратами:

- обсяг виробництва (продажу) не є найсуттєвішим чинником, який пояснює поведінку витрат;
- корисніше пояснювати стан витрат мовою тих структурних альтернатив і функціональної майстерності, які формують конкурентоспроможну позицію даного підприємства;
- не всі стратегічні чинники однаково важливі в досліджуваній момент часу. Необхідно проводити безперервний моніторинг стану підприємства, очікуючи моменту, коли приходить час для кожного з чинників.

Стратегічне управління витратами здійснюється на основі принципів і вимог, що забезпечують управління витратами з

⁶¹⁴ Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. Облік і фінанси АПК. 2012. № 3. С. 150-156.

точки зору стратегічної перспективи.

З урахуванням сучасних ринкових умов і процесу стратегічного управління можна сформулювати ряд засадничих принципів стратегічного управління витратами підприємств (рис. 3.7).

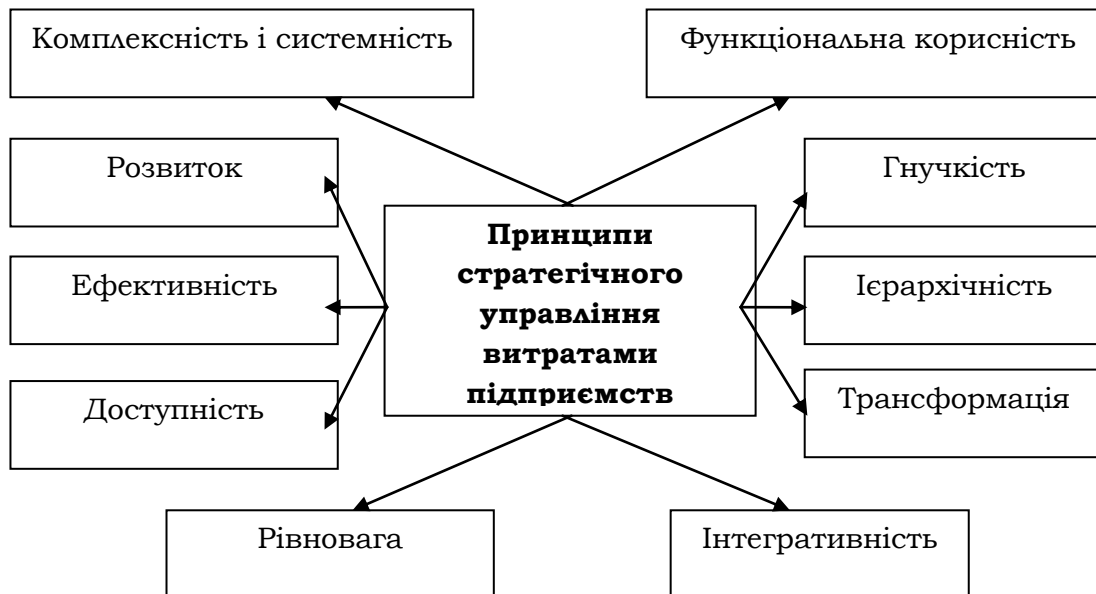


Рис. 3.7. Принципи стратегічного управління витратами підприємств

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

1. Принцип комплексності й системності припускає здійснення інформаційно-аналітичної підтримки на всіх етапах розробки і реалізації стратегічних рішень щодо витрат.

2. Принцип розвитку відбиває не лише характеристику минулої й теперішньої діяльності, але і прогнозує варіанти стратегічного розвитку на майбутнє. Необхідно дотримуватися рівноваги між показниками, що характеризують минулі результати і майбутній зріст, оскільки стратегічне управління витратами не може орієнтуватися тільки на показники минулої активності підприємства.

3. Принцип ефективності забезпечує необхідний рівень ефективності управлінських рішень, що ухвалюються на основі наданої інформації. Критеріями ефективного управлінського рішення є цільова спрямованість, всебічна обґрунтованість, адресність, узгодженість з раніш ухваленими та іншими рішеннями, що ухвалюються, своєчасність, повнота, компромісність.

4. Принцип доступності вибудовується на умовах інформаційної доступності для працівників підприємства всіх

рівнів, тобто стратегічні показники необхідно проектувати на операційний рівень. Всі працівники повинні розуміти, які фінансові наслідки їх рішень і дій; менеджмент зобов'язаний повністю усвідомлювати, що приведе підприємство до довготривалого фінансового успіху.

5. Принцип рівноваги характеризує внутрішню і зовнішню відносно підприємства ситуацію. Показники стратегічного управління витратами є балансом між зовнішніми звітними даними і внутрішніми характеристиками найбільш значущих бізнес-процесів.

6. Принцип інтегративності аналізує об'єктивну (тобто ту, що піддається кількісній оцінці) і суб'єктивну сторони діяльності підприємства. Тобто стратегічне управління витратами спирається на об'єктивні показники, що піддаються кількісній оцінці, і на показники суб'єктивного характеру, тобто якісні.

7. Принцип трансформації трансформує місію і стратегію підприємства до конкретних завдань і показників.

8. Принцип ієрархічності враховує необхідність побудови ієрархії місій і стратегій підприємства, тобто стратегічне управління витратами допомагає формувати функціональні стратегії, а не тільки узагальнену стратегію підприємства в цілому.

9. Принцип функціональної корисності розглядає підприємство з позиції теорії бізнес-систем. Стратегічне управління витратами повинно допомагати зрозуміти керівництву можливості розвитку підприємства на основі своєї функціональної корисності в бізнес-системі.

10. Принцип гнучкості припускає, що стратегічне управління витратами, як набір методів і показників, повинно змінюватися залежно від стадії життєвого циклу товару, послуги, підприємства. Це положення засноване на тому, що стратегічні цілі підприємства самі зазнають впливу цих чинників.

Таким чином, процес стратегічного управління витратами є комплексом взаємопов'язаних дій, спрямованих на максимізацію ефективності використання фінансових ресурсів та виконання функцій, що покладені на менеджмент підприємства інвесторами. Тому сьогодні перед кожним підприємством стоїть питання про вибір концепції стратегічного управління витратами, на базі якої можливо провести впровадження такого контролю, що дозволить покращити ефективність діяльності підприємства та інвестиційну політику в цілому. Така стратегія суттєво залежатиме від методології обліку витрат. Правильно обрана стратегія управління витратами дасть можливість підприємствам виграти в нескінченній конкурентній боротьбі.

3.2. Сучасні моделі стратегічного управління витратами підприємств

У ринкових умовах господарювання головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, який є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних і кількісних показників та оптимальне ціноутворення. Ефективність виробництва, в свою чергу, значною мірою залежить від зниження витрат на одиницю продукції за умови збереження та підвищення її якості. Для того, щоб знизити витрати, потрібно, перш за все, їх правильно визначити. Зазначене завдання вирішується за допомогою методів калькулювання, кількість яких, враховуючи напрацювання зарубіжних фахівців, наблизилась до десяти⁶¹⁵.

Перевагами ефективного управління витратами є:

- наявність своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів продукції та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів;
- наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення;
- прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації;
- організація виробництва продукції, конкурентної щодо витрат цін⁶¹⁶.

Узагальнення економічної літератури дозволяє стверджувати, що управління витратами можливе на основі двох систем базових моделей – «ABC-Costing» і «Target-Costing».

Найбільшого поширення у вітчизняній практиці отримав такий метод, як «ABC-Costing», тобто «облік за видами діяльності» або «розрахунок витрат на основі бізнес-процесів». Він отримав

⁶¹⁵ Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 9. С. 3-5.

⁶¹⁶ Лепетан І.М., Павленко О.Ю. Економічна сутність управління витратами вітчизняних підприємств / Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, 14-15 квітня 2016 р. Вінниця, ВНАУ, 2016. С. 80-82.

широке визнання як основа для прийняття стратегічних рішень, управління витратами й підвищення прибутковості на основі реінжинірингу та контролю ефективності бізнес-процесів.

Розглянемо історію становлення ABC-методу. У 80-х роках ХХ ст. був створений «Consortium for Advanced Manufacturing – International» (Міжнародний консорціум з розвитку виробництва – САМ-І), в рамках якого була створена проектна група з покращення методів розрахунку витрат. У результаті виконання проекту був створений метод «ABC». Цей метод не був революційним винаходом, а є підсумком і систематизацією методів обліку, які використовувалися провідними компаніями – як членами САМ-І, так і іншими компаніями, не тільки у промисловості, але й у сфері послуг, особливо в охороні здоров'я.

Розробниками нового підходу до розподілу накладних витрат вважаються американські вчені Р. Купер і Р. Каплан, які опублікували восени 1988 р. статтю в журналі «Гарвард Бізнес Ревью» під назвою «Правильно измерить затраты – принять правильно решение» та запропонували назвати даний метод обліку затрат «функціональним обліком» чи «метод обліку затрат за функціями» (ABC)⁶¹⁷.

Сам термін «Activity Based Costing» вперше був вжитий при дослідженні фірми John Deere (виробник тракторів і комбайнів). В літературі вперше з'явився в статті Робіна Купера «Cost management concepts and principles – the rise of activity based costing», Journal of Cost Management (1988)⁶¹⁸.

ABC-калькулювання – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

ABC-метод базується на тому, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких і виникають витрати. ABC-калькулювання не тільки надає інформацію про собівартість продукції, але також допомагає менеджерам знижувати споживання ресурсів. Метод ABC може безпосередньо сприяти цьому шляхом посилення контролю за іншими операціями, що викликає виникнення накладних витрат.

⁶¹⁷ Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии. М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 248 с. С. 189.

⁶¹⁸ Лукашов А.В. Практические материалы круглого стола ABC (activity based costing) и ABM (activity based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний. URL: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp>.

Даний метод також забезпечує і контролює взаємозв'язок між тими, хто веде господарську діяльність (або виконує певні функції), і тими, хто використовує продукцію, отриману в результаті діяльності перших.

На думку Роберта Каплана фахівці у сфері обліку витрат не завжди можуть правильно визначити собівартість кожного виробу⁶¹⁹. На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Порівняння традиційного методу калькулювання та ABC-методу
Джерело: сформовано авторами

⁶¹⁹ Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии. М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 248 с.

Умови для застосування ABC-методу можна сформулювати наступним чином:

- наявність процесів, які повторюються з певною періодичністю;
- процеси підлягають виділенню, ідентифікації та формалізації;
- результати процесів підлягають ідентифікації та вимірюванню за допомогою певних показників⁶²⁰.

Механізм впровадження ABC-методу калькулювання включає такі етапи розробки і втілення:

1. Формування й затвердження реєстру і класифікатора функцій (діяльностей). Об'єктами бізнес-процесів, витрат і результатів виробничо-господарської діяльності може бути одиниця продукції, партія виробів, лінія із виробництва продукції, продаж продукції, постачання сировини й матеріалів, ринки і канали збуту, покупці продукції й послуги їх замовлення. Інформація про функції і процеси у розрізі відділів дає змогу оперативно впливати на використання ресурсів.

2. Вибір і затвердження носія витрат для кожної функції. Носій витрат функції (драйвер) – це фактор, що найбільше впливає на витрати цього процесу і вимірюється кількісно. Ним може бути кількість поставлених ресурсів, замовлень на придбання, кількість ремонтів обладнання, замовлень на продаж тощо. Це важливий показник в управлінні витратами, оскільки безпосередній вплив на носія витрат є джерелом їх зниження.

3. Формування і затвердження вимог до первинних документів. На цьому етапі забезпечується можливість отримання інформації про величину прямих витрат у розрізі видів продукції, витрат, пов'язаних із певною функцією, кількість спожитих носіїв, витрат за окремими видами продукції.

4. Оформлення первинних документів відповідно до вимог ABC.

5. Збір і групування інформації про витрати по кожному процесу в єдиний вартісний комплекс.

6. Розрахунок ставок носіїв витрат у розрізі функцій.

7. Віднесення витрат із процесів на об'єкти у відповідності з обсягами спожитих функцій.

8. Калькуляція витрат на об'єкти.

Послідовність планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами підприємства наведено на рис 3.9.

⁶²⁰ Скрипник М.І. ABC-калькулювання. Вісник ЖДТУ: Економічні науки. 2009. № 3 (49). С. 176-180.



Рис. 3.9. Послідовність планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

Таким чином, можна визначити основні переваги та недоліки методу ABC (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Основні переваги і недоліки ABC-методу

Переваги	Недоліки
1	2
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів.	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні.

Продовження таблиці 3.3

1	2
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах.	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників, у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків.
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищенні ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу.	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витратами, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства.
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів.	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів.
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування.	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства.	

Джерело: узагальнено авторами на основі вивчених літературних джерел

Отже, метод ABC як метод калькулювання завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними методами інтенсивно розвивається в теорії і широко використовується на практиці. Цей метод дає змогу інакше поглянути як на витрати підприємства, так і на управління ними. Він являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами.

Цільове калькулювання (target costing) – це метод планування прибутку і управління витратами, який використовується на етапі планових розрахунків для скорочення виробничих витрат до заданого рівня.

Сучасна концепція управління цільовою собівартістю походить від конкурентних розробок 1960-1970 рр. японських промислових компаній, які стали відповіддю на нові вимоги споживчого попиту: посилення диференціації продукції та скорочення її життєвого циклу. В основу прогресивного методу формування та досягнення цільової собівартості покладено принципи ринкового

ціноутворення та максимально повного врахування потреб споживачів уже на стадії розробки нової продукції.

Виділяють такі основні підходи до розуміння цільової собівартості⁶²¹:

1. Ринково-орієнтований підхід. Функції цільової собівартості зводяться до орієнтації на ринок, менеджменту витрат на ранніх стадіях розробки продукту, постійної адаптації передбачуваних цільових витрат до можливості реалізації потенціалу зниження витрат.

2. Інженерно-орієнтований підхід – підтримка менеджменту якості та скорочення сукупних стандартних (нормативних) витрат. Основні фази діяльності з використанням цільового калькулювання: планування продукту, завдання цільових витрат, розробка шляхів їх досягнення.

3. Підхід, орієнтований на функції продукту. Тобто замість стандартного питання: «У скільки обходиться виробництво продукції?» (виробничо-орієнтована система управління витратами) цільове калькулювання ставить інше запитання: «Скільки має коштувати продукція?» (ринково-орієнтована системи управління витратами).

Таргет-костинг застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації старіючої (етап життєвого циклу) продукції.

Процес досягнення цільового рівня собівартості складається з таких етапів:

Етап 1. Визначення цільової ціни реалізації нового продукту. Проведення підприємством комплексних маркетингових досліджень дозволяє визначити, скільки «ринок готовий заплатити за новий продукт». До уваги беруться позиції ключових зацікавлених сторін: споживачів, конкурентів та керівництва підприємства. В процесі аналізу позицій потенційних покупців слід з'ясувати рівень сприйняття ними цінності нового продукту, а також готовності купувати. Підприємство має врахувати вплив альтернативних продуктів конкурентів: їх рівень цін та споживчу цінність. Визначення цільової ціни дозволяє прогнозувати обсяги продажів нового продукту.

Етап 2. Встановлення цільового прибутку. Величина цільового прибутку повинна відповідати очікуванням як менеджменту підприємства, так і його інвесторів. Визначення норми цільового прибутку на новий продукт може визначатись

⁶²¹ Гусева Л.И., Соколова Т.Н. Учет и анализ целевой себестоимости. Воронеж: М. : ВГУ, 2010. 120 с.

основі попереднього досвіду визначення рівня прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут.

Етап 3. Визначення цільової собівартості. Максимально допустима величина витрат на виготовлення нового продукту – цільова собівартість – визначається як різниця між цільовою ціною реалізації та встановленою величиною цільового прибутку. Для успішної реалізації досягнення цільової собівартості необхідною умовою є відсутність розбіжності між визначеною цільовою собівартістю та прогнозованою, яку не можна ліквідувати. Така розбіжність, у разі наявності, має бути в межах виробничих можливостей зниження витрат підприємства та його постачальників.

Етап 4. Проведення функціонально-вартісного аналізу (ФВА) окремих компонентів та продукту в цілому. Результатом ФВА є мінімізація собівартості та оптимізація конструкції нового продукту з одночасним збереженням вихідного набору функцій. Проведення ФВА має забезпечити, за умов розбіжності, зниження прогнозованих витрат до рівня цільової собівартості.

Етап 5. Таргет-костинг постачальників та дистриб'юторів, аналіз ланцюжка вартості. Після визначення цільової собівартості всього продукту в цілому, визначають її цільовий рівень за окремими функціями та їх фізичними носіями — компонентами (елементами конструкції). Цільова собівартість компонентів, які постачаються підприємству є предметом домовленостей з постачальниками. Якщо потрібно знизити собівартість компонентів нового продукту, спеціально утворені робочі групи аналізують можливості здешевлення виробничих процесів у постачальника. Аналогічні узгодження, які виконуються за результатами аналізу ланцюжка вартості нового продукту, можуть проводитися і з дистриб'юторами.

Етап 6. Порівняння прогнозованої собівартості з цільовою. Величина зниження витрат за окремими компонентами до рівня цільових визначається на основі оціночних суджень, підставою для яких може бути значущість (споживча цінність) компонента, тенденції аналогічних оцінок, інші дані; також величина зниження може бути предметом домовленостей як між різними виробничими підрозділами, так і з постачальниками компонентів.

Етап 7. Управління витратами на стадії виробництва нового продукту. Після запуску нового продукту у виробництво управління та моніторинг витрат можуть здійснюватися за допомогою поточного бюджетування та звичайних методів, таких як стандарт-костинг.

Численні дослідження досвіду впровадження і використання концепції дозволили сформулювати ключові принципи таргет-костингу⁶²²:

Ринковоорієнтоване ціноутворення. В ринковому середовищі успішність діяльності підприємства значною мірою залежить від його здатності відповідати споживчим вимогам та можливостям. Прогнозовані ринкові ціни на новий (модифікований) продукт у процесі таргет-костингу беруть за основу для визначення цільової собівартості.

Пріоритетне значення вимог споживача. Вимоги споживача щодо якості, вартості, надійності та швидкості (обслуговування) враховуються ще в процесі проектування і проведення функціонально-вартісного аналізу нового продукту. Споживча вартість будь-якої функції, інтегрованої в продукт, має бути порівняно більшою за вартість її реалізації – виготовлення відповідного елемента конструкції.

Грунтовне проектування. Контроль витрат та забезпечення цільової собівартості проводяться вже на стадії проектування нового продукту (науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок).

Поєднання досвіду фахівців різних сфер знань. Дослідно-конструкторські групи розробників функцій нового продукту, сформовані з фахівців різних сфер знань, відповідальні за єдиний (цілий) продукт від початку розроблення його концепції до запуску у виробництво.

Застосування концепції ланцюжка вартості. Постачальники, дистриб'ютори, сервісні центри та ін. – суб'єкти формування ланцюжка вартості – беруть активну участь у процесі управління цільовою собівартістю.

Орієнтація на витрати життєвого циклу продукту. Загальні витрати життєвого циклу продукту за використання технології таргет-костингу мінімізуються як для підприємства-виробника, так і для кінцевого споживача. Витрати життєвого циклу продукту складаються з вартості придбання продукту кінцевим споживачем, витрат на дистрибуцію, гарантійне та післягарантійне обслуговування, витрат на продукт під час його експлуатації, виводу продукту з ринку та його утилізації.

Використання точних методів калькулювання. Для досяг-

⁶²² Лепетан І.М. Цільове калькулювання як метод стратегічного управління витратами. Збірник тез доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку», 3-4 жовтня 2013 року. Вінниця, 2013.

нення цільової собівартості продукту необхідним є забезпечення точності та оперативності розрахунку фактичної собівартості – з метою оцінювання й контролю витрат.

Таким чином, сьогодні перед кожним вітчизняним підприємством ненав'язливо стоїть питання про вибір оптимальної моделі управління витратами, на базі якої можливо провести впровадження такого контролю, що дозволить збільшити ефективність інвестицій підприємства в цілому. Тому правильний вибір моделі обліку витрат у даний момент можна віднести до одного з найважливіших рішень, яке повинен прийняти менеджер сучасного підприємства.

3.3. Збалансована система показників у стратегічному менеджменті підприємств

У сучасних економічних умовах поширення глобалізації та ускладнення зовнішнього середовища успішна робота вітчизняних підприємств залежить від використання передових парадигм, концепцій та інструментів стратегічного менеджменту. Наявність значної кількості невирішених теоретико-методологічних завдань у сфері стратегічного менеджменту призводить до висновку про необхідність переосмислення і подальшого дослідження наявних концептуальних підходів й обґрунтування напрямів їх подальшого розвитку стосовно сучасного етапу розвитку теорії і практики управління. Існує значна кількість підходів до вибору стратегій управління організацією, у т.ч. маркетингових стратегій. У більшості випадків вибір стратегії має суб'єктивний характер, також існує ряд матричних моделей, які враховують лише два фактори, але вибір стратегії вимагає більш комплексного, системного підходу – саме таким є збалансована система показників (ЗСП).

Збалансована система показників значно розширює можливості стратегічного планування, роблячи його більш реальним.

Перші моделі оцінки результатів діяльності підприємств, що з'явилися в 20-х роках ХХ ст. і поширилися практично в усіх країнах з ринковою економікою, є досить простими для розрахунку. Будуються вони винятково з фінансових показників. У 70-90-х роках з'явилися інші концепції оцінки вартості й ефективності роботи підприємств, серед яких найбільшої популярності в останні роки набула збалансована система показників Д.П. Нортон і Р.С. Каплана (табл. 3.4).

**Розвиток парадигми визначення вартості та
ефективності діяльності фірми**

1920-ті роки	1970-ті роки	1980-ті роки	1990-ті роки
Модель Дюпона. Рентабельність інвестицій (ROI)	Чистий прибуток на 1 акцію (EPS). Коефіцієнт співвідношення ціни акції та чистого прибутку (P/E)	Коефіцієнт співвідношення ринкової та балансової вартості акцій (M/B). Рентабельність акціонерного капіталу (ROE). Рентабельність чистих активів (RONA). Грошовий потік (Cash Flow)	Економічна додана вартість (EVA). Прибуток до виплати відсотків, податків та дивідендів (EBITDA). Ринкова додана вартість (MVA). Збалансована система показників (ЗСП). Показник сукупної акціонерної дохідності (TSR). Грошовий потік віддачі на інвестований капітал (CFROI)

Джерело: ⁶²³

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) – це система менеджменту, розроблена на початку 1990-х років американськими вченими Робертом Капланом і Девідом Нортонем. Вони довели, що традиційні фінансові облікові показники давали незавершену і застарілу картину результатів діяльності бізнесу. Виявивши слабкі місця і недоліки у існуючих підходах менеджменту, автори запропонували новий підхід з чітким описом того, що потрібно вимірювати, аби збалансувати діяльність компанії⁶²⁴.

Розробка концепції збалансованої системи показників була обумовлена наступними основними причинами:

⁶²³ Ampuero M., Goranson J., Scott J. Solving the Measurement Puzzle: How EVA and the Balanced Scorecard Fit Together / M. Ampuero, // TheCap Gemini Ernst & Young Center for Business Innovation. Issue 2 «Measuring Business Performance». 1998. P. 45-52.

⁶²⁴ Кадикова І.М., Алфьорова А.Л., Челпанова І.В. Застосування збалансованої системи показників для управління факультетом ВНЗ. Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми та практики. 2010. № 3 (11). С. 40-53.

- необхідністю реального впровадження розробленої стратегії в господарську діяльність підприємства;

- незадоволенням керівництва підприємств класичними системами показників, що засновані на використанні виключно фінансових даних;

- невдоволенням менеджменту багатьох підприємств системою внутрішньофірмової звітності, яка часто буває занадто громіздкою, нечитабельною і не прив'язаною до конкретного управлінського рішення;

- необхідністю поліпшення системи зовнішньої звітності, що надається засновниками потенційним інвесторам підприємства, шляхом включення в неї нефінансових індикаторів для підтвердження фінансової стабільності;

- потребою в спрощенні і прискоренні процесу планування;

- необхідністю подальшого поліпшення процесу узгодження цілей діяльності підприємства в цілому, його окремих структурних підрозділів і працівників;

- необхідністю підвищення ефективності раннього розпізнавання і управління ризиками.

Головна мета (ключова ідея) збалансованої системи показників стратегічного управління витратами – трансформація стратегії управління витратами підприємства в конкретні, цілком відчутні цілі, показники і, зрештою, – дії (заходи). Тобто збалансована система показників, описуючи стратегію підприємства, відіграє роль механізму реалізації цієї стратегії, а не її формулювання⁶²⁵.

Збалансована система показників (ЗСП) – це система стратегічного управління організацією на підставі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.) (рис. 3.10). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємозв'язаних показників.

⁶²⁵ Мілаш І. В., Красноусов А. В. Стратегічне управління витратами підприємств роздрібної торгівлі: монографія. Х. : ХДУХТ, 2015. 286 с.



Рис. 3.10. Комплекс категорії «Збалансована система показників»

Джерело: ⁶²⁶

Концепція збалансованої системи показників вигідно відрізняється від інших концепцій тим, що фінансові й нефінансові індикатори інтегруються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результируючими показниками і ключовими факторами, під впливом яких вони формуються.

При складанні збалансованої системи показників стратегія розкладається по чотирьох перспективах (класичний підхід): фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал (рис. 3.11).

⁶²⁶ Мельник Ю.М., Савченко О.С. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2011. № 1. С. 192-203.



Рис. 3.11. Збалансована система показників

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Збалансована система показників повинна містити показники, що характеризують чотири основні напрямки оцінки ефективності управління, а саме: фінанси, внутрішні бізнес-процеси, клієнти, персонал підприємства та його розвиток. Ці напрями можна охарактеризувати за допомогою великої кількості показників. Наведемо, для прикладу, декілька з них.

Так, наприклад, до показників, що характеризують фінансовий аспект, доцільно включити: операційний прибуток маржинальний дохід, прибуток на інвестований капітал (ROI), залишковий дохід (RI), економічна додана вартість (EVA), показники комерційної рентабельності, рентабельності капіталу, коефіцієнти загальної ліквідності і автономії.

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів фокусується на тих бізнес-процесах, які збільшують цінність для клієнтів і знижують витрати з ціллю покращання фінансових результатів діяльності. До таких показників можна віднести:

- а) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі

реалізації;

б) кількість упроваджень нових продуктів у порівнянні з конкурентами, а також упроваджень нових продуктів у порівнянні і плановими показниками;

в) час розробки наступного покоління продукції;

г) кількість ключових виробів, за якими компанія на ринку є першою чи другою;

д) час забезпечення безбитковості, тобто час від початку розробки продукції до того моменту, коли цей продукт запускається на ринок і забезпечує прибуток, достатній для покриття інвестицій, вкладених у його розробку.

а) часові показники, що визначають оперативність і своєчасність обслуговування, наприклад, тривалість виробничого циклу, ефективність виробничого циклу;

б) показники якості, такі як норма бракованих деталей на один мільйон, вихід продукції (частка небракованих одиниць до загальної кількості небракованих вихідних матеріалів), вихід якісної продукції з першого разу, величина браку, повторні роботи, кількість повернень тощо;

в) показники витрат за найбільш важливими внутрішніми бізнес-процесами, вимірювання яких можна здійснити з використанням калькулювання за видами діяльності.

Показниками, що характеризують перспективу клієнтів є: частка ринку, утримання клієнтів і їхня лояльність, залучення нових споживачів, ступінь задоволеності споживачів.

За перспективою навчання та зростання професійності персоналу основними показниками можуть бути: співвідношення темпів зростання продуктивності праці і грошової виручки, частки премій у фонді оплати праці, плинність кадрів, рівень задоволення працівників.

Система інформаційного забезпечення менеджменту відіграє важливу роль у формуванні та функціонуванні збалансованої системи показників, забезпечуючи взаємодію структурних підрозділів підприємства та реагуючи на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища. Система інформаційного забезпечення має генерувати релевантні дані, корисні для стратегічного управління підприємства.

На важливість інформаційного забезпечення управління

діяльністю підприємства звертає увагу у своїй роботі і Г.М. Калетнік. Вчений наголошує, що не одержана вчасно інформація, або її відсутність можуть стати основою краху не тільки запланованих заходів, а навіть фірми, наслідки цього можуть бути катастрофічні.

У процесі аналізу, планування і управління, контролю постійно потрібна інформація⁶²⁷.

Н.М. Гудзенко, Н.І. Коваль, Т.Ф. Плахтій вважають, що в умовах невизначеного середовища, що постійно змінюється, ефективне функціонування підприємства часто залежить від можливості розробки та впровадження креативних управлінських рішень, що здійснюються на основі інформації. На перший план виходить проблема співвідношення кількості даних та якості інформації, її корисність та затребуваність⁶²⁸.

На нашу думку, в управлінському процесі використовують різні види інформації: наукову, технічну, виробничу, правову, соціальну, економічну тощо. Але основним видом інформаційного забезпечення процесу управління на рівні господарюючих суб'єктів є економічна інформація, під якою розуміють таку, яка характеризує виробничі відносини в суспільстві. Ширше і глибше економічну інформацію можна охарактеризувати як сукупність відомостей, пов'язаних з функціонуванням і управлінням економікою, тобто плануванням, обліком, контролем тощо⁶²⁹.

Схема інформаційного забезпечення збалансованої системи показників наведена на рис. 3.12.

⁶²⁷ Калетнік Г.М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник / Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. К.: «Хай-Тек Прес», 2011. 580 с.

⁶²⁸ Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 102-113.

⁶²⁹ Лепетан І.М., Замощенко Т.В. Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки, 2012. Випуск 1 (56). Том 3. С. 18-23.



Рис. 3.12. Інформаційне забезпечення збалансованої системи показників

Джерело: ⁶³⁰

Як видно з рис. 3.12, інформаційним підґрунтям для формування збалансованої системи показників є інформація фінансового та управлінського обліку. Поряд з обліково-аналітичним забезпеченням, інформаційним базисом збалансованої системи показників також виступають дані планового характеру та позаоблікові дані (технічна документація, результати досліджень, нормативно-правові документи тощо).

Для вдалого впровадження збалансованої системи показників на підприємстві слід ретельно розробити кожен з етапів методики її формування. Кількість етапів може варіювати, оскільки залежить від галузі, виду діяльності, специфіки організації власне підприємства. На наш погляд, узагальнено процес розроблення збалансованої системи показників можна подати у вигляді схеми (рис. 3.13).

⁶³⁰ Будько О.В. Система збалансованих показників та її інформаційне забезпечення в управлінні стратегією підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 18. С. 51-55.

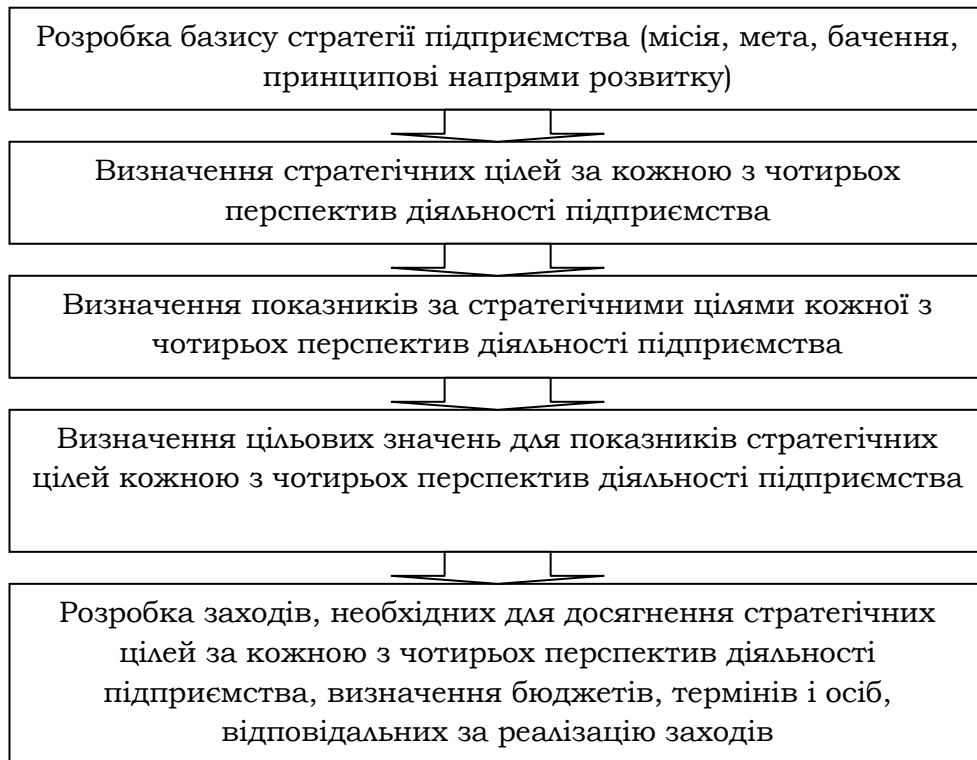


Рис. 3.13. Послідовність розробки стратегії підприємства при використанні збалансованої системи показників

Джерело: сформовано авторами на основі опрацьованих літературних джерел

Збалансована система показників може застосовуватися для досягнення таких цілей, як:

- роз'яснення прийнятої стратегії;
- доведення стратегії до співробітників організації;
- узгодження зі стратегією завдань підрозділів і персональних цілей співробітників;
- ув'язування стратегічних завдань із довгостроковими цілями й річним бюджетом;
- виявлення й координація стратегічних ініціатив;
- періодичний і систематичний перегляд стратегії;
- установлення зворотного зв'язку для коригування стратегії.

Збалансована система показників має свої переваги та недоліки, що стосуються її застосування на підприємстві (рис. 3.14).

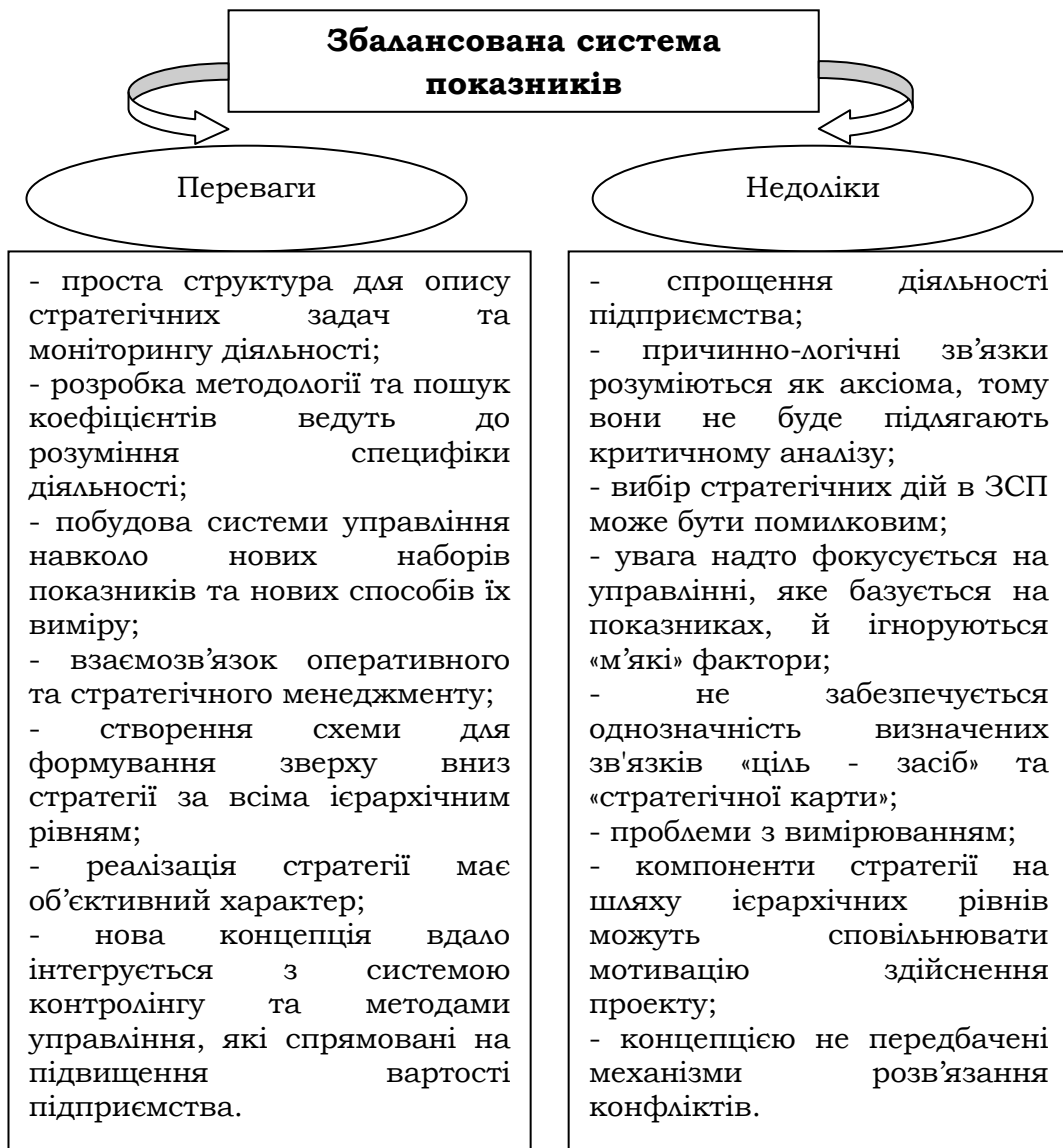


Рис. 3.14. Переваги та недоліки збалансованої системи показників у застосуванні на підприємстві

Джерело: ⁶³¹

Збалансована система показників приносить найбільшу користь, коли організація проходить через етап трансформації від однієї бізнес - моделі до іншої, коли міняє фокус із продукту на споживача.

Проблема на такому перехідному етапі полягає в тому, щоб змусити працівників, що звикли до певного стилю й принципу ведення справ, пристосуватися до нового підходу у створенні вартості. Керівникам потрібно не тільки самим вчасно усвідомити

⁶³¹ Мельник Ю.М., Савченко О.С.. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2011. № 1. С. 192-203.

необхідність змін і зрозуміти, які саме зміни необхідно внести в систему показників, але й зуміти донести це до працівників, щоб люди могли швидше адаптуватися до конкурентної ситуації, що змінилася.

Ще однією проблемою, що не дозволяє вітчизняним підприємствам розробляти та впроваджувати збалансовану систему показників, є не її складність, а відсутність чітко визначеної стратегії. На жаль, застосування даної концепції в Україні не є поширеним. Але низка підприємств намагалися впровадити ЗСП, проте не звернули належної уваги на можливі проблеми при розробці та впровадженні.

Виходячи з тенденцій світового ринку та особливостей вітчизняного бізнесу, слід зупинитися на основних проблемах систем оцінки та управління підприємствами на основі збалансованої системи показників.

Отже, проблеми впровадження розглянутої концепції на вітчизняних підприємствах та можливі шляхи їх подолання наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Проблеми впровадження збалансованої системи показників у вітчизняних умовах та шляхи подолання

Проблема	Шляхи подолання
1	2
Відсутність на багатьох підприємствах чітко сформульованих місії та стратегії.	Перехід на стратегічно орієнтоване управління підприємством із розробкою місії, бачення, стратегії, що постійно коригуються та удосконалюються відповідно до вимог зовнішнього та внутрішнього середовищ.
Відсутність практики делегування прав та відповідальності в прийнятті стратегічних рішень.	Застосування проектного підходу у вирішенні конкретних питань, що дозволить проявити себе кожному співробітнику.
Низька ділова культура, мотивація та самоорганізація персоналу	Підвищення корпоративної культури та відчуття приналежності до організації, формування команд, командна робота.
Відсутність чітких розмежованих бізнес-процесів підприємства.	Виділення всіх бізнес-процесів та визначення головних складових за всіма перспективами.
Непрозорість середовища господарювання.	Застосування принципу відкритості у діяльності підприємства.
Розбіжності у баченні основних стратегічних орієнтирів у керівників підприємства, що може призвести до конфлікту.	Формування узгодженості у діях керівників, чітке розмежування посадових повноважень.

1	2
Розробка методики обчислення інтегральних показників, визначення складу показників.	Застосування власного підходу до встановлення та нормування значень показників для конкретного підприємства.
Зосередження уваги тільки на фінансових показниках і нівелювання інших, не менш важливих.	Опис різноманітних ситуацій у виробничій діяльності показниками взаємовідносин із клієнтами, навчання персоналу, внутрішніх бізнес-процесів.
Оцінка нефінансових показників здійснюється лише, коли погіршуються фінансові. Тобто є пошуком причин, а не інструментом управління.	Переведення нефінансових процесів з об'єкта оцінки до об'єкта управління.
Велика кількість формальних і неформальних звітів.	Застосування спеціального програмного продукту.

Джерело: ⁶³²

Найбільшу перешкоду в українських умовах при цьому створюють проблеми відсутності сформованих стратегій та низька ділова культура мотивації персоналу, що не зацікавлений у досягненні невідомих для нього цілей. Також спостерігається невідпрацьованість процесу створення самої системи та її наповнення, тобто не виконується один із принципів збалансованої системи показників – оцінка й управління фінансовими та нефінансовими показниками діяльності.

Великою проблемою для українських підприємств стає також те, що реалізації повноваження з розроблення і розвитку збалансованої системи показників делегуються середньому рівню менеджерського складу, який у більшості випадків не готовий до цього і з погляду своєї компетентності, і з погляду мотивації та бажання змінити підприємство на краще. Проблеми, пов'язані з персоналом, полягають і в тому, що концепцією не передбачені механізми подолання конфліктів, що можуть виникнути. Збалансована система показників не може бути створена способом запозичення досвіду інших компаній концепцією, адже кожна фірма, підприємство, організація, компанія є унікальною та вимагає конкретного розгляду та розробки такої системи.

При розробці збалансованої системи показників важливим етапом є побудова стратегічної карти – це зображення причинно-наслідкових зв'язків між елементами стратегії підприємства. Вона дає можливість побачити, як інтегровані та скомбіновані цілі

⁶³² Коваленко К.А. Дослідження сутності збалансованої системи показників та її впровадження у вітчизняній практиці. Управління розвитком. 2013. № 12 (152). С. 153-156

чотирьох складових поєднуються в єдину стратегію. Карта деталізує збалансовану систему показників, ілюструючи динаміку стратегічного розвитку й фокусуючись на основні напрями.

Стратегічні карти можна використовувати спільно із збалансованою системою показників і окремо. Ця особливість впливає із різних можливостей щодо формування та впровадження стратегічних карт. Наприклад, формуючи стратегічні карти окремо від збалансованої системи показників, їх слід і надалі окремо від неї використовувати.

Використання ЗСП для оцінки ефективності розвитку саме аграрних підприємств, діяльність яких пов'язана з рослинництвом, стримується, на нашу думку, такими чинниками: надмірною залежністю від зовнішнього середовища, сезонністю виробництва, підвищеним рівнем невизначеності та ризику діяльності, обмеженістю основного ресурсу – землі, нерозвиненою інфраструктурою ринку, яка впливає на витрати підприємства, утрудненим доступом до інноваційних технологій, заниженою цінністю традиційних елементів нематеріальних активів (таких як торгова марка) та ін. Тобто типової стратегічної карти для більшості сільськогосподарських організацій не може бути. Але таку перевагу ЗСП, як можливість здійснення моніторингу реалізації вибраної стратегії та підготовку звітності за результатами аналізу, яка дає змогу обґрунтувати рішення щодо корегування стратегії та забезпечення ефективності, не можна виключати, якщо підприємство вирішує завдання забезпечення конкурентоспроможного розвитку⁶³³.

Таким чином, для аграрних підприємств ЗСП стає перспективною технологією стратегічного управління, за допомогою якої здійснюється перехід від стратегічних цілей до системи показників, що можна виміряти, та яка дає змогу визначити послідовність дій для забезпечення їх цільових значень.

Безумовно, розроблення моделі ЗСП потребує врахування особливостей окремого підприємства, для реалізації стратегії якого вона й створюється. Однак для підприємств, які займаються рослинництвом, можна запропонувати такий перелік базових або найбільш характерних цілей та показників, оцінка яких дасть змогу судити про результативність реалізації стратегії (табл. 3.6).

⁶³³ Черкасова Т.І., Каражова Н.Д., Стоянова Н.О. Збалансована система показників як інструмент управління розвитком аграрних підприємств. Економіка та управління підприємствами. 2019. Випуск 41. С. 146-151.

Таблиця 3.6

**Збалансована система показників
сільськогосподарського підприємства**

Перспектива	Стратегічна ціль	Показник
1	2	3
Фінансова перспектива	Зростання чистого прибутку підприємства	Коефіцієнт чистого прибутку
	Зростання рентабельності	Показники рентабельності (ROS, NPM, ROA, ROE, ROI, ROCE, BEP), %
	Зростання обсягів реалізації продукції	Приріст доходу від реалізації продукції, % Коефіцієнт операційного прибутку
	Забезпечення ліквідності та платоспроможності	Показники ліквідності та платоспроможності
Перспектива внутрішніх бізнес-процесів	Ефективність виробництва продукції	Рівень використання ріллі, % Урожайність з 1 га за видами продукції, ц/га Використання плану сівозмін, % Обсяг товарної продукції на 1 робітника, тис. грн./роб. Зниження матеріальних витрат на 1 ц продукції, грн./ц
	Впровадження технологічних інновацій	Частка витрат на впровадження технологічних інновацій у загальних витратах, %
Перспектива клієнтів	Зростання частки ринку	Частка ринку, %
	Задоволення споживачів якістю продукції	Кількість довгострокових контрактів та постійних клієнтів (агротрейдери, переробні підприємства, ритейлери та кінцеві споживачі)
	Якісні маркетингові дослідження	Частка витрат на маркетингові дослідження у загальному обсязі витрат, %
Перспектива навчання та зростання	Кваліфікований та мотивований персонал	Частка працівників, які підвищують кваліфікацію впродовж 1 року, в загальній кількості працівників, % Коефіцієнт плинності персоналу, %
	Створення корпоративної культури, яка орієнтована на командну та	Частка витрат на формування корпоративної культури у загальних витратах, %

	ініціативну роботу	Витрати на соціальну інфраструктуру, тис. грн.
	Підвищення ефективності інформаційної системи	Витрати на створення та оновлення бази даних, % від загальних витрат Витрати на визначення та моніторинг релевантної інформації щодо реалізації окремих стратегічних рішень, % від загальних витрат

Джерело: розроблено авторами

Запропонована карта дає можливість більш наочно аналізувати хід реалізації стратегій та правильне застосування збалансованої системи показників забезпечує декомпозицію стратегії підприємства, вираженої за допомогою фінансових і нефінансових показників, на рівень окремих виконавців і слугує полегшенню планування та управління, а також скороченню загальної тривалості процесу планування на підприємстві.

Таким чином, використання збалансованої системи показників у системі стратегічного управління на підприємстві дозволить підвищити ефективність стратегічного управління на всіх його етапах: починаючи від здійснення стратегічного аналізу, розробки стратегії, реалізації стратегії та закінчуючи здійсненням стратегічного контролю.

3.4. Бюджетування як інструмент стратегічного управління діяльністю підприємств

Україна є державою з ринковою економікою, в якій головні принципи господарювання підпорядковуються законам ринку. Протягом багатьох років підприємства України розглядали свої бюджети лише як обов'язкову оцінку майбутніх річних доходів і витрат. Тепер це відношення швидко змінюється, оскільки ринок потребує все більшої конкурентоспроможності, та підприємства змушені бути більш динамічними. Успішні компанії мають постійно підвищувати точність своїх прогнозів щодо майбутніх операцій і пов'язаних з ними потреб у ресурсах.

У міжнародній практиці серед інструментів фінансового планування та розподілу ресурсів широкого застосування набули методи бюджетування. Бюджетування є різновидом фінансового планування. Метою стратегічного фінансового планування є складання прогнозу балансу та звіту про фінансові результати. На основі цих планів фірма може розробляти оперативні бюджети. Бюджетування є найважливішим елементом системи управління

підприємством, який включає технологію планування, обліку, контролю і аналізу фінансових, інформаційних і матеріальних потоків, а також отримуваних результатів. Ця технологія охоплює всі функціональні сфери діяльності підприємства: маркетинг, адміністрування, управління персоналом, виробництво, закупки, продажі та контроль якості.

На даний час серед вітчизняних фахівців іноді зустрічаються змішані поняття бюджетного планування, з одного боку, і планування та контролю грошових потоків – з іншого, у той час як останнє є лише частиною, хоча і важливою, системи бюджетування. У зв'язку з цим, насамперед, необхідно уточнити поняття «бюджет» і «бюджетування».

Сучасна економічна енциклопедія дає таке визначення бюджету, як «основний інструмент перевірки збалансованості відповідності надходжень і витрат економічних ресурсів»⁶³⁴.

На думку Джай К. Шима і Джойл Г. Сігела, «бюджет – кількісний план діяльності підприємства і виконання програм, що являє собою зв'язаний набір фінансових (активи, власний капітал, доходи і втрати тощо) і (або) натуральних (обсяг виробленої продукції і наданих послуг тощо) економічних показників діяльності компанії»⁶³⁵.

Хорнгрен І. Т., Дж. Фостер розглядають бюджет не як «план», але як кількісне вираження плану. Аналогічно трактує поняття «бюджет» і Альфред Кінг говорячи про те, що бюджет – це «фінансове відображення планів майбутньої діяльності організації, він показує у вартісній формі, яких результатів бажає досягти менеджер і які для цього потрібні ресурси»⁶³⁶.

На думку М. Д. Білик, «бюджет – це оперативний фінансовий план, що складається як короткостроковий період у формі кошторису витрат або балансу доходів і витрат, скоординований за всіма підрозділами і функціями, який забезпечує ефективний контроль за надходженням і витрачанням коштів на підприємстві та є основою для прийняття управлінських рішень»⁶³⁷.

Трактування С. Ф. Головим поняття «бюджетування» як процесу планування майбутніх операцій підприємства та

⁶³⁴ Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. М.: Финансы и статистика, 2008. 400 с.

⁶³⁵ Шим Джай К., Сигел Дж. Основы коммерческого бюджетирования. СПб.: Бизнес. Микро, 2009. 474 с.

⁶³⁶ Білобловський С. О. Складові елементи процесу бюджетування. Економіка. Фінанси. Право. 2008. № 8. С. 20-25.

⁶³⁷ Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування. Фінанси України. 2010. № 3. С. 97-109.

оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів, з одного боку, характеризує його як складову частину планування, а з іншого, передбачає бюджетування як процес складання бюджетів⁶³⁸.

Деякі науковці розглядають процес бюджетування на підприємствах дещо однобічно, що пов'язано з їх власним підходом до трактування поняття «бюджетування». Так, Т.П. Карпов розглядає бюджетування як метод управління діяльністю підприємства та його підрозділами⁶³⁹, тобто зосереджує увагу тільки на методах управління, не розглядаючи інші напрями даного процесу, які стосуються формування та управління ресурсами та підприємством в цілому, а також здійснення контролю за всією його фінансово-господарською діяльністю.

Колектив авторів на чолі з В.А. Панковим трактують бюджетування як інструмент реалізації оперативного і тактичного планування шляхом розробки комплексів цільових показників в кількісному вираженні⁶⁴⁰. Це визначення терміну «бюджетування» дуже звужує його зміст, оскільки не торкається вартісного вираження бюджетів як фінансових планів діяльності підприємства. Крім того, в даному контексті бюджетування розглядається як процес короткотермінового планування, який ніяким чином не пов'язаний із стратегічними цілями підприємства.

Протилежної думки дотримується А.Ю. Харко, який вважає, що під бюджетуванням в сучасних умовах господарювання слід розуміти планування діяльності підприємства шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, комплексно орієнтованих на ринкові потреби і покликаних забезпечити стійкий фінансовий стан і поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань⁶⁴¹. На жаль, автор обмежив процес бюджетування лише плануванням діяльності підприємства, не розглядаючи управління цією діяльністю та здійсненням контролю за нею.

Також доцільно розглянути визначення поняття бюджетування, яке надає Г.Г. Нам. Він вважає, що бюджетування на підприємстві є елементом оперативного, фінансового

⁶³⁸ Голов С. Ф. Методи бюджетного планування. Фінанси України. 2009. № 12. С. 37-46.

⁶³⁹ Карпов Т.П. Управленческий учет: учебник. М. : ЮНИТИ, 2001. 350 с.

⁶⁴⁰ Панков В.А., Єлецьких С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2007. 112 с.

⁶⁴¹ Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства. Фінанси України. 2001. № 9. С. 87-91.

планування і відіграє важливу роль в управлінні і контролі за виконанням бюджетних показників⁶⁴². Такий підхід показує плановий початок цього процесу та зосереджує увагу на тому, що в процесі бюджетування здійснюється управління і контроль за діяльністю підприємства. Недоліком даного підходу є те, що автор розглядає бюджетування у короткостроковому періоді.

На нашу думку, найбільш обґрунтованим є визначення бюджетування, сформульоване О.Є. Кузьмінім та О.Г.Мельник, які трактують його у такий спосіб: «Бюджетування – це управлінська технологія, яка передбачає формування бюджетів для обраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури та співвідношення доходів та витрат, надходжень та видатків, активів та пасивів організації для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування»⁶⁴³.

Ураховуючи різні точки зору на трактування термінів «бюджет» та «бюджетування», можна надати такі визначення.

Бюджет – це оперативний фінансовий план, що відображає витрати і надходження коштів за окремими напрямками фінансово-господарської діяльності, скоординований за підрозділами, який покладено в основу управління фінансовими ресурсами підприємства.

Бюджетування – складова частина фінансового планування, результати якого оформляються системою бюджетів, узгоджених за напрямками діяльності та підрозділами підприємства.

Організація бюджетного управління – це комплекс організаційно-технічних заходів із розробки та впровадження системи, яка забезпечує ефективне управління. Передумовою для бюджетного управління є формування бюджетно-фінансової структури підприємства на підставі створених центрів фінансової відповідальності.

В основі побудови системи бюджетування лежить інтегрований підхід до основних функцій управління.

Місце бюджетування проявляється саме через синтез цих функцій (табл. 3.7).

⁶⁴² Фінанси підприємств: підручник/ кер. авт. кол. і наук. ред. А.М. Поддєрьогін. К. : КНЕУ, 2002. 560 с.

⁶⁴³ Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Бюджетування на підприємстві: навч. посібник. К. : Кондор, 2008. 312 с.

**Роль бюджетування в управлінні фінансовими
ресурсами підприємства**

Процес управління	Роль бюджетування в управлінні фінансовими ресурсами підприємства
1	2
Організація	Створення організаційної структури підприємства. Виділення структурних підрозділів. Виділення центрів фінансової відповідальності. Розподіл обов'язків між виконавцями і координаторами бюджетного процесу. Створення системи збору інформації про результати діяльності. Забезпечення керівників підрозділів інформацією про їхню діяльність.
Планування	Розробка фінансових планів підприємства. Розробка методики планування. Визначення обсягу находжень і витрат. Надання інформації для складання планів. Здійснення прогнозів діяльності. Розробка стратегії бізнесу
Облік	Облік витрат і результатів за підрозділами. Управлінський облік. Фінансовий облік. Статистичний облік
Аналіз	Аналіз фінансової структури підприємства. Оперативний моніторинг фінансового стану підприємства. Аналіз виконання бюджету. Аналіз реалістичності прогнозів. Порівняння результатів зі стандартами
Регулювання	Інтерпретація причин відхилень плану від факту і розробка пропозицій щодо зменшення відхилень. Розробка заходів впливу на бізнес-об'єкти. Вживання заходів по заохочуванню позитивних результатів та корегуванню негативних показників.
Контроль	Порівняння планових і фактичних показників для визначення оцінки ступеня досягнення цілей. Встановлення припустимих меж відхилень від плану. Аналіз відхилень. Виділення сфери відповідальності.

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Першим етапом постановки бюджетування є усвідомлення керівництвом необхідності комплексного планування діяльності підприємства. Можна назвати три основні причини для ухвалення такого рішення: необхідність упорядкування роботи в цілому і

фінансових потоків підприємства зокрема; прагнення побачити, до яких наслідків у майбутньому приведуть ті або інші дії і передбачувані зміни у функціонуванні підприємства; забезпечення умов досягнення поставленої мети за допомогою розробки плану, спрямованого на таке досягнення, і розділ відповідальності за його виконання.

Остання причина по суті найбільш значуща, її наявність змушує до найбільш послідовної і комплексної організації бюджетування.

Якщо розглядати конкретніші аспекти постановки бюджетування після ухвалення згаданого рішення, то можна виділити такі етапи:

- ✓ структуризація бізнес-процесів і виділення центрів відповідальності;
- ✓ опис і паспортизація бізнес-процесів;
- ✓ створення бюджетного комітету;
- ✓ розробка бюджетного регламенту;
- ✓ розробка організаційно-фінансової моделі бюджетування;
- ✓ автоматизація розробки бюджетів;
- ✓ створення системи мотивації досягнення бюджетних показників.

Для планування діяльності будь-якого об'єкта необхідно зрозуміти, з яких частин він складається, які функції покликана виконувати кожна з них. Необхідно виділити структурні підрозділи і одиниці, що займаються виробництвом, обслуговуванням виробництва, продажами, управлінням. Далі на їх основі можуть бути сформовані центри відповідальності і визначені місця виникнення витрат. Бюджетування необхідно здійснювати в розрізі центрів відповідальності. Це дозволить підвищити керованість процесу досягнення мети організації, тісніше пов'язати структурні підрозділи і одиниці підприємства в єдиному господарському процесі.

Структуризація бізнес-процесів дозволяє провести їх подальший детальний опис. Під описом розуміється визначення переліку операцій, розрядів робіт, умов праці і т.д., що характеризують кожен процес, і часу кожної операції. Виконання таких процедур бажане для всіх бізнес-процесів, але як мінімум, це слід зробити для виробничих процесів і продажів. Опис бізнес-процесів повинен також включати перелік і основних характеристик використовуваних машин, і устаткування. Опис, сформований згідно із встановленою формою, представляє паспорт бізнес-процесу. Паспортизація необхідна для планування витрат ресурсів по кожному бізнес-процесу і є основою створення нормативної бази бюджетування.

Бюджетний комітет – це робочий орган, покликаний здійснювати загальне керівництво процесом бюджетування, розробляти його методичне забезпечення і регламент, узагальнювати дані часткових бюджетів, готувати спільно з відповідними функціональними підрозділами проект бюджету і представляти його на затвердження керівництва. Бюджетний комітет є основою організаційного забезпечення процесу бюджетування.

Бюджетний регламент – це затверджена процедура розробки бюджету, що включає зведення положень про основні бюджети (про зведений бюджет, бюджети продажів, виробництва, запасів, доходів і витрат, грошового потоку та ін.), про порядок обміну інформацією між функціональними підрозділами, контролю і оцінки виконання бюджету, стимулювання. Розробка бюджетного регламенту дозволяє вивести бюджетування на системну основу, забезпечити включення в цей процес всіх підрозділів підприємства і направити його на досягнення мети підприємства.

У процесі бюджетування можуть використовуватися різні алгоритми розробки часткових і зведеного бюджетів, що визначається, перш за все, виробничими і організаційними особливостями підприємства. У сукупності ці алгоритми формують організаційно-фінансову модель бюджетування, а правильніше – вибрана модель розпадається на окремі розрахункові алгоритми. Модель повинна визначати перелік показників, методи їх розрахунку, черговість розрахунку, характер їх взаємозв'язку. Організаційно-фінансова модель бюджетування лежить в основі автоматизації розробки плану діяльності підприємства, а також бюджетного регламенту, її структура обумовлена тим, наскільки детально передбачається планувати діяльність підприємства, чи будуть виділені центри відповідальності.

У цілому укрупнена організаційно-фінансова модель бюджетування включає: центри відповідальності, у розрізі яких передбачається формувати бюджет; номенклатуру продукції, яка враховується при розробці бюджетів продажів і виробництва.

У процесі планування необхідно врахувати велике число показників, а головне, їх взаємозв'язок.

Практично будь-яка зміна окремо взятого показника по ланцюжку взаємозалежностей відбивається зміною інших показників. Ручна розробка багатоваріантного бюджету практично неможлива. Важливим моментом є автоматизація аналізу виконання бюджету, зокрема інтеграція програмного продукту для бюджетування з програмою для бухгалтерського обліку.

Бюджетування вирішує багато завдань, до яких, на думку В. П. Савчука, відносяться такі: забезпечення поточного планування; забезпечення координації, кооперації та комунікації підрозділів підприємства; обґрунтування витрат підприємства; створення бази для оцінювання та контролю планів підприємства; виконання вимог законів та контрактів⁶⁴⁴.

І. А. Маркіна, О. М. Таран-Лала, М. В. Гунченко розширюють перелік завдань бюджетування та виокремлюють такі: розроблення концепції ведення бізнесу; здійснення періодичного планування фінансово-господарської діяльності підприємства; забезпечення координації, кооперації та комунікації, доведення планів до відома керівників різних рівнів; кількісне обґрунтування менеджерами їхніх планів, виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків; забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства; створення основи для оцінювання і контролю виконання завдань та ефективності роботи керівників на місцях за допомогою порівняння фактичних витрат з нормативними; мотивація працівників через орієнтацію на досягнення мети організації; виконання вимог законів і контрактів⁶⁴⁵.

У процесі бюджетування на підприємстві формуються бюджети різних видів та рівнів. Так, Н. В. Наумова та Л.А. Жарикова виокремлюють операційний, інвестиційний та фінансовий бюджети⁶⁴⁶. Бюджетний процес на підприємстві можна представити як сукупність чотирьох блоків інфраструктури, що подано на рис. 3.15.

Усі компоненти цього процесу щільно пов'язані між собою та у взаємозв'язку та взаємозалежності відповідають меті та завданням бюджетування як елементу управління підприємством.

При складанні бюджетів можуть використовуватися різні методи і їхні сполучення. Виділяють такі методи планування, які використовуються при складанні бюджетів:

- ✓ нормативний;
- ✓ розрахунково-аналітичний;
- ✓ балансовий;
- ✓ оптимізації планових рішень;
- ✓ економіко-математичне моделювання.

⁶⁴⁴ Савчук В. П. Управление финансами предприятия: учеб. пособие. 2-е изд., стер. М. : БИНОМ, Лаборатория знаний, 2005. 480 с.

⁶⁴⁵ Маркіна І. А., Таран-Лала О. М., Гунченко. М. В. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2013. 304 с.

⁶⁴⁶ Наумова Н. В., Жарикова Н.В. Бюджетирование в деятельности предприятия: учеб. Пособие. Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2009. 112 с.



Рис.3.15. Елементи інфраструктури бюджетного процесу

Джерело: узагальнено авторами на основі вивчених літературних джерел

Методи бюджетування та їх зміст подано в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Методи бюджетування

Методи бюджетування	Зміст методів
1	2
Нормативний	Розрахунок потреби суб'єктів господарювання у фінансових ресурсах і в їх джерелах на основі заздалегідь встановлених норм технологічно-економічних нормативів
Розрахунково-аналітичний	Розрахунок планової величини показника на основі аналізу досягнутої величини фінансового показника, прийнятого за базу, та індексів його зміни в планованому періоді
Балансовий	Узгодження потреби підприємства з необхідними ресурсами

1	2
Оптимізації планових рішень	Вибір найкращого варіанта з декількох планів з погляду мінімуму витрат або максимізації одержуваного ефекту
Економіко-математичного моделювання	Встановлення кількісних взаємозв'язків між фінансовими показниками і факторами, які їх визначають.

Джерело: узагальнено авторами на основі вивчених літературних джерел

Аналіз фактичних матеріалів та опрацювання літературних джерел дозволяють скласти комплексну класифікацію методів бюджетного планування за низкою істотних та незалежних ознак (Додаток Д)^{647, 648, 649}.

Вибір методів розроблення бюджетів залежить від характеристик функціонування підприємства, а саме: розмірів та життєвого циклу, стабільності середовища функціонування, рівня розвитку бюджетної системи на підприємстві, особливостей внутрішньоорганізаційної побудови, централізації управління, наявності розробленої на підприємстві системи норм та нормативів, диверсифікації діяльності, кваліфікації працівників, задіяних у процесі бюджетування, рівня застосування сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення. Метод синхронного бюджетування полягає в одночасному розробленні і координуванні бюджетів на різних рівнях та різного спрямування. При високому рівні диверсифікації діяльності підприємства доцільно використовувати метод послідовного бюджетування, при цьому планування починається з визначення обмежувального фактора («вузького місця») і складання бюджету, в якому він є визначальним. За рівнем пристосування бюджетування до змін виділяють метод стабільного (фіксованого) і метод гнучкого бюджетування та розрізняють жорсткі (або статичні) і гнучкі бюджети. Жорсткий бюджет розраховується на певний рівень ділової активності підприємства та служить для порівняння з фактично досягнутими показниками. Гнучкий, навпаки, враховує зміни у діяльності підприємства та рівні його ділової активності (так, наприклад, у гнучких бюджетах показники можуть перераховуватися на фактичний обсяг виробництва і реалізації),

⁶⁴⁷ Шаховская Л. С., Хохлов В. В., Кулакова О. Г. Бюджетирование: теория и практика: учебное пособие. М. : КНОРУС, 2009. 400 с.

⁶⁴⁸ Качагіна Л. В. Бюджетування як найбільш ефективний напрямок фінансового менеджменту. Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. 2009. № 4 (20). С. 65-69.

⁶⁴⁹ Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління підприємством : автореферат дис. ... канд. екон. наук, спец. 08.06. Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2004. 21 с.

надаючи оптимістичний та песимістичний прогнози. Метод неперервного бюджетування дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити корективи і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду та розробляти бюджети на мінімальний бюджетний період. Сутність методу централізованого бюджетування у плануванні «згори вниз», а методу децентралізованого бюджетування у плануванні «знизу вгору», комбінований метод поєднує у собі два попередні. Метод бюджетного планування «з нуля» використовують при впровадженні системи бюджетування на підприємстві або у випадку розширення його виробничих потужностей, він не враховує показників попередніх бюджетів та потребує ретельного аналізу і розрахунків. Метод бюджетування від досягнутого використовується на підприємствах, бюджетні системи яких вже функціонують, і бюджетні показники попереднього періоду розглядаються як база для розрахунку планових. Методів бюджетування від досягнутого існує декілька: – нарощування (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді; – пріоритетний (розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з обґрунтуванням пріоритетних напрямків зміни відповідних бюджетних сум); – факторний (коригування показників бюджетів з урахуванням впливу факторів та зовнішнього середовища); – коефіцієнтний або індексний (базується на застосуванні системи коригувальних коефіцієнтів, що дають змогу перетворити звітний бюджет на плановий). Нормативний метод передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів, а екстраполяційний дозволяє переносити тенденції зміни бюджетних показників у попередніх періодах на плановий період. Економіко-математичне моделювання застосовується для кількісної оцінки впливу факторів середовища на бюджетні показники та розроблення кількох варіантів планових бюджетних показників, а вибір оптимального з кількох варіантів передбачає оптимізаційно-варіантний метод. Метод поопераційного бюджетування зводиться до формування бюджетів за певними операціями. Метод бюджетування за центрами відповідальності передбачає вибір конкретних центрів відповідального (витрат, збуту, прибутку, інвестицій тощо) і складання бюджетів тільки з урахуванням витрат, які цими центрами безпосередньо контролюються та регулюються. Метод бюджетування за видами бізнесу дозволяє виокремити високорентабельні й нерентабельні види бізнесу та приймати управлінські рішення щодо доцільності

розвитку окремих видів бізнесу або потреби у реструктуризації підприємства. Проектно- та програмно-цільовий методи передбачають формування бюджетів за окремими проектами або програмами, а показники цих бюджетів консолідуються потім у зведених бюджетах. Матричний метод застосовується для узгодження поопераційних бюджетів, бюджетів за центрами відповідальності, бюджетів за видами бізнесу та за окремими проектами і програмами.

Метою складання бюджету є планування і облік фінансових результатів діяльності підприємства. У процесі бюджетування визначають:

а) мету, яку планує досягти підприємство у перспективі (підвищення рівня рентабельності виробництва, збільшення обсягу капіталу, обсягу реалізації продукції тощо);

б) стратегію підприємства (освоєння нових ринків для збуту продукції, розробка нової продукції тощо), яким чином можна досягти поставленої мети.

На основі прогнозних розрахунків опрацьовують кілька альтернативних варіантів стратегії і обирають одну з найкращих, яка дає можливість отримати найвищі результати поточної діяльності підприємства.

Безпосередній процес бюджетування передбачає розробку операційного плану (бюджету) і фінансового плану (бюджету). Формування операційного бюджету можна логічно розбити на дві частини: прогнозування і планування дохідної і витратної частин бюджету операційної діяльності. Прогнозування можна здійснювати на підставі методик ситуаційного моделювання, наприклад, прогнозуючи різні обсяги продажу і ціни на товар. Планування дохідної і витратної частин бюджету здійснюється в натуральному і вартісному виразах, і може включати: бюджет закупівель та витрат, бюджет оплати праці, бюджет витрат енергоресурсів, бюджет постійних витрат підрозділів, а також бюджет продажів, який формує дохідну частину. Формуючи бюджет у вартісному вираженні, варто робити поправки на індекси зміни цін і зміни курсів валют і інфляції.

Попит на послуги розробки й упровадження бюджетування неухильно зростає через те, що впровадження системи бюджетування на підприємстві дозволяє:

✓ забезпечити прозорість і передбачуваність потоку коштів, посилити контроль керівництва за рухом коштів;

✓ збільшити ефективність та одночасно знизити ризик використання вільних коштів;

✓ посилити контроль за виробничими показниками, доходами і видатками як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів;

- ✓ консолідувати діяльність усіх структурних підрозділів і спрямувати її на досягнення цілей компанії;
- ✓ оптимізувати документообіг.

На наш погляд, система бюджетування являє собою сукупність бюджетів підприємства та методів їх розроблення та реалізації. Формування ефективної системи бюджетування на підприємстві потребує виконання певних послідовних етапів (рис. 3.16).

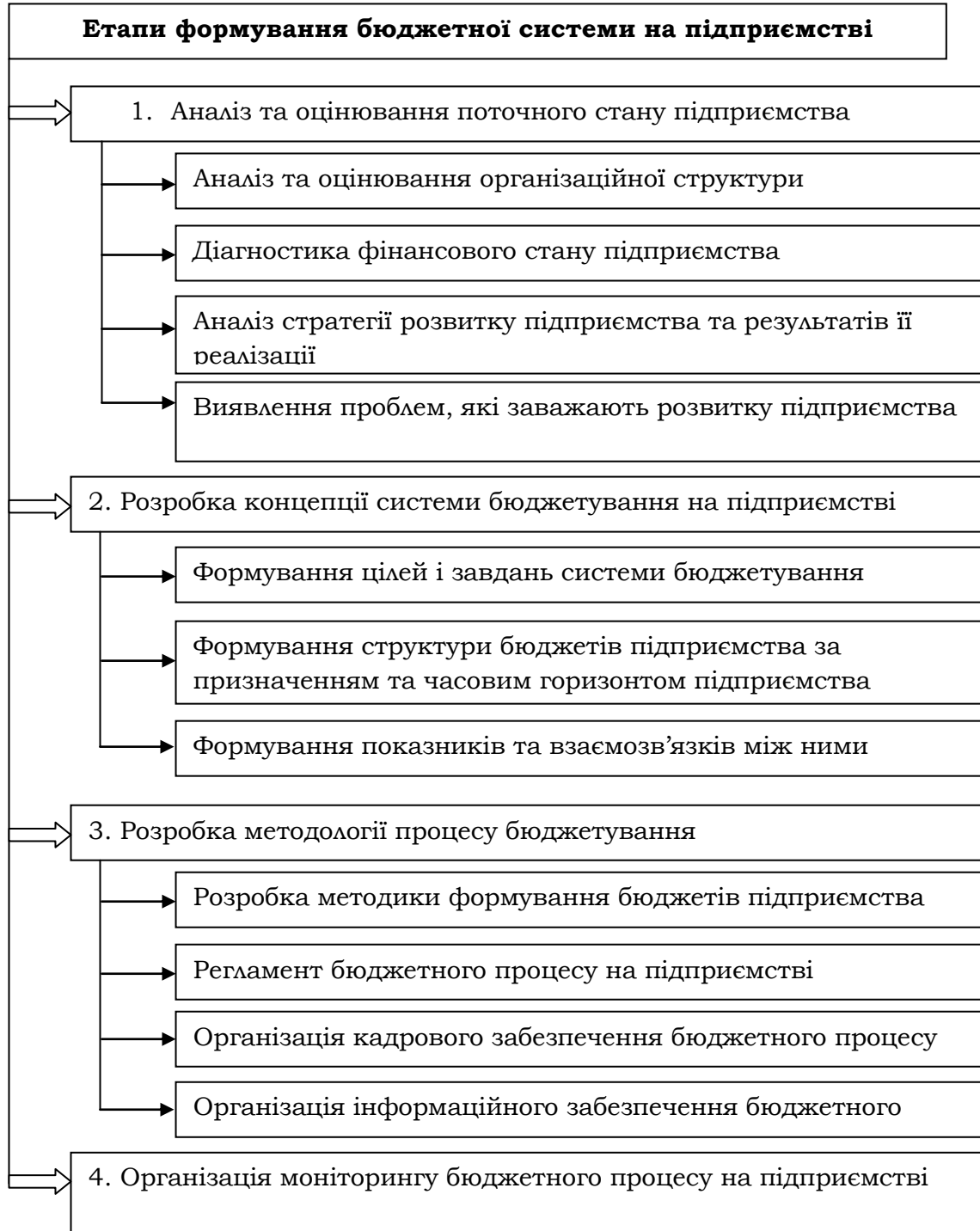


Рис. 3.16. Етапи формування бюджетної системи на підприємстві

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Організація діяльності із запропонованих етапів дозволить створити на підприємстві систему бюджетування, спрямовану на підвищення ефективності економічного управління підприємством та здатну забезпечити виконання поставлених завдань управління планового, аналітичного та контролюючого характеру.

Впровадження системи бюджетування допоможе оптимізувати фінансові потоки, заздалегідь визначивши критичні періоди в діяльності компанії та необхідність зовнішнього фінансування. За допомогою бюджетування можна виявляти «вузькі» місця в управлінні та вчасно приймати необхідні управлінські рішення. Ця технологія спрямована на використання аналізу відхилень «план-факт» для коригування діяльності.

При упровадженні процесу бюджетування на підприємствах необхідно враховувати також і його недоліки, а саме:

- ✓ різне сприйняття бюджетів у різних людей: бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, вони дають чітку інформацію, але не вказують на шлях досягнення цілей;

- ✓ бюджети, не доведені до відомості кожного співробітника, практично ніяк не впливають на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються винятково як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження помилок;

- ✓ бюджети потребують від співробітників високої продуктивності праці; у свою чергу, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження, що призводить до конфліктів, викликає стан пригніченості, страху, а отже, знижується ефективність роботи;

- ✓ крім того, процес бюджетування на підприємстві може супроводжуватися підводними каменями: інтриги, які можуть вплинути на розподіл ресурсів, конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу, завищення потреб у ресурсах.

Так чи інакше, процес бюджетування має багато позитивного і його впровадження необхідне для кожного підприємства, яке прагне одержувати прибуток.

При постановці бюджетування в компанії необхідно звернути увагу на такі моменти. Упровадження бюджетування являє собою проєкт, тому для нього треба вибрати менеджера проєкту, визначити витрати на проєкт і оцінити його ефективність. Важливо чітко визначити, з якої первинної документації варто брати дані для складання бюджетів. Управлінські рішення керівництво ухвалює на підставі інформації про відхилення від бюджету. Відхилення розраховують як бюджетні дані мінус

фактичні. Фактичні можна одержати тільки з управлінського обліку. Слід зазначити, що бюджети самі по собі управлінської цінності не становлять.

Важливо знати, яке відхилення від бюджету, а тільки потім на підставі аналізу цієї інформації приймати управлінські рішення. Тому наявність системи управлінського обліку – це необхідна умова функціонування системи бюджетування. Типовою помилкою є використання фактичних даних бухгалтерського обліку. Інформація, подана в бухгалтерській звітності, має суттєві недоліки. По-перше, вона не оперативна, а по-друге, у ній відсутнє необхідне аналітичне подання, наприклад, за центрами фінансової відповідальності.

Слід зазначити, що річний бюджет підприємства повинен ґрунтуватися на стратегічному плані (бізнес-плані) підприємства, сформованому з урахуванням бізнес-планів інвестиційних проектів. Значення ключових показників діяльності повинні бути співвіднесені з різноманітними операційними, інвестиційними та фінансовими бюджетами, що розробляються на рік. На великих зарубіжних підприємствах основні трудовитрати менеджерів припадають на формування п'ятирічного плану розвитку, орієнтованого на досягнення довгострокових конкурентних переваг і підвищення вартості бізнесу, а не на річний та оперативні бюджети. У деяких галузях (енергетика, телекомунікації, транспорт) саме середньострокові інвестиційні стратегічні плани, а не бюджети визначають структуру доходів, витрат, активів і зобов'язань. Планування «п'ятирічок» має бути безперервним, а бізнес-плани компанії потрібно переглядати щорічно з урахуванням досягнутих результатів. Цілі, які ставить підприємство, повинні бути не тільки чіткими і обґрунтованими, але і збалансованими. Планування обсягів виробництва безпосередньо залежить від розробленого плану продажів і, як правило, проблем не викликає. Складності виникають на етапі застосування нормативів, коли підприємства нерідко допускають різного роду помилки. Нормативи витрат на одиницю продукції не переглядаються протягом тривалого часу. Старе обладнання, виробивши свій ресурс, не в змозі відповідати встановленим в момент його випуску нормам, і показники бюджету заздалегідь плануються з помилкою. Перегляд нормативів – складний, але необхідний процес. Норми витрати та розподілу непрямих витрат за видами продукції рекомендується переглядати в середньому один раз на рік. Перегляд нормативів нерідко зводиться до суб'єктивного індексування торішніх норм, тому необхідно проводити фактичні виміри продуктивності устаткування,

складати фотографії робочого часу і т.д.

Бюджетування є трудомістким процесом, що передбачає участь у ньому багатьох спеціалістів, об'єднаних єдиним керівництвом і спільною метою, та потребує певних матеріальних і трудових витрат. Тому деякі керівники не вважають за доцільне розробляти бюджети і застосовують у роботі оперативне реагування на нештатні ситуації. Особливо це стосується малих підприємств, керівники яких вважають, що цю досить складну систему можуть впроваджувати лише великі підприємства з добре розвиненою інфраструктурою.

Критерієм виконання бюджету, як правило, служить планований фінансовий результат діяльності підприємства, яким може виступати, наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), або чистий прибуток підприємства. Але дана оцінка не може дати повного уявлення про ефективність роботи менеджерів, адже той чи інший фінансовий результат діяльності підприємства може бути досягнутий за рахунок впливу факторів зовнішнього середовища і сформованої кон'юнктури ринку.

Управління за допомогою бюджетів формує та реалізує економічний потенціал підприємства. До нього відноситься управління матеріальними, фінансовими, нематеріальними і трудовими ресурсами, також не менш важливим є результат економічної діяльності, характеристика стану підприємства, а саме економічної рівноваги, стійкості, безпеки і процесу функціонування підприємства.

Підвищення ефективності економічної безпеки управління проявляється в багатьох аспектах, одне з них – це досягнення максимального значення показників для кожного компонента економічної безпеки. Важливим компонентом управління, який є ключем для оптимально прийнятих рішень і безпосередньо пов'язане з управлінням, повинно запобігати прояву загроз у плануванні, виборі неправильної мети та ділових можливостей, виникненню дисбалансів окремих підрозділів і виборі ненадійних партнерів, підрядників та інвесторів.

Бюджетне управління – це розмежована система злагодженого управління діяльністю підрозділів підприємства, яка має на меті втілення стратегічних цілей у таких процесах, як: регулювання, бюджетування, координації, стимулювання, адаптації, виконання оперативних і тактичних бюджетів для того, щоб зростали цінності підприємства.

Сьогодні, все більшого поширення використання технологій управління фінансовою та економічною діяльністю набуває бюджетування, яке спрямоване на управління прибутком.

Встановлено, що особливість використання бюджетування – це наявність ефективної системи зворотного зв'язку для забезпечення економічної безпеки, що підвищує управління ефективності та збільшення фінансової та економічної діяльності.

Бюджетування, за умови належної його організації, пронизує усі етапи управління діяльністю підприємства та включає наступне:

- постановку цілей і задач бюджетного процесу;
- планування діяльності на основі визначених цільових орієнтирів;
- управління робочими процесами (виконанням, стимулюванням, мотивуванням тощо) у межах конкретного бюджету;
- облік і контроль бюджетних показників з метою виявлення відхилень;
- ідентифікація та аналіз ключових факторів, що обумовили наявність відхилень фактичних показників від бюджетних;
- формування коригуючих впливів з урахуванням попередньо проведеного аналізу щодо усунення виявлених відхилень та нівелювання дії факторів, що призвели до таких відхилень⁶⁵⁰.

Традиційно бюджетування розглядається як інструмент для фінансування і планування, але сучасний погляд на бюджетування визначає його як організаційно-управлінські технології.

Під цією позицією бюджетування слід розглядати як набір планування, обліку, контролю і аналізу підприємств, реалізація якого ґрунтується на середньострокові та короткострокові бюджети.

Бюджетування діє незалежно від систем управління компанії, основною метою якої є забезпечення керованості та цілісності суб'єкта.

Бюджетні системи можуть бути класифіковані відповідно до визначеної бази асигнувань:

1. Грошові бюджети.

Бюджет на основі грошових коштів – це бюджет, де більшість асигнувань виділяється в основному готівкою. Таким чином, у бюджеті, що базується на касі, асигнування визначають ліміти для оплати та щорічні зобов'язання, тобто фінансові зобов'язання, виконані протягом фінансового року. Готівковий бюджет добре

⁶⁵⁰ Пічка А.М. Бюджетування як складова процесу управління підприємством. Водний транспорт. 2013. № 1. С. 93-97.

відповідає потребі контролю за дотриманням та витратами.

Зобов'язання та платежі контролюються на підставі дозволів.

2. Обов'язків бюджет.

У бюджеті на основі зобов'язань визначають ліміти готівки та зобов'язань, але, безумовно, не існує ліміту часу на оплату. Бюджет на основі зобов'язань має бути доповненим щорічним касовим планом для асигнувань, які засновані на зобов'язаннях.

3. Бюджет на основі нарахування.

Бюджет на основі нарахування можна визначити двома способами:

– бюджет, де асигнування здійснюються на основі нарахування та не є обмеженням оплата готівкою або зобов'язання. Готівкові платежі контролюються, але через окремі засоби.

– бюджет, який містить інформацію про нарахування та прогноз балансу урядом, але асигнування також визначають ліміти готівки.

Основною метою традиційної системи бюджетування є перетворення бюджету на інструмент фінансової відповідності. Цей цільовий бюджет відповідає бюджету, у межах якого витрати класифікуються за організацією та об'єктом витрат, щоб контролювати використання ресурсів.

Однак ці аспекти можуть змінюватись по країнах. У ряді країн система управління спрямована лише на уникнення переказу між витратами персоналу і інших елементів та детальні позиції можуть бути включені до бюджету лише для інформації. Тому не слід плутати обґрунтовану критику надмірно деталізованого бюджету і жорсткий бюджет з критикою самого бюджетування.

У бюджеті на виконання робіт, бюджет показує цілі витрат, витрат на «програми», запропонованих для виконання цілей, і результати за кожною програмою. Тому бюджетування містить такі функції:

– діяльність уряду поділяється на широкі функції, програми, заходи і елементи витрат. «Функція» відповідає широкій цілі. «Програма» – це комплекс заходів, які відповідають вимогам однакового набору конкретних цілей. «Діяльність» – це підрозділ програми, яка базується на одній категорії.

Критерієм, що використовується для визначення категорії діяльності, є рівень, на якому показники ефективності можуть бути розроблені та виміряні витрати. Цілі кожної програми та заходів визначені для кожного бюджетного року.

– показники ефективності та витрати встановлюються,

вимірюються і повідомляються. Серйозна проблема з програмним бюджетуванням – це розрив між структурою програми та адміністративною структурою.

Доцільно виділити дві групи факторів, які обмежують використання бюджетування на вітчизняних підприємствах такі, як об'єктивні та суб'єктивні.

До об'єктивних факторів можна віднести:

1. Швидкі зміни в зовнішньому середовищі.
2. Низький рівень знань менеджерів в управлінській культурі.
3. Повільний темп створення власного капіталу підприємств.
4. Низька самостійність формування власних коштів.

До суб'єктивних факторів можна віднести:

1. Брак часу через пріоритетність поточних справ.
2. Впевненість у тому, що відсутній вплив планування на результати діяльності.
3. Недостатньо кваліфікаційний склад управлінців.
4. Недосконало підготовлена методична основа.
5. Негативний досвід планування через порівняння з радянською плановою економікою.

6. Теоретизованість підходу до планування зі сторони працівників планово-економічних відділів.

Важливою складовою бюджетування є підсумкові бюджети підприємства до яких належать:

1. Бюджет доходів/витрат – є прогнозним звітом про прибутки і збитки, встановлює співвідношення доходів і витрат підприємства на бюджетний період та відображає, з якою ефективністю буде працювати підприємство.

2. Бюджет руху грошових коштів – є прогнозним касовим планом, визначає грошові потоки (виплати і надходження) для підтримки необхідного рівня ліквідності підприємства, щоб запобігати як надлишку тимчасово вільних грошових коштів, так і їх дефіциту (касового розриву).

3. Бюджет балансу – є прогнозним балансовим звітом, формує майбутню структуру активів і пасивів підприємства та виступає контрольним інструментом усіх інших бюджетів.

Перелік бюджетів, які розробляються на підприємстві, наведений в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Перелік основних бюджетів підприємства

№	Назва	Тип бюджету
1	2	3
1	Бюджет продажу готової продукції	Натурально-вартісний бюджет

Продовження таблиці 3.9

1	2	3
2	Бюджет виробництва готової продукції	Натурально-вартісний бюджет
3	Бюджет потреб виробництва у сировині і матеріалах	Натурально-вартісний бюджет
4	Бюджет закупівель сировини і допоміжних матеріалів для основного виробництва	Натурально-вартісний бюджет
5	Бюджет енергоносіїв	Натурально-вартісний бюджет
6	Бюджет капітальних витрат	Натурально-вартісний бюджет
7	Бюджет залишків готової продукції на початок/кінець періоду	Натурально-вартісний бюджет
8	Бюджет доходів від реалізації	Бюджет доходів та витрат
9	Бюджет вирахувань із доходу	Бюджет доходів та витрат
10	Бюджет собівартості реалізованої продукції	Бюджет доходів та витрат
11	Бюджет розподілу чистого прибутку	Бюджет доходів та витрат
12	Бюджет надходжень від основної діяльності	Бюджет руху грошових коштів
13	Бюджет виплат за основною діяльністю	Бюджет руху грошових коштів
14	Бюджет надходжень від фінансової діяльності	Бюджет руху грошових коштів
15	Бюджет виплат за фінансовою діяльністю	Бюджет руху грошових коштів
16	Бюджет надходжень від інвестиційної діяльності	Бюджет руху грошових коштів
17	Бюджет виплат за інвестиційною діяльністю	Бюджет руху грошових коштів
18	Бюджет надходжень від іншої діяльності	Бюджет руху грошових коштів
19	Бюджет виплат за іншою діяльністю	Бюджет руху грошових коштів
20	Бюджет виплат за рахунок нерозподіленого прибутку	Бюджет руху грошових коштів

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

Отже, для ефективного впровадження бюджетування можна надати пропозиції по етапах впровадження та розроблення системи бюджетування:

1) вибір коло працівників, що безпосередньо відносяться до бюджетного комітету і проводять розробки щодо впровадження

ефективної системи бюджетування на підприємстві;

2) розробка фінансової структури задля визначення основи фінансової відповідальності, її відповідність організаційній структурі на підприємстві;

3) формування бази інформації для дієвості системи бюджетування та адаптація до основних цілей бюджетування;

4) аналіз усіх видів діяльності підприємства, ефективності використання ресурсів, фінансового стану і подальших напрямків розвитку потенціалу підприємства, зменшення зовнішніх та внутрішніх проблем і загроз на подальший період;

5) виділення методології бюджетування та окремого підходу до виконання і складання бюджетів;

6) виконання планових завдань діяльності підприємства за допомогою визначення стратегічних цілей, основних показників ефективності, визначення стратегічної карти і розробка системи бюджетів;

7) розробка порядку бюджетування і бюджетного процесу;

8) контролінг і діагностика відсотку виконання бюджетних планів і впровадження нових змін щодо усунення відхилень;

9) аналіз ефективного використання підрозділами підприємства їх бюджетів;

10) доведення до працівників їх планових завдань і системи стимулювання.

Основою ефективного впровадження та функціонування бюджетування на підприємстві є розробка науково обґрунтованих принципів, які визначають характер та зміст діяльності підприємства. Серед вітчизняних та зарубіжних вчених відсутня єдина думка щодо принципів бюджетування. Т.Г. Бень, С.Б. Довбня⁶⁵¹ та А.Ю. Харко⁶⁵² вважають, що бюджет підприємства, як і будь-який з інструментів управління фінансовою діяльністю підприємства, базується на науково обґрунтованих принципах, практичне застосування яких є необхідною умовою ефективності процесу бюджетування. Найважливішими серед таких принципів є:

– принцип повноти, який полягає у тому, що розроблення бюджету має охоплювати всі сторони діяльності та усі підрозділи підприємства.

⁶⁵¹ Бень Т.Г., Довбня С.Б. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств. Фінанси України. 2000. № 7. С.48-55.

⁶⁵² Харко А. Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства. Фінанси України. 2001. № 9. С. 87-91.

На підприємстві можуть розроблятися різні види бюджетів. Залежно від об'єкта охоплення це можуть бути загальний (зведений) бюджет підприємства та функціональні бюджети окремих його підрозділів;

– принцип обґрунтованості та реальності, який виходить із необхідності пріоритету реалізації продукції над її виробництвом та врахуванням обмеженості ресурсів, які є в розпорядженні підприємства;

– принцип інтегрованості, що зумовлюється потребами тісного взаємозв'язку (як горизонтально, так і вертикально) між різними видами і рівнями бюджетів. Виконання цього принципу означає: при розробленні бюджетів нижчого рівня (наприклад, бюджети окремих підрозділів підприємства) обов'язково враховуються завдання, передбачені бюджетом вищого рівня (бюджет підприємства). Аналогічно і в часовому плані розроблення короткострокових (поточних) бюджетів здійснюється, базуючись на завданнях, передбачених більш довгостроковими (стратегічними) бюджетами;

– принцип гнучкості, який допускає при розробленні й виконанні бюджетів можливість їх коригування при зміні внутрішніх чи зовнішніх умов діяльності підприємства;

– принцип економічності полягає у тому, що витрати на бюджетування повинні раціонально співвідноситися з отриманими результатами.

Враховуючи те, що бюджетування – це досить складний процес, який потребує додаткових витрат часу, фінансів тощо, виконання цього принципу є дуже важливим. Воно може забезпечуватися розробкою раціональних форм бюджетів, виключенням дублюючої та не релевантної інформації, а головне – ефективною організацією всього процесу.

О.О. Терещенко пропонує наступні принципи побудови та функціонування бюджетування: повноти; координації; централізації; спеціалізації; періодичності; прозорості; точності; економічності⁶⁵³.

Принцип повноти: всі операції підприємства, що приводять до надходжень чи виплат коштів, а також впливають на його фінансові результати, повинні бути відображені в бюджеті.

Принцип координації: означає, що бюджети окремих центрів прибутковості, затрат, структурних підрозділів тощо повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний

⁶⁵³ Терещенко О.О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. Фінанси України. 2001. № 11. С. 17-23.

консолідований бюджет; окрім цього, слід узгоджувати стратегічні цілі з показниками довгострокового та оперативного планування.

Принцип централізації: передбачає, що бюджетування є важливим інструментом фінансового управління підприємством, яке повинно здійснюватися із єдиного центру, а отже, всі грошові надходження повинні служити для покриття всіх вихідних грошових потоків.

Принцип спеціалізації бюджетів: потребує, щоб грошові надходження й виплати відображалися відповідно до їхніх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух коштів у розрізі окремих центрів прибутковості й відповідальності.

Принцип періодичності бюджетування: означає, що бюджети повинні складатися на певні періоди, термін яких залежить від специфіки організації фінансової діяльності підприємства.

Принцип прозорості: передбачає, що бюджети повинні складатися так, щоб усі задіяні у їхньому виконанні особи чітко уявляли завдання, які перед ними ставляться, й мали стимули до їх виконання.

Принцип точності: всі операції та грошові надходження і виплати в результаті їх проведення мають базуватися на реальних прогнозах.

Принцип економічності: дотримання всіх вищезазначених принципів має сенс, якщо аналіз вигід і витрат свідчить про перевищення перших над останніми.

Практичний досвід складання бюджетів на промислових підприємствах, узагальнений А.М. Кармінським та іншими авторами⁶⁵⁴, дозволяє виділити п'ять основних принципів бюджетування:

1. Узгодження цілей, що вимагає початку процесу бюджетування «знизу вгору», оскільки керівники низової ланки краще володіють ситуацією на ринку і зі свого боку більш точно забезпечують реалізацію бюджетів.

Потім бюджетні плани узгоджуються з керівниками середньої і вищої ланки управління для забезпечення відповідності цілям підприємства. При цьому процес бюджетування змінює напрямок і реалізується за схемою «згори вниз».

2. Установлення пріоритету відносно завдання і координації бюджетування, що забезпечує використання дефіцитних ресурсів у найбільш вигідному напрямку.

⁶⁵⁴ Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контролинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2002. 256 с.

3. Співпідпорядкованість, що припускає, що кожний підрозділ підприємства планує й відповідає тільки за ті економічні показники, на які воно впливає.

4. Відповідальність, що передбачає передачу кожному підрозділу функції контролю за виконанням своєї частини бюджету разом з повноваженнями здійснювати при необхідності координуючі заходи.

5. Постійність цілей, яка припускає, що встановлені базові показники принципово не міняються протягом планового періоду.

Німецький вчений Д. Хан пропонує такі принципи бюджетування⁶⁵⁵:

1. Цілісність і повнота. Зазначений принцип означає, що бюджетування носить системний характер. Необхідно, щоб планова діяльність окремих функціональних підрозділів була скоординована, тобто пов'язана із плановою діяльністю всіх інших одиниць даного рівня управління, а будь-які зміни в бюджетах одного з підрозділів ураховувалися при формуванні бюджетів інших підрозділів. Крім того, важливо, щоб планова діяльність підприємства була інтегрована й погоджена, тобто кожний окремий бюджет був частиною бюджету більш високого підрозділу й усього підприємства в цілому.

2. Структуризація за змістом, масштабам і тимчасовим параметрам. З погляду змісту всі бюджети на підприємстві повинні володіти проблемно-орієнтованою інформативністю. Це досягається при використанні кількісних показників. З точки зору масштабу подання й тимчасових параметрів всі бюджети, які формуються в рамках окремо взятого підприємства, можна класифікувати за різними ознаками.

3. Цілеспрямована інтеграція. Бюджетування повинно бути інтегровано з орієнтацією на цілі, тобто змістовно взаємопов'язані один з одним.

Виконання бюджету одного підрозділу не повинне порушувати хід роботи інших підрозділів і підприємства в цілому, тому виконання бюджету всього підприємства залежить від виконання бюджетів окремих його підрозділів.

Цілеспрямованість досягається, зокрема, за допомогою зміни спрямованості бюджетного процесу. Так, до початку розробки бюджетів їх укладачі повинні бути проінформовані про стратегічні і тактичні цілі, установлені вищим керівництвом, у

⁶⁵⁵ Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.А. Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.

результаті задаються певні рамки бюджетних показників.

Є.І. Сапожников виділяє такі принципи: безперервність планування; системність бюджетного періоду; цільова орієнтація діяльності підприємства; необхідність введення короткострокових бюджетів; прозорість; декомпозиція⁶⁵⁶.

Принцип безперервності планування, який полягає у взаємозв'язку стратегічного, середньо- і короткострокового планування.

Принцип системності бюджетного процесу, який передбачає, що система управління вимагає своєчасне і чітке виконання правил і процедур, порушення яких викликає руйнацію бюджетного механізму в цілому.

Принцип цільової орієнтації діяльності підприємства, який допускає, що на вітчизняних підприємствах відсутня чітко сформульована місія, у зв'язку з цим немає цільової орієнтації в бюджеті, який обмежений зниженням витрат або зростання виручки. Необхідні чіткі фінансові орієнтири, наприклад: розмір чистого прибутку, виручки від реалізації, росту капіталізації підприємства, загальних витрат, маржинального доходу, дебіторської чи кредиторської заборгованості та інших показників на майбутній період.

Принцип необхідності введення короткострокових бюджетів (наприклад, щомісячних), оскільки ефективність прогнозування в середньо- і довгостроковій перспективі малоімовірна. Разом з тим короткострокове бюджетування не дозволяє навіть приблизно оцінити перспективність окремого бізнесу підприємства в цілому. Найбільш розумною альтернативою є розробка відразу довго- і короткострокових бюджетів.

Принцип вибору бюджетного періоду повинен бути обумовлений потребами управління. Загальний список основних принципів бюджетування, за нашою точкою зору, який заснований на аналізі літературних джерел і практичної діяльності, треба доповнити наступними принципами:

– принцип взаємозв'язку елементів системи бюджетування, який передбачає логічно вистроєний процес. Він включає стадії та етапи бюджетування, які забезпечують прийняття ефективних управлінських рішень. А також розробку бюджетів різних рівнів, які містять необхідну інформацію для складання зведеного бюджету. Це забезпечить погодженість діяльності підприємства і дозволить зробити організацію бюджетування найбільш

⁶⁵⁶ Сапожников Е. Особенности бюджетирования в российских организациях. Финансовый менеджмент. 2003. № 6. С. 42-51.

ефективною;

– принцип зворотного зв'язку, який припускає побудову системи бюджетування на основі аналізу роботи окремих осіб і структурних підрозділів підприємства та налагодження ефективного контролю за результатами виробничо-господарської діяльності. Функція контролю повинна одночасно бути присутньою як при розробці бюджетів, так і при їх реалізації;

– принцип врахування галузевих особливостей фінансово-господарської діяльності. Кругообіг основного і оборотного капіталу по сферах економіки має свої особливості і відрізняється кількістю і тривалістю стадій утворення кінцевих фінансових результатів діяльності підприємства. Чим більша кількість цих стадій, тим триваліші вони за часом, тим більш складною повинна бути технологія бюджетного процесу;

– принцип прогресивності полягає у тому, що система бюджетування розробляється й впроваджується на рівні передових вітчизняних і закордонних аналогів.

Застосування в практичній діяльності підприємств перелічених вище принципів бюджетування дозволить формувати таку систему бюджетування, яка буде сприяти удосконаленню управління підприємством і поліпшить якісні параметри його діяльності. Впровадження принципів бюджетування на підприємстві означає побудову системи бюджетного управління, до числа переваг якої фахівці відносять:

– узгодження різних напрямків діяльності, підрозділів і проектів підприємства на основі єдиного скоординованого бюджету;

– розмежування відповідальності між керівниками різних рівнів за результатами діяльності;

– оперативне прогнозування забезпеченості підприємства коштами, поліпшення ліквідності;

– оперативне управління ресурсами підприємства, оборотними коштами, запасами, підвищення ефективності їхнього використання.

Використання бюджетування на підприємстві приносить ефект, якщо воно буде ґрунтуватися на науково обґрунтованих принципах бюджетування. Останні дозволяють обґрунтувати необхідність прийнятих управлінських рішень і спрогнозувати ймовірність одержання очікуваних результатів діяльності підприємства. Правильне їхнє дотримання створює передумови для ефективно й раціонально роботи підприємства.

Дії з підготовки бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями

одержали назву бюджетування. За визначенням І. А. Бланка, бюджетування – це система узгодженого управління підрозділами підприємства в умовах диверсифікованого бізнесу, який динамічно розвивається. Цей термін має подвійне трактування. З одного боку, його розглядають як інструмент фінансового менеджменту, оскільки він охоплює всі функції управління – планування, контроль, прийняття рішень і оцінку результатів які інтегровані в процес підготовки бюджетів та порівняння їх даних з фактичними результатами. З іншого боку, бюджетування являє собою процес, певну управлінську технологію, яка «виступає показником якості управління підприємством, відповідності рівня її менеджменту та прийнятих управлінських рішень сучасним вимогам».

Призначення певного предмета визначається його функціями. В економічній літературі виділяють такі функції бюджетування як інструмента управління:

- аналітичну роботу;
- фінансове планування;
- критерій результативності;
- контроль;
- мотивацію;
- координацію;
- комунікацію;
- сприяння прийняттю рішень.

Управління підприємством потребує чіткого визначення цілей або бажаних результатів роботи, формування реальних програм їх досягнення та чіткої оцінки параметрів роботи шляхом вимірювання конкретних результатів на різних етапах досягнення поставлених цілей. Цілі господарюючого суб'єкта звичайно являють собою описані у формальному вигляді показники, досягнення яких передбачається у короткостроковому й довгостроковому періодах. Осмислення бізнес-ідеї, окреслення додаткових цілей, розробка та аналіз альтернатив для формування основи стратегічного планування – такі завдання охоплює аналітична частина роботи по підготовці бюджетів.

Планування є однією з основних функцій управління. Реалізація цієї функції охоплює встановлення нормативів та складання зведеного бюджету і зумовлює необхідність оцінити майбутні умови діяльності, враховуючи як зовнішні, так внутрішні фактори: виробничі потужності, рівень витрат діяльності, процентні ставки за кредити, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо. Тим самим збільшується поінформованість керівництва підприємства й окремих структурних підрозділів

стосовно зовнішнього економічного середовища. Формування бюджетів дозволяє підготуватися до вирішення проблем, які можуть виникнути у майбутньому, оцінити наслідки тих чи інших дій та обрати найефективніший з альтернативних варіантів. Наприклад, одержавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом літніх місяців для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету, керівництво заздалегідь має можливість запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування.

За допомогою бюджетування здійснюється оцінка одержаних за період результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому такі показники можна розглядати як критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого оцінюється ефективність роботи підприємства (підрозділу).

Бюджетування передбачає здійснення контрольної функції, яка полягає в наступному. В регулярному оцінюванні результатів діяльності, можна визначити ланки, де фактичні наслідки події не збігаються з тими, що планувалися. Якщо відхилення є суттєвими, то здійснюються відповідні коригуючі дії, які реалізуються через так званий зворотний зв'язок. Тому керівництво може своєчасно вжити необхідних заходів, спрямованих на усунення цих розбіжностей, і тим самим поліпшити показники роботи у цілому по підприємству. Тобто за допомогою порівняння бюджетних та фактичних даних можна виявити джерела неефективності, зобов'язати співробітників усунути виявлені недоліки і відстежувати процес їх виправлення. Ця функція бюджетування є передумовою впровадження системи управління за відхиленнями. Але для цього слід чітко визначити сфери відповідальності керівників відповідних рівнів.

Бюджетування як засіб мотивації передбачає залучення працюючих на підприємстві до процесу формування бюджетів. Чітке встановлення цілей та задач, своєчасне доведення їх до виконавців, застосування грошових і негрошових стимулів забезпечують усвідомлене виконання бюджетів, що значно підвищує ефективність та результативність роботи.

Координування дій – це виявлення та збалансування всіх факторів діяльності кожного структурного підрозділу для досягнення визначеної мети. Узгодити поведінку можна за допомогою описання формальних зв'язків і методів взаємодії менеджерів різних підрозділів. Це дозволяє викрити «слабкі» місця бюджетів та

максимально попередити можливість виникнення негативних наслідків від неузгоджених дій керівників різних рівнів шляхом пошуку компромісів ще на стадії планування. Наприклад, складений у письмовій формі бюджет показує директору з виробничих питань, що необхідно зробити для забезпечення у кількісному й грошовому вимірі, рівня продажу, встановленого керівником відділу збуту.

Бюджетування можна розглядати як засіб формування комунікаційного середовища, оскільки за його допомогою поширюється інформація про виробничо-фінансову діяльність підприємства серед його робітників. Бюджети розробляються як у цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності господарюючого суб'єкта. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:

– низхідний – визначення цілей та завдань для кожного підрозділу підприємства, виходячи із загальних цілей. Складання бюджету за таким принципом вимагає від керівництва підприємства чіткого розуміння основних особливостей організації діяльності останнього і своєї спроможності сформулювати реалістичний прогноз. Цей підхід забезпечує узгодженість бюджетів окремих підрозділів та дозволяє доводити до них контрольні показники щодо обсягу продажу, величини витрат на зарплату, рекламу тощо для оцінки ефективності їх роботи в майбутньому;

– висхідний – інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет. Такий підхід передбачає нагромадження та відбір інформації від виконавців до менеджерів нижнього рівня і в подальшому її передачу до вищого керівництва підприємства. При цьому багато часу й зусиль вимагається на узгодження бюджетів різних окремих підрозділів.

Бюджетування сприяє прийняттю управлінських рішень, оскільки завдяки формуванню бюджетів відбувається визначення доходу та витрат, необхідних для його одержання. Зокрема бюджети дозволяють оцінити інвестиційну привабливість операцій, які підприємство планує виконувати у майбутньому; підвищити обґрунтованість виділення додаткових ресурсів для окремих напрямків діяльності; надати допомогу у виборі найперспективніших сфер інвестування. При цьому рівень деталізації бюджетів буде різний залежно від рівня прийняття рішень (рис. 3.17).

Крім вище розглянутих функцій бюджетування, можна виділити такі завдання цього процесу, як удосконалення розподілу ресурсів, підвищення ефективності використання ресурсів, що

знаходяться в розпорядженні підприємства та його окремих структурних підрозділів, а також відповідальності за них керівників відповідного рівня; зміцнення фінансової дисципліни; планування постачання; засіб навчання менеджерів; засіб зворотного зв'язку тощо.



Рис. 3.17. Бюджетування як елемент процесу прийняття рішень

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Як управлінська технологія, бюджетування містить три складові: технологію; організацію; автоматизацію.

Технологія бюджетування спрямована на вирішення таких питань, як визначення мети та завдань цього процесу, розробка видів і форматів бюджетів, встановлення методики консолідації бюджетів різних рівнів, накреслення принципів бюджетування. Так, у роботі над побудовою формату того чи іншого бюджету їх структуру слід по можливості максимально наблизити до затверджених форм фінансової звітності, оскільки це дозволить підвищити ефективність нагромадження та обробки інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

При цьому в окремі рядки доцільно включати лише суттєві

показники, питома вага яких не менше певного визначеного відсотка (наприклад, 5 %) від валюти балансу (щодо показників балансу) або виручки від реалізації (стосовно витрат). В свою чергу, сформульовані принципи бюджетування мають передбачати конфіденційність, уніфікованість бюджетних форматів і процедур тощо.

Організація бюджетування пов'язує його технологію з організаційною структурою підприємства; формалізує процедури складання бюджетів, їх подання й узгодження, нагромадження та обробки даних про виконання бюджетів; встановлює розподіл обов'язків між посадовими особами в бюджетному процесі; визначає графік документообороту; розробляє систему внутрішніх організаційно-розпорядчих і нормативних документів.

За допомогою автоматизації процесу бюджетування спрощується складання фінансових прогнозів та одержання оперативної інформації про виконання раніше затверджених бюджетів. Проте для її впровадження необхідно не тільки детально вивчити можливості існуючих прикладних комп'ютерних програм, але й переглянути вимоги щодо збору та передачі первинної інформації, яка підлягатиме обробці.

Таким чином, бюджетування являє собою динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, оцінку їх виконання та внесення у разі необхідності змін як у стратегічні плани, так і в бюджети на наступний рік (рис. 3.18).

Традиційне бюджетування передбачає проходження таких підготовчих процедур:

- стратегічний аналіз розвитку підприємства, тобто визначення мети діяльності й здійснення аналізу загальної ситуації на ринку та відповідних його сегментах, прогнозування основних економічних показників діяльності підприємства;
- встановлення оптимальної організаційної структури підприємства;
- обчислення оптимальної фінансової структури підприємства;
- визначення та оцінка альтернативних шляхів для досягнення поставленої мети;
- розробка системи заходів на випадок, якщо затверджений план не забезпечить очікуваних результатів.

При цьому процес розробки альтернативного плану може включати такі етапи:

- розробку методики формування альтернативних планів;
- ідентифікацію можливих подій, що вплинуть на зміст і часові характеристики плану;
- розрахунки техніко-економічних показників, які

характеризували б параметри можливих подій для кожного з випадків, що мають високу ймовірність;

– моніторинг ситуацій, контроль діючих планів та в разі потреби введення альтернативного плану.

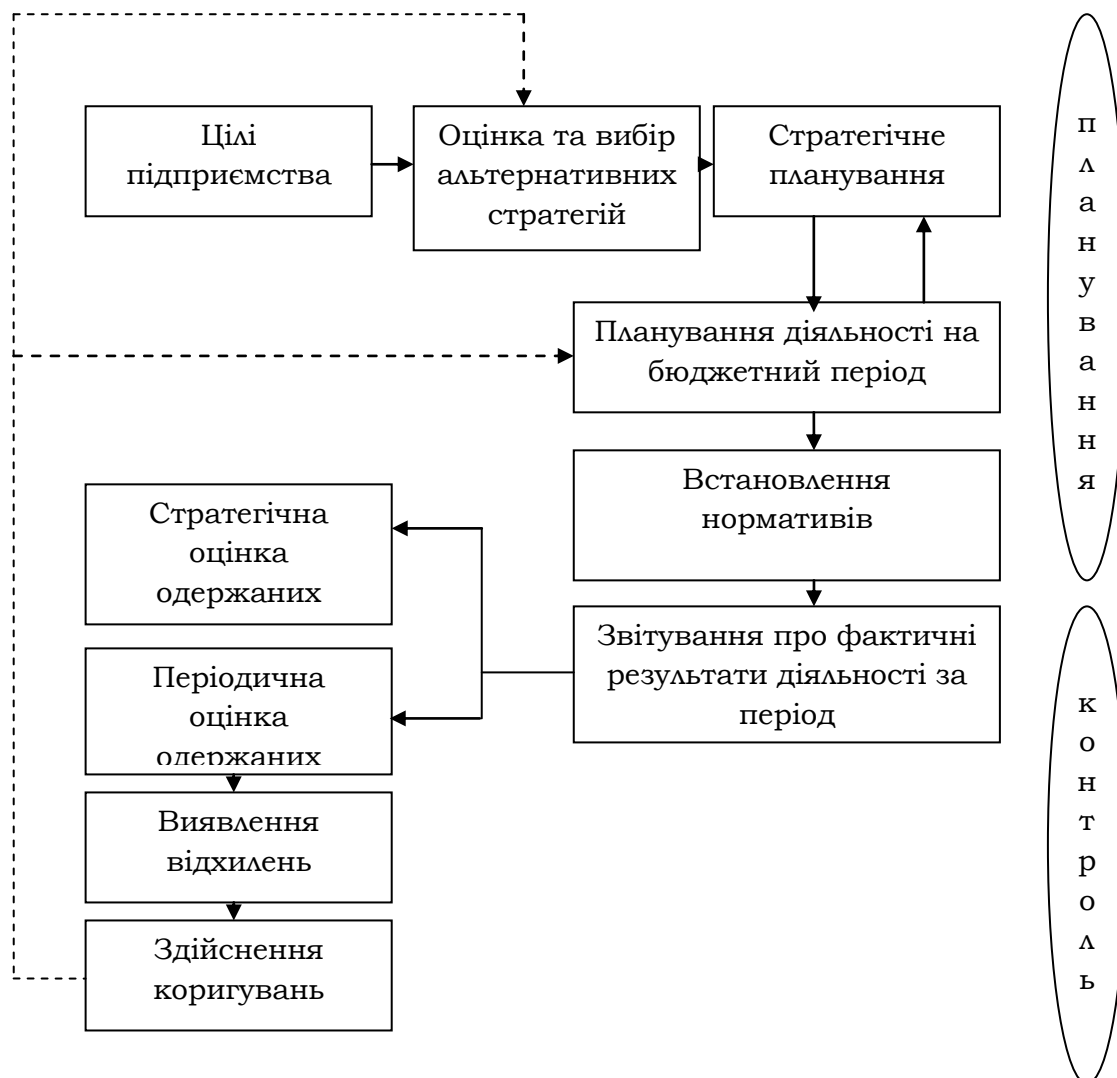


Рис. 3.18. Бюджетний цикл як складова частина управління

Джерело: узагальнено авторами на основі вивчених літературних джерел

При бюджетуванні важливо обрати його об'єкт, оскільки бюджети можуть розроблятися для підприємства у цілому, окремого структурного підрозділу, окремої виробничої програми чи для інвестиційного проекту тощо.

Процес складання бюджету відокремленого підрозділу підприємства в межах загального бюджетного процесу показано на рис. 3.19.



Рис. 3.19. Послідовність розробки бюджетів відокремленого підрозділу

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Ефективна організація бюджетного процесу безпосередньо залежить від роботи бюджетного комітету, який являє собою консультаційну групу, сформовану із представників вищої ланки керівництва, а також зовнішніх консультантів.

Цьому постійно дієвому органу делегують виконання таких функцій:

- перевірку стратегічних планів;
- формування операційних бюджетів на базі стратегічних планів;
- формування функціональних бюджетів;
- складання зведеного бюджету;
- аналіз суттєвих відхилень;
- здійснення необхідних коригувань щодо діяльності підприємства;
- консультування виконавців бюджетів;
- вирішення конфліктів інтересів;
- розробку й оновлення poradnika бюджетування щодо строків, порядку подачі та затвердження бюджетів;
- встановлення сфери відповідальності керівників підрозділів тощо.

Порадник бюджетування – це сукупність інструктивного матеріалу, який включає правила та рекомендації для складання бюджетів, інформацію про те, хто, коли, що і як має робити для забезпечення виконання бюджету, а також права виконавця й рівень його відповідальності.

Бюджети відіграють вирішальну роль у діяльності керівництва підприємства. Як зазначають Ч. Т. Хорнгрен та Дж. Фостер, мало хто планує зазнати невдачу, проте багато тих, хто зазнає її без плану. На сьогодні бюджетування – це невід’ємна риса ефективного фінансового планування, оскільки, за оцінками західних спеціалістів, втрати підприємства, яке відмовляється від його використання, можуть становити до 20% величини його річного доходу.

Впровадження системи бюджетування надає підприємству неоціненних вигод і переваг. Але при цьому не виключено виникнення певних проблем, передусім щодо вартості та трудомісткості реалізації даного процесу. Крім того, негативне ставлення до бюджетів з боку працюючих може бути зумовлено неможливістю врахувати в бюджетах усі чинники, які впливають на господарські операції, а також невідповідністю між зусиллями, спрямованими на досягнення мети, та існуючою на підприємстві системою мотивації. Успіх функціонування бюджетної системи на підприємстві залежить переважно саме від того, наскільки серйозно враховується людський фактор. Ідеальною бюджетною системою можна вважати таку систему, в якій досягнута узгодженість цілей організації і конкретних менеджерів-виконавців з одного боку (так звана конгруентність цілей) та при цьому існує всебічне стимулювання останніх для досягнення поставленої мети.

Тому слід визнати, що хоч з точки зору методології бюджетування вважається найпрозорішою фінансовою технікою, проте з позицій організації цей процес має надзвичайно складний характер, який вимагає синхронних і цілеспрямованих дій великої кількості співробітників підприємства.

Складання бюджетів є невід’ємною складовою загального процесу планування на підприємстві. Механізм бюджетного планування доходів та витрат слід впроваджувати для забезпечення економії грошових коштів, більшої оперативності в управлінні цими коштами, зниження непрямих витрат і втрат, а також для збільшення достовірності планових показників. Бюджети складаються на рік, переважно з поквартальною розбивкою.

Запровадження бюджетного планування сприяє вирішенню наступних завдань: створення ефективної системи фінансового

менеджменту, підвищення її інвестиційної привабливості, оптимізація доходів і витрат як в цілому по компанії, так і по окремих її структурних підрозділах; створення консолідованої звітності, оцінка показників діяльності: ліквідності, рентабельності та окремих її видів діяльності, підвищення ефективності управління підприємством загалом.

У своїй діяльності підприємство самостійно приймає рішення стосовно вибору окремих центрів витрат і прибутковості, які в майбутньому матимуть вплив на його фінансовий стан.

Для складання бюджетних планів використовують такі інформаційні джерела⁶⁵⁷:

- дані фінансової звітності і показники виконання фінансового плану за минулий період;
- договори, що укладаються із споживачами продукції та постачальниками матеріально-технічних ресурсів;
- прогнозні розрахунки обсягу реалізації продукції або плани збуту продукції, які складені на основі замовлень, попиту, рівня цін і інших умов ринкового середовища;
- економічні нормативи затверджені законодавством (ставки оподаткування, норми амортизаційних відрахувань, облікова ставка банківських кредитів, мінімальна заробітна плата і ін.);
- затверджена облікова політика підприємства.

Розробка планових бюджетів на підприємстві характеризується терміном бюджетування і спрямована на вирішення основних завдань:

- 1) визначення обсягу витрат, пов'язаних з діяльністю окремих структурних підрозділів підприємства;
- 2) покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел фінансування.

Розроблені на основі цих даних фінансові плани служать орієнтиром підприємства для фінансування поточних господарських потреб, інвестиційних проектів, тощо.

На практиці прийнято вважати, що для впорядкування звітності потрібна система бюджетів, які складаються на основі операційних бюджетів. Як звичайно складають три види бюджетів від операційної діяльності:

- 1) бюджет руху грошових коштів;
- 2) бюджет доходів і видатків;
- 3) бюджет за балансовим листом.

Бюджет руху грошових коштів визначає грошові потоки.

⁶⁵⁷ Поліщук Н.В. Планування результативності діяльності підприємства. Фінанси України. 2003. № 4. С. 39.

Основними завданнями цього бюджету є контроль, забезпечення і планування платоспроможності підприємства.

Особливою формою бюджету руху грошових коштів виступає платіжний календар, що розробляється по окремих видах руху грошових коштів (податковий платіжний календар, платіжний календар щодо обслуговування боргу тощо) і по підприємству в цілому (у цьому випадку він деталізує поточні надходження й витрачання коштів).

Платіжний календар, як правило, містить такі розділи:

1. графік майбутніх платежів.
2. графік надходження грошових коштів.

Графік майбутніх платежів відображає час та суми проведення платежів у майбутньому за всіма видами його фінансових зобов'язань. Графік надходження грошових коштів показує операції, за якими є зворотний потік грошових коштів, він фіксує суми майбутніх грошових надходжень.

Завдання бюджету доходів та видатків визначити фінансовий результат підприємства. Бюджет за балансовим листом визначає майбутній стан плану рахунків, тобто майбутнє значення балансових статей активів і пасивів.

При впровадженні системи бюджетування в діяльності підприємства на практиці мають місце такі проблеми:

- відсутність належної маркетингової інформації;
- незадовільний стан економіки;
- інфляційні процеси;
- рівень кваліфікації персоналу та ін.

Оскільки бюджетування – чітко визначений процес, що розроблений підприємством для досягнення поставлених цілей, він базується на наступних вимогах:

- складання бюджетів усіма структурними підрозділами;
- забезпечення єдиних вимог до підготовки, аналізу і затвердження бюджетів;
- координація діяльності підрозділів підприємства у процесі складання бюджетів;
- структурованість бюджетів;
- обґрунтованість показників бюджетів;
- готовність бюджетів до змін;
- участь у процесі всіх керівників, відповідальних за результат діяльності підприємства.

Складання бюджетів здійснюють «знизу догори» і «згори донизу». Взаємозв'язок та взаємозалежність бюджетів структурних підрозділів зумовлює таку послідовність їх складання:

- 1) прогнозування обсягів продажу та складання бюджету

продаж;

- 2) визначення необхідного обсягу виробництва;
- 3) виручка від реалізованої продукції;
- 4) розробка і складання фінансових планів
- 5) розрахунки і аналіз грошових потоків підприємства.

Операційний бюджет – це бюджет, що характеризує доходи та видатки за операціями або окремими функціями підприємства. Він складається з: бюджету продаж, бюджету виробництва, бюджету витрат за видами, бюджету фінансових результатів.

Фінансовий бюджет – це план, у якому відображені обсяг та структура грошових коштів, їх використання.

Складання бюджету починається з операційного бюджету, в якому діяльність підприємства відображається через систему спеціальних техніко-економічних показників, що характеризують окремі напрями та стадії операційної діяльності (рис. 3.20).



Рис. 3.20. Процес операційного бюджетування

Джерело: узагальнено авторами на основі вивчених літературних джерел

У процесі підготовки операційного бюджету прогнози продаж та виробництва знаходять своє відображення у кількісних оцінках доходів та витрат кожного із структурних підрозділів підприємства.

Від обсягу реалізації залежать обсяг виробництва, собівартість, отриманий прибуток. Тому першочерговим етапом бюджетування виступає бюджет продаж. Розробка бюджету продаж є складним процесом, оскільки обсяги реалізації обмежені

не тільки виробничими потужностями підприємства, але й ринковою кон'юнктурою. Бюджет продаж – це основа для розроблення інших бюджетів, що враховує конкурентну позицію підприємства та можливі її зміни. Він містить інформацію про плановий обсяг продаж, ціни і очікувану виручку кожного виду продукції.

Оскільки важливим є також час надходження коштів до бюджету продаж слід також врахувати погашення дебіторської заборгованості. Прогноз продажу є основою плану виробництва, а бюджет продажу – основою складання бюджету виробництва.

Бюджет виробництва відображає кількість продукції, яку слід виробляти, для забезпечення запланованого рівня продаж і запасів. Він складається у натуральних одиницях, враховуючи виробничі потужності, запаси, закупівлі. На основі бюджету виробництва складають бюджет сировини та матеріалів.

Бюджет прямих витрат на матеріали складається на основі бюджету виробництва і бюджету продаж й визначає кількість сировини і матеріалів, необхідних для виробництва, а також обсяг їхніх закупівель. У бюджеті зазначають строки закупівлі і кількість сировини, матеріалів, які необхідно придбати для виконання виробничих планів. Використання матеріалів визначається бюджетом виробництва та запропонованими змінами рівня матеріальних запасів. Оскільки під час складання бюджету сировини та матеріалів слід враховувати терміни погашення кредиторської заборгованості, то додатково на підприємстві має бути складений відповідний розрахунок.

Основною метою бюджету оплати праці є визначення трудових ресурсів, що зайняті безпосередньо у виробництві. Такий бюджет складають на основі бюджету виробництва. Алгоритм розрахунку показників поданого бюджету залежить від системи оплати праці, що діє на підприємстві, систем нормування праці. Якщо на підприємстві встановлені часові норми праці виробництва і тарифні ставки за годину праці, то можна розрахувати прямі затрати на оплату праці.

Бюджет загальновиробничих накладних витрат – це деталізований план непрямих виробничих витрат, які необхідні для виконання плану виробництва. У цьому бюджеті мають бути інтегровані всі бюджети загальновиробничих витрат, що розроблені менеджерами з виробництва, та сформована інформація для розрахунку виробничих нормативів цих витрат на плановий період.

Бюджет адміністративних накладних витрат – це деталізований план поточних витрат, що безпосередньо не пов'язані з виробництвом і збутом, але необхідних для підтримки

діяльності підприємства. Велику частку цього бюджету складають постійні витрати.

У бюджеті витрат на збут знаходить своє місце деталізація всіх планових витрат, що пов'язані зі збутом продукції та послуг, окремі з яких є змінними, інші постійними.

Бюджети розробляють менеджери усіх підрозділів підприємства, але головну роль в консолідації та аналізі цих розробок відіграє фінансова служба. Вона визначає напрями вдосконалення розрахунків, для забезпечення необхідного фінансового результату.

У процесі бюджетування здійснюють аналіз, який дає змогу визначити можливості для зростання прибутку. Що нижча точка беззбитковості, то більший прибуток і менший ризик. У спрощеному вигляді бюджет фінансових результатів може бути саме таким. Кошти, які підприємство отримує від продажу товарів (робіт, послуг) використовуються підприємством і, відповідно, відображають їхні витрати. Розпис цих витрат використовують для прогнозу суми чистих грошових потоків, а також складання бюджету доходів і витрат на кожний місяць.

Для підтримання ліквідності підприємство може залучати зовнішні джерела фінансування. Покрити дефіцит коштів підприємство може за рахунок короткострокового кредиту, відстрочити капітальні витрати або продати частину своїх активів. За надмірних залишків грошових коштів та існування можливостей до інвестування, ці залишки можна спрямувати на купівлю цінних паперів.

Складання бюджету грошових надходжень, витрат підприємства допомагає запобігти можливим неплатежам покупців продукції.

Бюджет капітальних інвестицій на основі вибраного критерію рентабельності інвестицій дозволяє передбачити, які активи слід купити, або створити. Бюджет капітальних витрат знаходить своє відображення в бюджеті руху грошових коштів, бюджеті про фінансові результати, бухгалтерському балансі. При бюджетуванні капіталовкладень слід враховувати показники економічної ефективності: період окупності, чисту теперішню вартість, ставку дохідності.

Формування бюджетного балансу є завершальним кроком побудови зведеного бюджету. Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Він складається на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань.

Розробка зведеного бюджету – це складний процес, який вимагає ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення поставленої мети. Ми пропонуємо узагальнену модель участі окремих відділів підприємства в процесі бюджетування (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Розподіл обов’язків між сегментами діяльності при складанні бюджетів

Вид бюджету	Підрозділ, який відповідає за складання	Підрозділ, який бере участь
1	2	3
Бюджет продажу	Відділ маркетингу	Бухгалтерія
Бюджет виробництва	Виробничий відділ	Відділ головного механіка
Бюджет прямих матеріальних витрат	Відділ постачання	Відділ головного енергетика
Бюджет прямих витрат на оплату праці	Відділ праці та зарплати	Технічний відділ
Бюджет загальновиробничих витрат	Планово-фінансовий відділ	Виробничі підрозділи
Бюджет операційних витрат	Планово-фінансовий відділ	X
Бюджетний звіт про фінансові результати	Фінансовий відділ	X
Бюджет грошових коштів	Фінансовий відділ	X
Бюджетний баланс	Фінансовий відділ	X

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Таким чином, загальна послідовність формування зведеного бюджету наведемо на рис. 3.21.

Система управління підприємством є сукупністю трьох підсистем: власне управління, об’єкта управління та інформаційної підсистеми. Інформаційна підсистема управління передусім базується на даних бухгалтерського обліку, що створює масив інформації, який характеризує стан об’єкта управління та ефект від виконання управлінських рішень. Інформація для управління надалі аналізується і відповідно до отриманих результатів готуються проекти управлінських рішень.

Упровадження дієвого бюджетування на підприємстві потребує пошуку можливостей удосконалення облікового забезпечення управління виробничими витратами, а також визначення особливостей формування інформаційної бази для управління із застосуванням комп’ютерних технологій. Відповідно, підлягає дослідженню механізм удосконалення облікового

забезпечення управління виробничими витратами підприємств в умовах бюджетування.

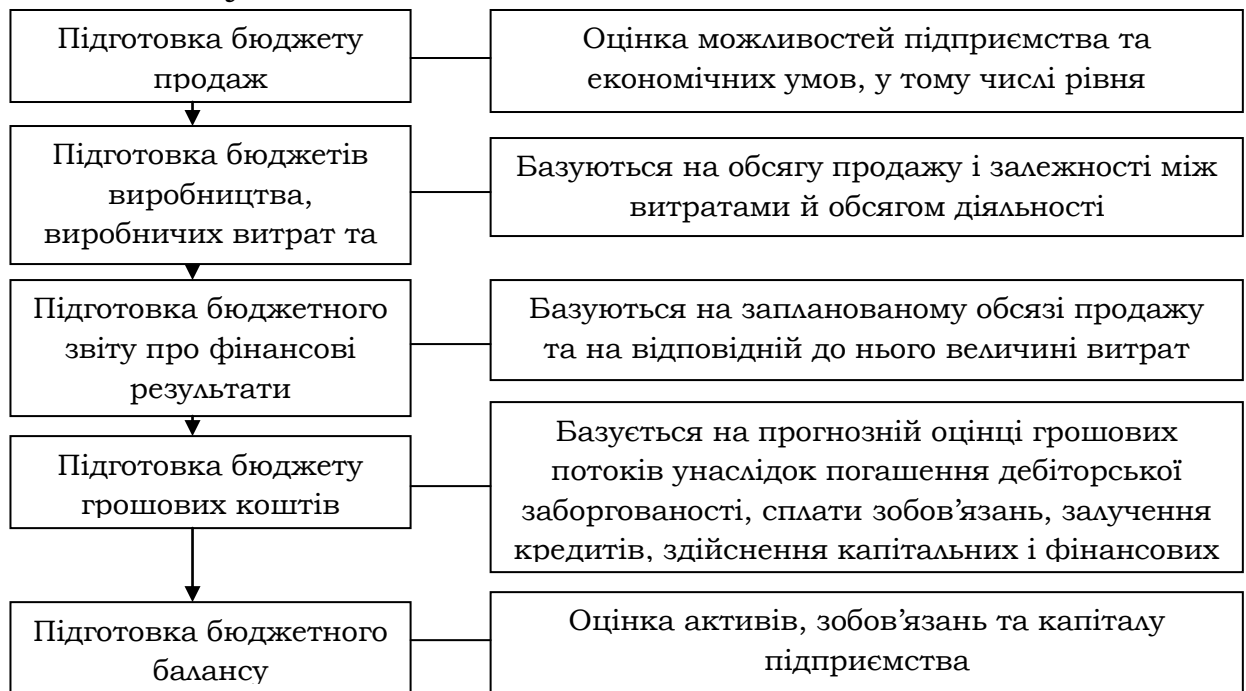


Рис. 3.21. Узагальнена схема бюджетування

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Процесом управління називається об'єктивно існуюча сукупність взаємопов'язаних цільових одиниць управлінської діяльності (залежно від масштабів аналізу – комплексів робіт, завдань), що має чітко визначені вхід і вихід, що протікає в рамках інформаційних зв'язків, закріплених існуючою організаційною структурою.

Організаційна структура є формою управління, в той час як конкретні процеси управління є змістом управлінської діяльності. Розвиток інформаційних технологій та, як наслідок, своєчасна обізнаність відповідальних працівників та підрозділів також є компонентою яка впливає на якість управлінських рішень. Підприємства, які мають складну організаційно-виробничу структуру, потребують оперативної економічної інформації, що дозволяє оптимізувати витрати та фінансові результати, приймати обґрунтовані управлінські рішення. Цього ж вимагає і жорстка конкурентна боротьба в умовах фінансово-економічної кризи. Все це неможливо без належним чином організованої системи бюджетування, пов'язаного зі стратегією підприємства.

На сьогодні лише на окремих підприємствах система бюджетування організована таким чином, що інформація, яка формується за допомогою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, є придатною для оперативного управління.

За В.В. Ковальовим управління (від англ. management) – це

процес цілеспрямованого, систематичного і безперервного впливу керуючої підсистеми на керовану за допомогою так званих загальних функцій управління. Функція управління підприємством означає реальне наповнення планів, їх ресурсне забезпечення та виконання. Оскільки видів забезпечення багато і, крім того, вони взаємопов'язані, дана функція виключно важлива як підтвердження реальності і реалізованості планів. Ця функція досить динамічна, оскільки в ході виконання планів неминуче виникає необхідність їх більш-менш істотного коригування, причому, як правило, подібні коригування пов'язані з втратами⁶⁵⁸.

Інформаційна система загалом формується за допомогою перманентного накопичення первинної інформації. Така інформація формується в процесі прийняття управлінських рішень та в результаті взаємодії систем управління та відповідальних підрозділів підприємства, які приймають такі рішення. Впроваджена на підприємстві організаційна структура повинна реалізовувати та організовувати контроль таких рішень керівництва відповідними підрозділами.

Система управління підприємством передбачає диференціацію та координацію управлінської діяльності за виконуваними функціями. Під функцією управління слід розуміти продукт поділу та спеціалізації управлінської праці, відокремлений напрям управлінської діяльності, що дозволяє здійснювати управлінський вплив. За ознакою інваріантності розрізняють загальні (ключові) функції, що розкривають склад процесу управління, і специфічні (конкретні) функції, що вказують напрям цілеспрямованого впливу на той чи інший вид виробничої діяльності.

Оскільки до функцій управління належать облік, аналіз, планування, контроль, в сучасних умовах господарювання постає проблема більш детальної організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Організація бухгалтерського обліку – це діяльність власника (керівництва) підприємства щодо створення, визначення мети і завдань системи обліку з метою оперативного забезпечення достовірною інформацією управлінський персонал підприємства та зовнішніх користувачів.

Основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання і його майновий стан, що необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна підприємства, а також зовнішнім –

⁶⁵⁸ Ковалев В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие. М. : Проспект, КНОРУС, 2010. 768 с.

інвесторам, кредиторам тощо. Серед завдань облікової політики підприємства є належна організація перманентного організованого контролю та аналізу, нарощування, фіксування і обробки даних щодо результатів та процесів в господарській діяльності. Результатом цього процесу має бути досягнення ефективної можливості обробки нагромадженої інформації відповідно до заданих алгоритмів, цілей та стратегічних завдань підприємства. Основою є мета та стратегічна ціль підприємства, його спеціалізація та набуті напрацювання. Місія змінюється, але досить повільно. Метою підприємства загалом є досягнення цілей використовуючи свої конкурентні переваги та здатність реалізовувати набуті досвід та знання, маркетингові підходи. Система взаємозв'язку місії підприємства та бюджетного управління представлена на рис. 3.22.

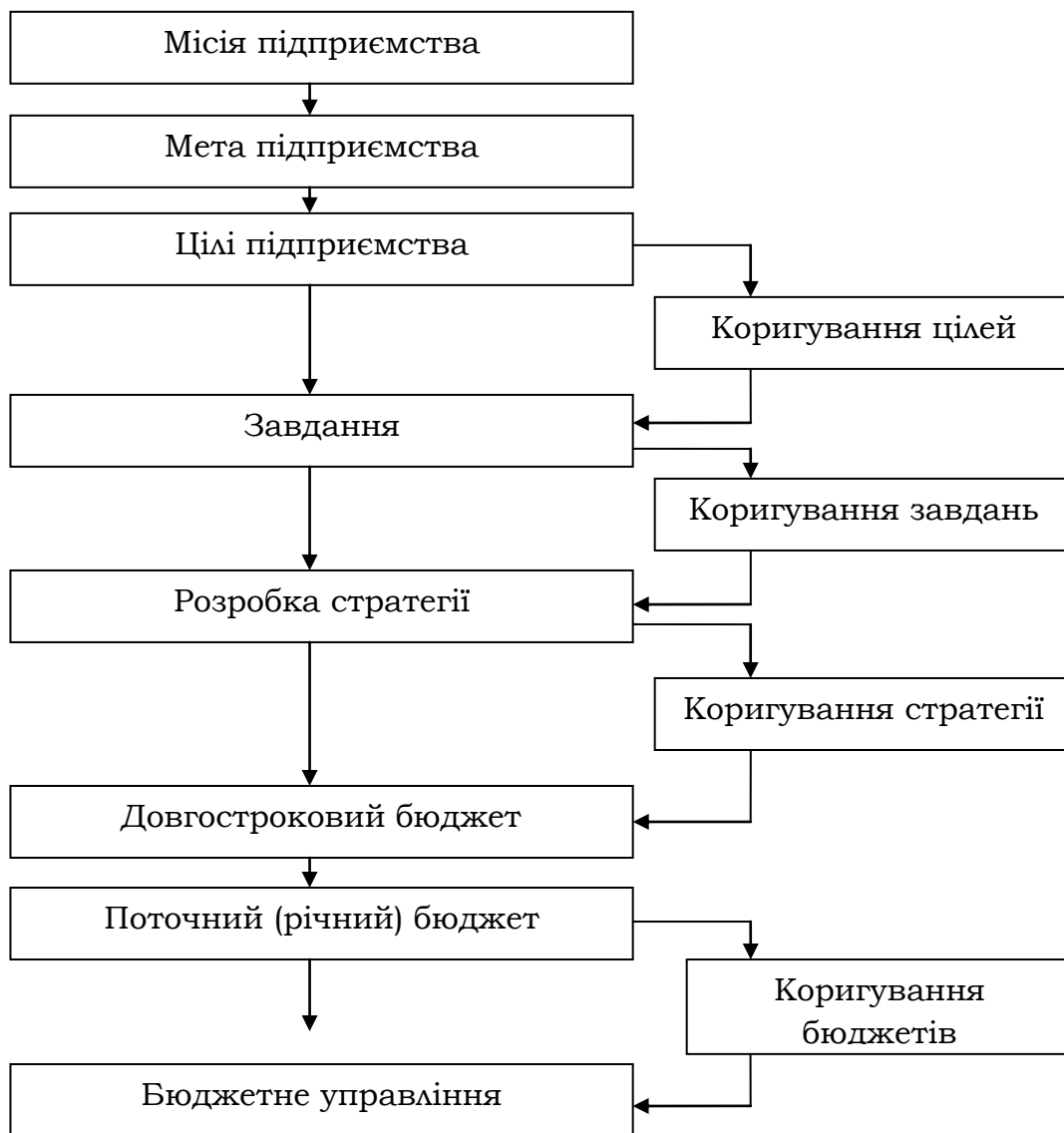


Рис. 3.22. Система бюджетного управління підприємством
Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Перший підхід до формулювання завдань бухгалтерського обліку зводився до розрахунку чистого прибутку в результаті складання балансу, який встановлює зв'язок між поточним і майбутнім періодами. Тому при визначенні бухгалтерського обліку акцент робився на процес збору даних і формування фінансових звітів.

Аналіз кон'юнктури ринків та наявних внутрішніх ресурсів дає можливість сформулювати мету та стратегію підприємства. Стратегія, яка є системою поглядів на те, що підприємству належить робити для досягнення поставленої мети, повинна бути переведена в довгостроковий план дій, який потім втілюється в довгостроковий бюджет.

Стратегію слід розглядати як концепцію досягнення цілей підприємства в довгостроковому періоді. Цілі й завдання визначають те, чого намагається досягти підприємство. Цілі підприємства часто викладаються в загальних рисах і можуть офіційно формулюватися у вигляді стандартів або ідеалів, досягнути яких прагне підприємство. Завдання підприємства більш конкретні, ніж його мета. Завдання повинні підлягати кількісному вимірюванню і відповідати цілям підприємства, викладеним в офіційному формулюванні.

Реалізація бюджету – це повсякденна діяльність підприємства, яка вимагає регулювання, контролю та моніторингу. Між реалізацією і контролем встановлюється оперативний зворотний зв'язок. На рис. 3.23 наведено вигоди, які отримує підприємство через застосування бюджету як кількісного вираження планів.

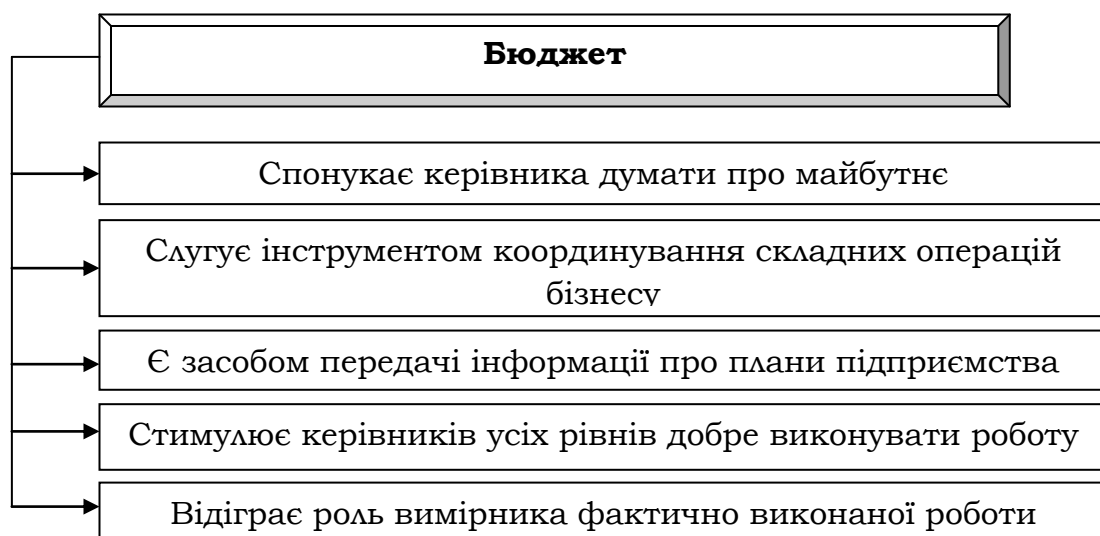


Рис. 3.23. Вигоди від впровадження бюджету

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

Система бюджетування є складовою, за допомогою якої втілюється стратегія, показники ефективності діяльності підприємства, формування ефективної системи взаємозв'язків на підприємстві, ефективність його діяльності загалом.

Однією з основ сучасної практики управління є те, що підприємство досягає цілей, організовуючи та управляючи бізнес-процесами, які постійно повинні змінюватися відповідно до зміни умов зовнішнього середовища. Бізнес-процеси стають основним об'єктом управління. Сьогодні ефективно управляти підприємством означає чітко структурувати всі бізнес-процеси, вчасно виявляти порушення в них задля уникнення стану погіршення ефективності діяльності підприємства.

Оскільки бюджетування як функція управління визначає перспективи розвитку економічної системи та її майбутній стан, обумовлені темпами розвитку, джерелами, обраними методами і формами виробництва для досягнення сформульованої мети у вигляді конкретних планових моделей (розрахунків) завдань і показників з установленням термінів виконання, за його допомогою відбувається налагодження на підприємстві повного управлінського циклу від планування до обліку, контролю та аналізу. Лише повний замкнутий управлінський цикл дозволяє ефективно керувати підприємством і його фінансовим станом. Оперативне бюджетування і подальший контроль виконання планових завдань неможливі без формування бюджету як основного інструменту гнучкого управління, що забезпечує вище керівництво точною, повною і своєчасною інформацією про реалізацію заходів щодо досягнення цілей розвитку суб'єкта господарювання.

Правильно організована система бюджетування повинна допомагати не тільки вирішувати завдання оперативного управління, а й сприяти досягненню стратегічних цілей. При цьому на кожному підприємстві призначення бюджетування може відрізнятися залежно від об'єкта фінансового планування та системи фінансових і нефінансових цілей.

Серед фахівців і практиків розгорнулася широка дискусія про доцільність та ефективність використання на підприємствах бюджетування. Зважаючи на те, що використання бюджетування підсилює систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і створює передумови для подальшого упорядкування цієї системи, на основі бюджетів можливо здійснювати порівняння затверджених показників з фактичними даними виробництва і виявити відхилення. Відповідальні фахівці також мають можливість ухвалення більш ефективних рішень під час складання

бюджетів, замінюючи неефективні складові. Також важливим є те, що при впровадженні бюджетів працівники, які були залучені до цього процесу мають додаткову мотивацію контролювати їх виконання та досягнення цілей.

Під час розгляду бюджетування як управлінської технології, за підходом Д.П. Бірюліна, слід виділити три його елементи⁶⁵⁹:

1) організаційне забезпечення – стосується питань внутрішньої організації підрозділів і служб підприємства, які несуть відповідальність за забезпечення та підтримку процесу бюджетування, а також передбачають вибір особи, яка б відповідала за правильне й своєчасне виконання процесу;

2) безпосередньо процес бюджетування, який розбивається на окремі процедури: планування, виконання бюджетів, збір і аналіз фактичних даних і т.д. При цьому повинен бути розроблений та затверджений регламент, за допомогою якого контролюється виконання вказаних процедур;

3) технологія бюджетування – включає в себе формування і консолідацію бюджетів підприємства. Для цього розробляється фінансова структура підприємства, що представляє собою сукупність центрів відповідальності, для кожного з яких окремо формується відповідний бюджет.

Узагальнюючи досвід підприємств з питань бюджетування, можна схематично представити загальну методику формування системи бюджетування (рис. 3.24).

З урахуванням інформаційних економічних зв'язків, що формуються всередині підприємств хлібопекарської галузі, основний акцент для досягнення дієвості бюджетування повинен робитися на використанні організаційно-економічних аспектів діяльності підприємства.

Перший етап реалізується безпосередньо керівництвом підприємства і групою управління бюджетуванням, які використовують інформаційні потоки, отримані в обліково-аналітичному блоці для розробки стратегічних планів розвитку, а також аналізу оперативної роботи.

Другий етап є проміжним і складається з основних внутрішніх нормативних документів підприємства, розроблених на етапі формалізації фінансової структури й опису бізнес-процесів підрозділів.

⁶⁵⁹ Бірюлин Д.П. Постановка бюджетирования на промышленном предприятии. Финансовый менеджмент. 2006. № 4. С. 15-19.

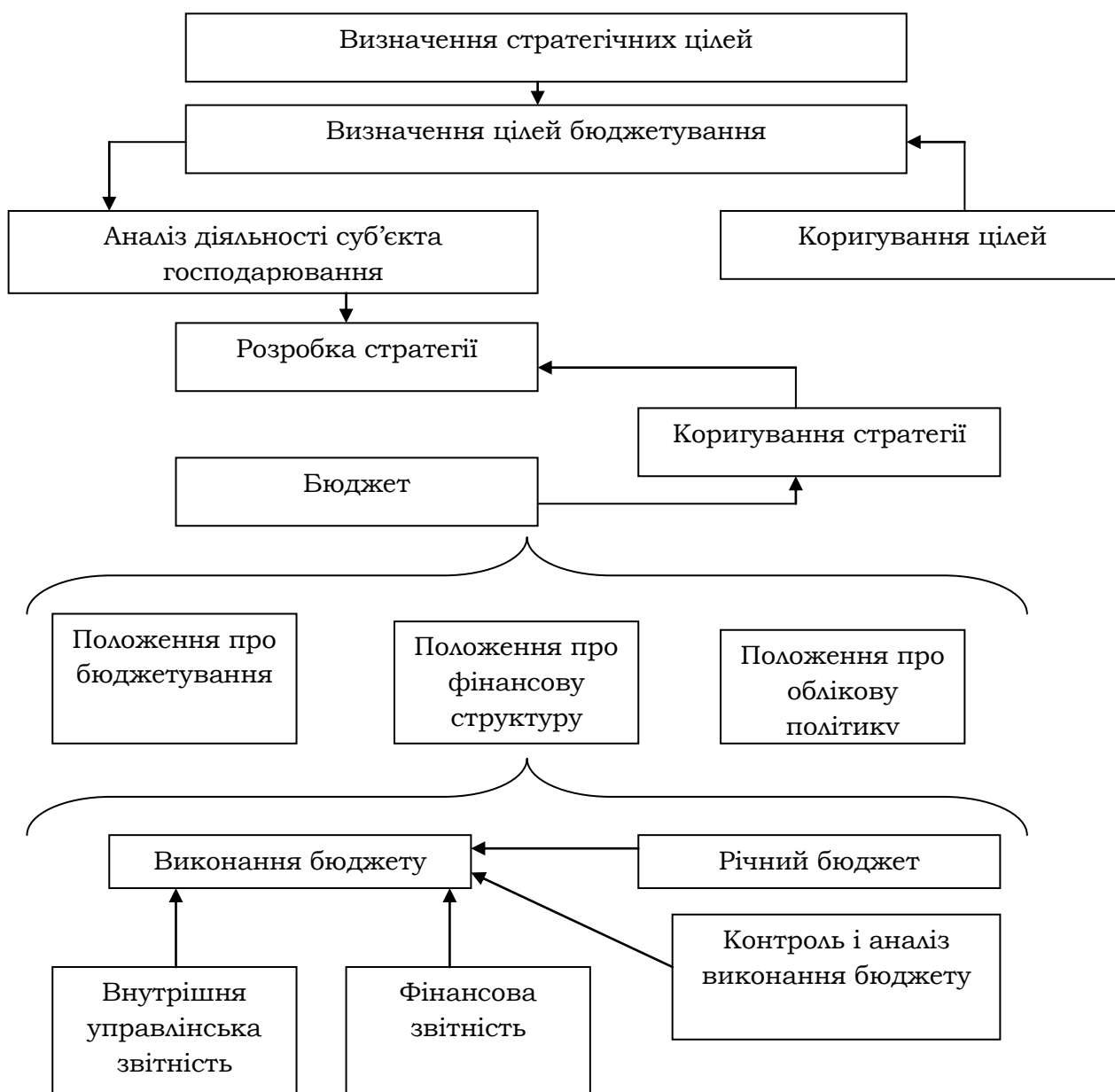


Рис. 3.24. Модель інформаційно-економічних зв'язків підприємства у межах бюджетування

Джерело: розроблено авторами на основі вивчених літературних джерел

На третьому етапі безпосередньо реалізуються функції основних учасників обліково-аналітичного процесу: бухгалтерської служби, групи управління бюджетування і центрів фінансової відповідальності підприємства. В цьому блоці створюється єдиний інформаційний простір, що використовує уніфіковані аналітичні розрізи управлінського обліку – єдиний класифікатор статей витрат і підрозділів, форми звітності та документообігу.

Організаційне забезпечення процесу бюджетування багатоваріантне і залежить від багатьох факторів: масштабів підприємства, цілей і завдань застосовуваної системи

управлінського обліку. Зокрема, облік виконання бюджетів повинен представляти фактичні і нормативні бюджетні витрати і результати, розробляти рекомендації щодо їх оптимізації. Виходячи із завдань, поставлених вищою управлінською ланкою, суб'єкти контролю повинні розрахувати очікуваний результат діяльності за видами бізнесу і оцінити реальність його досягнення. Крім того, фахівці з економічного аналізу повинні прогнозувати економічну ситуацію підприємства після закінчення певного періоду шляхом проведення аналізу виконання бюджетів. Тому можна стверджувати, що облік виконання бюджетів забезпечує ефективний управлінський контроль результатів господарювання, об'єднуючи контроль майбутніх витрат і майбутніх результатів, пов'язаних з відповідальністю, в момент формування бюджетів, та контроль в ході виконання бюджету, що дозволяє здійснювати коригування в ході одного і того ж економічного процесу.

Враховуючи визначальне значення бухгалтерської інформації для бюджетування, розвиток обліку виконання бюджетів може розвиватися за двома напрямками:

- у вигляді інтегрованого обліку виконання бюджету у складі фінансового або внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;

- як самостійний вид обліку, побудований на інформації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Виходячи з цього, можливі три форми взаємозв'язку фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та обліку виконання бюджетів.

Перший варіант – автономна система з виділенням обліку виконання бюджетів в самостійну підсистему, що використовує дані управлінського обліку. При другому варіанті існує відокремлений облік виконання бюджету у складі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Третій варіант передбачає інтегровану систему, в якій об'єднані фінансовий, внутрішньогосподарський (управлінський) та облік виконання бюджетів, на основі використання єдиної системи рахунків і бухгалтерських проводок, узгодженню показників за допомогою контрольних рахунків доходів і витрат.

Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в системі бюджетування залежить від змісту бюджетів та послідовності їх формування. Вибір методичних процедур, які використовуються при формуванні головного бюджету, здійснюється з-поміж тих, що використовуються при відображенні фактичних операцій, при цьому кінцевий результат обчислень і узагальнень фіксується у фінансовій звітності. Однак на методику

обліку впливатимуть наступні особливості: по-перше, бюджетні суми відображають заплановану діяльність, а не минулі події; по-друге, фіксація компонентів бюджетів та їх виконання ведеться, як правило, позасистемним методом.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку витрат на підприємстві повинна здійснюватися з урахуванням економічних взаємозв'язків між структурними підрозділами підприємства та відповідних інформаційних потоків. Бухгалтерський облік на підприємстві доцільно регламентувати з орієнтацією на систему бюджетування, що забезпечується узгодженням принципів облікової політики та принципів бюджетування. Врахування даної вимоги сприяло визначенню елементів облікової політики підприємства в розрізі організаційної, методичної та технічної складових (Додаток Е).

Упровадження запропонованої моделі облікової політики в умовах бюджетування виробничих витрат на досліджуваному підприємстві забезпечило оптимізацію процесу облікового відображення та контролю виробничих витрат на підприємстві, а також реалізацію контрольної функції бухгалтерського обліку за рахунок дотримання принципів бюджетування.

Враховуючи розкриті особливості облікової політики, встановлено, що бухгалтерський облік у системі бюджетування виконує функцію зворотного зв'язку. Використовуючи зворотний зв'язок, формується інформація, що відображає фактичні значення бюджетних показників, на підставі якої можливо своєчасно виявляти відхилення між фактичними та бюджетними показниками. Контрольне значення бухгалтерської інформації досягається за умови належного забезпечення документообороту, комп'ютеризації процесу та підбору кваліфікованого персоналу з орієнтацією вимог до формування інформації на потреби управління. В системі бюджетування особливі вимоги висуваються до своєчасної обробки інформації, що ускладнюється її аналітичністю у зв'язку зі змістом показників бюджетів. В умовах висококонкурентного середовища підприємствам необхідно впроваджувати єдину інтегровану інформаційну систему управління. Одним із напрямів підвищення дієвості та результативності інформаційного забезпечення сучасного менеджменту є застосування системи бюджетування, яка дозволяє на підставі достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання і стан зовнішнього середовища приймати управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності та прибутковості діяльності підприємства. Організація обліку витрат за центрами відповідальності передбачає створення належної

системи бюджетування, використання якої забезпечує можливість здійснення дієвого контролю за рівнем витрат і процесу формування собівартості продукції.

Таким чином, бюджетування – це складний процес, що має за мету об'єднати цілі, плани, рішення та оцінку їх виконання. Підприємства, які не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20% своїх доходів, тому бюджетування є невід'ємною складовою ефективного фінансового планування. Підприємства, що використовують процес бюджетування, можуть самостійно обирати шлях його складання – як інструмент планування або як інструмент управління грошовими коштами та фінансовими результатами⁶⁶⁰.

3.5. Бенчмаркінг в управлінні формуванням стратегії розвитку підприємств

На сучасному етапі розвитку економіки в умовах постійно зростаючої конкуренції перевагу перед іншими суб'єктами бізнесу мають ті підприємства, які здатні своєчасно вдосконалювати свої показники та адаптувати всі свої внутрішні ресурси до умов ринкової економіки. Вирішення вищезазначеної проблеми зумовило створення ряду методів, форм і принципів управління підприємством.

На сьогодні пропонується широкий інструментарій підвищення конкурентоспроможності, у складі якого варто відзначити стратегічне планування, загальне управління якістю, аутсорсинг, сегментацію споживчого ринку, злиття і поглинання, управління взаємодією з клієнтами, сценарне планування, ключові компетенції, управління споживчими перевагами, бенчмаркінг. Останній, зокрема, можна розглядати як один з найефективніших сучасних інструментів, що дає можливість підприємствам постійно нарощувати продуктивність, покращувати якість своєї роботи, бути попереду конкурентів⁶⁶¹.

Саме технологія бенчмаркінгу є однією з найефективніших форм управління підприємством, яка дасть змогу підвищувати

⁶⁶⁰ Лепетан І.М., Ковальчук І.А., Гловюк А.С. Бюджетування як інструмент досягнення ефективності управління підприємством. Економіка, фінанси, право. 2016. № 12/5. С. 32-36.

⁶⁶¹ Лепетан І.М., Козак В.Ю. Бенчмаркетинг як інструмент підвищення конкурентоспроможності фермерських господарств. Проблеми та перспективи регулювання міжнародних економічних відносин: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук / Наукова організація «Перспектива». – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014. С. 153-157.

результати своєї діяльності та конкурувати з конкурентами – лідерами у всіх сегментах економіки.

Бенчмаркінг давно має до себе симпатію, прихильність й успішно використовується у практиці японських, американських, західноєвропейських, скандинавських підприємств.

На більшості українських підприємств поняттям бенчмаркінгу не оперують. Також не відомі й повноцінні бенчмаркінгові проекти, які б здійснювалися українськими консультаційними фірмами. Хоча, звичайно, елементи бенчмаркінгу зустрічаються в багатьох проектах з вдосконалення методів роботи українських підприємств⁶⁶².

Батьківщиною терміна «Benchmarking» є США. Однак історія нас переконує про більш ранній початок використання цього поняття. В Японії «Benchmarking» співвідноситься за змістом з японським словом «dantotsu», що означає «зусилля, занепокоєння, турботу кращого (лідера), стати ще кращим (лідером)». У Китаї, наприклад, відомим є правило китайського генерала Сун Тзу, який писав: «Коли ти знаєш свого ворога і знаєш себе, тобі не страшний результат сотні війн». Тобто теорія дослідження своїх ворогів та конкурентів формувалася протягом багатьох століть.

Наукове поняття «бенчмаркінг» вперше з'явилося в 1972 р. в Інституті стратегічного планування Кембриджу під час дослідницької діяльності консалтингової групи PIMS. Тоді був сформульований основний принцип бенчмаркінгу – «для того, щоб знайти ефективне рішення в сфері конкуренції, необхідно знати кращий досвід інших підприємств, які досягли успіху у подібних умовах»⁶⁶³.

У своєму розвитку бенчмаркінг пройшов кілька етапів⁶⁶⁴:

- спочатку він інтерпретувався як реінжиніринг, або ретроспективний аналіз продукції;
- бенчмаркінг конкурентоспроможності (кінець 1970-х – середина 1980-х років);
- третій етап (з другої половини 1980-х років) пов'язаний не стільки з порівнянням своєї продукції з конкурентом, скільки з вивченням діяльності процвітаючих компаній в інших галузях економіки;
- четвертий етап – розвиток стратегічного бенчмаркінгу, який

⁶⁶² Меренюк Т. В. Бенчмаркінг – шлях до конкурентних переваг. Наука та практика. Полтава, 2007. С. 152-153.

⁶⁶³ Прищепя В. А. Применение метода бенчмаркинга для совершенствования систем менеджмента качества испытательных центров и лабораторий. Актуальні проблеми економіки 2005. № 3 (45). С. 110-116.

⁶⁶⁴ Голубева Т.Г. Бенчмаркинг как инструмент достижения успеха. Качество. Инновации. Образование. 2002. № 4. С. 21-25.

розглядається як систематичний процес оцінки успішних стратегій підприємств партнерів (не обов'язково конкурентів) з метою вироблення вдосконаленої стратегії компанії;

– глобальний бенчмаркінг, який у майбутньому може стати інструментом обміну міжнародним досвідом з урахуванням національної культури процесів компаній.

Бенчмаркінг (від англ. benchmark – «початок відліку») – це механізм порівняльного аналізу ефективності діяльності одного підприємства з показниками інших, успішніших підприємств.

Бенчмаркінг (Benchmarking) трактують як систему оцінки діяльності підприємства на основі порівняння з будь-яким відповідним аналогом⁶⁶⁵. Але, по суті, не існує однозначності у трактуванні сутності бенчмаркінгу, оскільки цей термін зовсім нещодавно з'явився у вітчизняній науці.

Бенчмаркінг призначений для:

– оцінювання та порівняння власних можливостей підприємства з можливостями найпотужніших конкурентів галузі та підприємств з інших галузей;

– визначення чинників успіху підприємств, які досягли найкращих показників;

– використання цих даних як основи під час визначення стратегії та цілей власного підприємства, а також методів досягнення цих цілей⁶⁶⁶.

У світовій практиці напрацьовано три типи стратегій інноваційного розвитку:

– стратегія перенесення (передбачає використання зарубіжного науково-технічного потенціалу);

– стратегія запозичення (полягає в освоєнні виробництва високотехнологічної продукції, що вже вироблялася в інших країнах, шляхом використання дешевої робочої сили та наявного потенціалу);

– стратегія нарощування (ґрунтується на використанні власного науково-технічного потенціалу, залученні іноземних учених).

Бенчмаркінг – це процес пошуку стандартного чи еталонного економічно ефективнішого підприємства-конкурента з метою порівняння з власним підприємством та запозичення його найрезультативніших методів роботи. Для отримання необхідного ефекту потрібно зробити бенчмаркінг інтегральною частиною

⁶⁶⁵ Савчук В. Управленческий учет издержек. Бухгалтерская наука. 2008. № 7/8 (49/50). С. 29-34.

⁶⁶⁶ Синяева И. Развитие ПР в системе бенчмаркетинга. Маркетинг. 2000. № 4 (53). С. 79-88.

інноваційного процесу вдосконалення виробничо-господарської діяльності підприємства.

Виділяють п'ять основних принципів концепції бенчмаркінгу (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Характеристика принципів бенчмаркінгу на підприємстві

№	Принципи бенчмаркінгу	Сутність принципів
1	2	3
1	Концентрація на якості	Полягає в тому, що управління якістю повинне проводитися безупинно за всіма аспектами і функціями діяльності підприємства, а не тільки на етапі надання послуги чи продажу продукту кінцевому споживачу. Основний напрям - орієнтація на запобігання помилок і браку, а не на їх розпізнавання і виправлення. Тобто в основу концепції бенчмаркінгу покладено методи запобігання, а не реактивні методи управління якістю продукції.
2	Важливість бізнес-процесів	Це відхід від функціональної будови підприємства і виділення в ній системи основних й допоміжних бізнес-процесів. Такий підхід визначається тим, що у функціональній організації відповідальність за проходження бізнес-процесів не закріплена за конкретним структурним підрозділом підприємства. Тому необхідно формувати персонал, який би контролював, регулював та відповідав за його кінцевий результат. Призначення ж функціональних підрозділів зводиться до налагоджування комунікаційних взаємозв'язків між ними й ефективним обслуговуванням бізнес-процесів, що проходять на підприємстві.
3	Необхідність врахування недосконалості класичної моделі загального менеджменту якості у процесі планування бенчмаркінгової діяльності. Total Quality Management (TQM)	До особливостей класичної моделі TQM відносять: необхідність постійного вдосконалення; важливість і увага до покупця; культурні зміни; групову роботу; важливість внеску й відповідальність кожного працівника; контроль з боку вищого керівництва підприємства. Результати впровадження системи TQM порівнюються з результатами діяльності підприємства до впровадження TQM. По суті, ухвалення рішення про впровадження даної системи підкреслює неефективність управління підприємством у минулому. Наявні два основних протиріччя: навіщо зіставляти результати впровадження TQM з тим, що було неефективно; хто на підприємстві об'єктивно може оцінити, що треба поліпшувати і наскільки. Зазначені недосконалості класичної моделі TQM повинні враховуватися при

1	2	3
		плануванні бенчмаркінгової діяльності шляхом встановлення пріоритетів у стратегічних цілях підприємства з урахуванням основних особливостей стану конкурентного середовища.
4	Систематичне проведення зовнішнього бенчмаркінгу	Спрямований на постійне вивчення мікросередовища підприємства. Працівники підприємства повинні усвідомити також важливість внутрішніх бізнес-процесів та постійного їх вивчення. Керівництво має об'єднати ці два аналізи в єдину систему, що стане основою для реалізації процесу поліпшення на підприємстві.
5	Бенчмаркінг – основа виживання	Західний менеджмент на рівні окремого підприємства стверджує: без бенчмаркінгу виживання організації в умовах агресивного зовнішнього середовища неможливе. При цьому виділяються дві найважливіші передумови успішної реалізації бенчмаркінгу: схвалення керівництва і переконаність практично всіх працівників організації в необхідності змін, найчастіше значних.

Джерело: ⁶⁶⁷

В основі бенчмаркінгу лежить порівняння продукту конкурента з продуктом фірми з метою підвищення конкурентоспроможності фірми. У ширшому трактуванні бенчмаркінг – це не тільки передова технологія конкурентного аналізу, а концепція природного розвитку, прагнення фірм до безупинного удосконалення; сам процес удосконалення, тобто безупинний пошук нових ідей, їх адаптація і використання на практиці.

Дослідивши роботи видатних вчених-економістів щодо поетапної структури процесу бенчмаркінгу, зазначимо, що сьогодні відсутня єдина методика щодо кількості етапів процесу бенчмаркінгу підприємством. Тому для систематизації різних вчень і виокремлення ключових етапів запровадження процесу бенчмаркінгу розкриємо дослідження цього питання різними вченими та виокремимо ключові етапи на підставі проведених досліджень.

Так, економісти Х. Дж. Харрінгтон та Дж. С. Харрінгтон у своїй відомій праці «Бенчмаркінг у кращому вигляді» пропонують здійснювати процес бенчмаркінгу за вісім етапів, таких як:

⁶⁶⁷ Гудзь Ю.Ф. Теоретичне позиціонування бенчмаркінгової стратегії підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 778. С. 18-25.

- 1) прийняття рішення про те, що має бути піддано процесу запровадження бенчмаркінгу;
- 2) виокремлення підрозділів для порівняння;
- 3) розроблення показників порівняння;
- 4) визначення внутрішніх підрозділів підприємства та зовнішніх організацій для проведення бенчмаркінгу;
- 5) збір та аналіз даних;
- 6) визначення розбіжностей між власною та порівнюваними організаціями;
- 7) розробка планів дій, цілей та процедур оцінки;
- 8) оновлення бенчмаркінгу процесу⁶⁶⁸.

Вчені-економісти Е.А. Белокоровін і Д.В. Маслов виділяють такі сім етапів у процесі проведення бенчмаркінгу, як:

- 1) оцінка суб'єкта та визначення областей для покращення;
- 2) визначення предмета еталонного зіставлення;
- 3) пошук ключової компанії;
- 4) збір необхідної інформації;
- 5) аналіз інформації, визначення обмежень у реалізації проекту;
- 6) впровадження отриманого досвіду в діяльність підприємства;
- 7) повторна самооцінка й аналіз покращень⁶⁶⁹.

Такий вчений, як Н.В. Карпенко, погоджується з етапами бенчмаркінгу, запропонованими Е.А. Белокоровіним та Д.В. Масловим, але у своїй роботі все-таки вніс певні корективи і запропонував такі етапи, як:

- 1) оцінка діяльності фірми та виокремлення нагальних проблем для негайного їх вирішення;
- 2) визначення відділу чи підрозділу або певного процесу, потрібного для порівняння;
- 3) вибір підприємства, яке є лідером, з метою подальшого зіставлення;
- 4) визначення певних методів та показників і збір потрібної інформації для дослідження;
- 5) аналіз зібраної інформації з подальшим зіставленням та визначенням розходжень у діяльності конкуруючого та власного підприємств;
- 6) запровадження на практиці отриманих результатів дослідження;
- 7) оновлення вже існуючого процесу бенчмаркінгу⁶⁷⁰.

⁶⁶⁸ Харрінгтон Х. Дж., Харрінгтон Дж. С Бенчмаркінг в лучшем виде. СПб. : Питер, 2004. 176 с.

⁶⁶⁹ Белокоровин Э. , Маслов Д. Бенчмаркінг – большие возможности малого бизнес. Управление компанией. 2011. № 1. С. 32-38.

А.Г. Гончарук у своїй роботі зазначив, що бенчмаркінг як інструмент управління підприємством проводиться поетапно з метою досягнення бажаного результату. Він виокремив 5 етапів, які є дуже схожими з етапами проведення бенчмаркінгу відповідно до циклу Демінга⁶⁷¹. Основні етапи проведення бенчмаркінгу наведено на рис. 3.25.

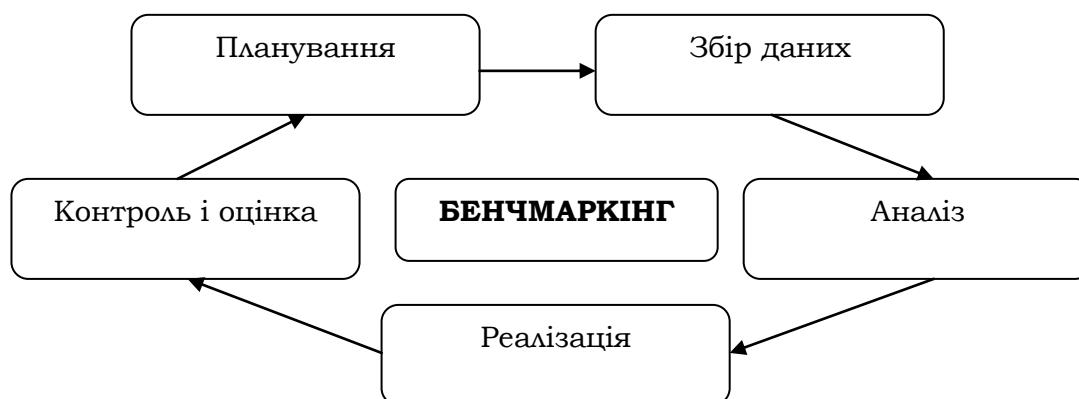


Рис. 3.25. Основні етапи проведення бенчмаркінгу

Джерело: ⁶⁷²

На першому етапі – плануванні, здійснюється:

- вибір сфери бенчмаркінгу і його цілей;
- встановлення пріоритетів для вдосконалювання;
- визначення основних процесів (чинників), що впливають на ефективність;
- ідентифікація ресурсів;
- виділення основних показників ефективності, за якими буде здійснюватися порівняння;
- визначення методології збору даних для аналізу.

Другий етап – збір даних, включає:

- вибір групи (галузі, регіону) компаній для порівняння;
- збір даних про промислові компанії обраної групи, їхніх процесах (продукції);
- збір даних про власні процеси (продукцію) компанії;
- визначення методології для аналізу даних.

На третьому етапі проводиться порівняльний аналіз за такими напрямками:

- оцінка рівня ефективності власної й порівнюваних компаній;
- ідентифікація розриву в рівні ефективності за основними

⁶⁷⁰ Карпенко Н.В. Бенчмаркінг бізнес-процесів на підприємствах малого і середнього бізнесу. Механізм регулювання економіки. 2007. № 4. С. 138-149.

⁶⁷¹ Зиберт Г. Бенчмаркінг. Руководство для практиков: [пер с нем.] /Г. Зиберт, Ш. Кемп; под. ред. Г.П. Манжосова. М. : КИА-центр, 2006. 148 с.

⁶⁷² Гончарук А.Г. Бенчмаркінг як метод управління ефективністю підприємства. Труды Одесского политехнического университета. 2007. Вып. 1 (27). С. 253-258.

аналізованими процесами (продуктами);

- аналіз причин (чинників) розриву в рівні ефективності;
- пошук шляхів і розробка рекомендацій з усунення розриву в рівні ефективності.

Метою четвертого етапу – реалізації, є здійснення змін у процесах (продукції) компанії з метою підвищення ефективності. Він може включати окремі заходи або план дій, що мають управлінський, організаційний, фінансовий, технічний, маркетинговий або інший характер.

П'ятий етап – контроль і оцінка, полягає в моніторингу результатів реалізації заходів плану бенчмаркінгу та його впливу на основні процеси шляхом обчислення відповідних показників ефективності. У випадку досягнення мети виявляються інші проблеми для їхнього майбутнього рішення і процес бенчмаркінгу повторюється.

Таким чином, процес бенчмаркінгу замикається, утворюючи цикл, тим самим, забезпечуючи постійність і безперервність процесу вдосконалення компанії.

Бенчмаркінг є досить універсальним методом, який може бути використаний для задоволення широкого діапазону вимог для вдосконалювання у багатьох напрямках. Для характеристики способів його застосування використовуються різні терміни. Тому перед початком проведення бенчмаркінгу важливим є чітке визначення того чого хоче досягти підприємство внаслідок його застосування, після чого, переходять до вибору відповідної методології.

Сучасна наука виділяє кілька видів бенчмаркінгу.

Стратегічний бенчмаркінг використовується, коли підприємство прагне поліпшити свою загальну ефективність, досліджуючи довгострокові стратегії й загальні підходи, які забезпечили досягнення успіху високоефективним компаніям. Він включає перспективи високого рівня: ключові компетенції, розробку нових товарів і послуг, зміну балансу операцій, підвищення стійкості до змін навколишнього середовища. Зміни, до яких має приводити цей вид бенчмаркінгу можуть бути нелегкоздійсненними, і ефект від його реалізації, як правило, можна відчутти лише через тривалий період часу.

Бенчмаркінг ефективності або Конкурентний бенчмаркінг використовується, коли підприємство розглядає свої позиції щодо характеристик ефективності ключових продуктів і послуг. Тут аналізуються лише підприємства, що працюють у тій же галузі, тобто прямі конкуренти.

Процесний бенчмаркінг використовується, коли основна увага

приділяється поліпшенню певних важливих процесів і операцій. Тут здійснюється пошук найбільш успішних підприємств, які виконують аналогічну роботу або надають подібні послуги. Процесний бенчмаркінг задля полегшення порівняння й аналізу обов'язково включає карти процесу створення. Цей вид бенчмаркінгу, як правило, дає короткостроковий ефект.

Функціональний або Загальний бенчмаркінг, при якому аналізуються підприємства з різних галузей і видів діяльності, щоб знайти способи для поліпшення аналогічних функцій або процесів роботи. Цей вид бенчмаркінгу може привести до інновацій і стрімкого росту ефективності.

Внутрішній бенчмаркінг включає порівняльний аналіз ефективності підрозділів самого підприємства, наприклад, філій і відділень, розташованих у різних регіонах. Головними його перевагами є доступність інформації та менші витрати необхідних ресурсів і часу, а також менша кількість бар'єрів на стадії реалізації. Однак, недоліком даного виду може бути недостатність реальних інновацій і обмежені можливості щодо зростання ефективності.

Зовнішній бенчмаркінг включає пошук еталонів за межами підприємства. Він забезпечує можливості вивчення тих підприємств, які мають головні переваги в конкурентній боротьбі, тобто є галузевими лідерами. Однак, тут потрібно мати на увазі, що не кожне із кращих рішень може бути успішно застосоване на іншому підприємстві. Крім того, цей вид бенчмаркінгу може вимагати більше часу й ресурсів для забезпечення гарантії порівнянності інформації, вірогідності отриманих даних і вироблення обґрунтованих рекомендацій.

Міжнародний бенчмаркінг використовується, коли кращі практики реалізовані за кордоном і/або кількість підприємств, що працюють у даній галузі усередині країни, занадто мала для одержання достовірних результатів. Глобалізація й досягнення в галузі інформаційних технологій збільшують можливості міжнародних проєктів. Однак, вони можуть зайняти більше часу й ресурсів для забезпечення та реалізації, і їхні результати, можливо, потребують ретельного аналізу через національні розбіжності.

Вибір того чи іншого виду бенчмаркінгу підприємством визначається такими умовами:

- характером завдань, які необхідно вирішити, і розглянутими аспектами проблеми;
- доступними ресурсами й часом для проведення бенчмаркінгу;
- досвідом проведення бенчмаркінгу;
- достатністю ресурсів для реалізації можливих заходів

щодо підвищення ефективності.

Вивчення методології й практики застосування бенчмаркінгу дозволили сформулювати й згрупувати умови й проблеми, що оптимально розв'язуються тим чи іншим видом бенчмаркінгу на виробничому підприємстві (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Умови та проблеми, що вирішуються різними видами бенчмаркінгу

Вид бенчмаркінгу	Умови та проблеми
1	2
Стратегічний бенчмаркінг	Необхідність заміни існуючої стратегії, що стала неефективною за якимись причинами: поява принципово нових технологій., зміна умов роботи на ринку, кардинальні зміни вимог клієнтів та ін.
Бенчмаркінг ефективності / Конкурентний бенчмаркінг	Зниження чи низький рівень відносної ефективності у ключових галузях чи видах діяльності в порівнянні з іншими підприємствами у тому ж секторі (галузі). Необхідність швидких покращень основних процесів.
Функціональний бенчмаркінг /	Необхідність поліпшення діяльності, товарів чи послуг, для яких не існує аналогів (конкурентів) на ринку.
Загальний бенчмаркінг	Існують різного роду складності (недоступність інформації, опір конкурентів тощо) із проведення бенчмаркінгу у своїй галузі. Повна неефективність (вкрай низька ефективність) діяльності чи неможливість подальшого розвитку, що потребує кардинальних змін у бізнесі, інновацій.
Внутрішній бенчмаркінг	Наявність явних лідерів та/чи аутсайдерів серед структурних підрозділів підприємства. Наявність таємності чи інших перешкод для обміну інформацією з іншими підприємствами галузі. Повна відсутність досвіду проведення бенчмаркінгу. Обмеженість ресурсів та часу.
Зовнішній бенчмаркінг	Повна відсутність чи нестача ефективних методів роботи всередині підприємства. Відсутність інноваційних рішень на підприємстві
Міжнародний бенчмаркінг	Відсутність ефективних конкурентів на внутрішньому ринку. Необхідність підвищення якості й конкурентоспроможності до світового рівня у зв'язку з виходом на зовнішній ринок тощо.

Джерело: ⁶⁷³

⁶⁷³ Гончарук А.Г. Бенчмаркінг як метод управління ефективністю підприємства. Труды Одесского политехнического университета. 2007. Вып. 1 (27). С. 253-258.

Таким чином, бенчмаркінгова стратегія суб'єкта господарювання – це модель розвитку підприємства, що включає стратегічні цілі, технології, ресурси та систему управління, що розроблена на основі дослідження кращої практики конкурентів і підприємств-лідерів інших галузей.

Бенчмаркінг можна застосовувати у всіх сферах діяльності підприємства: виробництві і збуті продукції, маркетингу, логістиці, управлінні персоналом тощо. Формування бенчмаркінгової стратегії на сучасному етапі – це процес виявлення, дослідження, запозичення та адаптації передового досвіду підприємств однієї галузі, а також підприємств інших галузей з метою зростання економічного потенціалу.

3.6. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємств

Характерними рисами сучасної економіки є стрімкість, глобальність, оперативність, що висуває нові вимоги до управлінських структур, а саме підвищення уваги до розроблення й обґрунтування відповідної стратегії.

Формування обліково-аналітичної системи, здатної задовольнити вимоги оперативності, повноти, прозорості, достовірності інформації, передбачає постановку і введення системи управлінського обліку. Прагнення зберегти стійкість, зміцнити конкурентоспроможність неминуче призводить до питання організації стратегічного управлінського обліку, спрямованого на оцінку зовнішніх факторів кон'юнктури ринку, стратегічних змін, фінансового становища компанії. Стратегічний управлінський облік дозволяє розробити систему економічного управління, що спрямована на оптимізацію фінансових потоків організації, підвищення рівня конкурентоспроможності.

Необхідність впровадження складової стратегічного управління в облікові процеси підприємства обумовлена сучасними вимогами до ефективної діяльності. Роль стратегічного управлінського обліку полягає в забезпеченні керівництва підприємства внутрішньою і зовнішньою фінансовою та нефінансовою інформацією, необхідною для планування, аналізу та контролю розвитку компанії в інтересах власників і інвесторів, а також у здатності вираження та відображенні стратегічних завдань і планів у конкретних показниках.

Визначення «стратегічний управлінський облік» виникло у 80-х роках ХХ століття. Однак економічна література до цього

моменту не надала однозначного визначення поняття «стратегічний управлінський облік». Проведення дослідження і вивчення поглядів провідних вітчизняних і іноземних вчених економістів наводить декілька визначень економічного терміну «стратегічний управлінський облік» (табл. 3.12).

Таким чином, серед науковців існують розбіжності щодо питань змісту, термінології, задач, об'єктів стратегічного обліку та аналізу, але більшість з них схиляється до думки, що його впровадження в практичну діяльність підприємств має сприяти підвищенню якості прийняття управлінських рішень.

Таблиця 3.12

Підходи до розуміння сутності стратегічного управлінського обліку

Автор	Визначення
1	2
П. Атамас ⁶⁷⁴	Стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.
М. Бромвич ⁶⁷⁵	Стратегічний управлінський облік - надання та аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма продає свої продукти), витрати конкурентів, по структурі витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках протягом багатьох періодів.
К. Уорд ⁶⁷⁶	Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень.
С. Голов ⁶⁷⁷	Стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.
К. Друрі ⁶⁷⁸	Стратегічний управлінський облік повинен, в першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім

⁶⁷⁴ Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. Д.-К. : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.

⁶⁷⁵ Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. Accounting, Organisations and Society. 1990

⁶⁷⁶ Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с.

⁶⁷⁷ Голов С.Ф. Управлінський облік : підручн. К. : Лібра, 2006. 704 с.

⁶⁷⁸ Друри К. Управленческий и производственный учет: учебн.; пер. с англ. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.

1	2
	підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів.
Б. Райан ⁶⁷⁹	Стратегічний управлінський облік – це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень.
Р. Купер, Р. Каплан ⁶⁸⁰	Стратегічний управлінський облік – область, яка необхідна для підтримки конкурентної стратегії.
Панков В.В., В.Ф. Несветайло ⁶⁸¹	Стратегічний управлінський облік - це облік, спрямований на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і не фінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру
В.З. Семанюк ⁶⁸²	Стратегічний управлінський облік - це підсистема обліку, функція стратегічного управління, яка забезпечує менеджерів інформацією про внутрішнє середовище діяльності підприємства для прийняття стратегічних рішень
А.В. Шайкан ⁶⁸³	Стратегічний управлінський облік - це елемент ідеології управління підприємством в цілому й облікової політики зокрема. Дає власне поняття «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління»
В.В. Іванов, О.К. Хан ⁶⁸⁴	Стратегічний управлінський облік - це засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації й оцінки стратегічних управлінських рішень і систематизованого збору й обробки показників, які характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, але й зовнішнього середовища (конкурентного, клієнтського тощо), яким керує організація

⁶⁷⁹ Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. М. : Аудит, ЮНИТИ., 1998. 616 с.

⁶⁸⁰ Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет / пер. с англ. 3-е изд. М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. 878 с.

⁶⁸¹ Панков В.В., Несветайлов В.Ф. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета. Международный бухгалтерский учет. 2012. № 7. С. 2-7.

⁶⁸² Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. пр. Вип. 11 (114) / наук. ред. І.Г. Манцуров. К., 2010. С.59-64.

⁶⁸³ Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

⁶⁸⁴ Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. М. : ИНФРА-М, 2009. 208 с.

1	2
М.А. Вахрушина, М.І.Сидорова, Л.І. Борисова ⁶⁸⁵	Стратегічний управлінський облік - це одне з прогресивних інформаційних джерел, яке повинно забезпечити менеджмент організації інструментарієм для прийняття управлінських рішень, координування господарських функцій з метою досягнення ефективних результатів. Це облік, який враховує зовнішні чинники макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, стратегію управління ризиком.
В.Р. Шевчук ⁶⁸⁶	Стратегічний управлінський облік – це інформаційне підґрунтя прийняття рішень вищого рівня управління, що полягає в забезпеченні менеджерів всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).
М.С. Пушкар ⁶⁸⁷	Стратегічний управлінський облік – це система, яка надає інформацію про зовнішнє середовище для стратегічного управління та формується в системі контролінгу
А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська ⁶⁸⁸	Стратегічний управлінський облік – це облікова система, яка покликана забезпечувати фахівців підприємства усією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі літературних джерел

Стратегічний управлінський облік дає можливість своєчасно реагувати на зміни зовнішніх факторів навколишнього середовища, керувати внутрішніми факторами середовища підприємства на основі сформованої інформації, використовувати принцип зворотного зв'язку⁶⁸⁹.

Стратегічний облік пов'язує на практиці процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має ті самі об'єкти:

⁶⁸⁵ Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МБА. М. : РидГрупп, 2011. 192 с.

⁶⁸⁶ Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства. URL: http://VNULPM_2014_797_58.pdf

⁶⁸⁷ Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. Тернопіль, 1999. 424 с.

⁶⁸⁸ Фатенок-Ткачук А. О., Замойська К. П. Стратегічний облік у системі управління підприємством. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12721/1/45_236-245_Vis721menegment.pdf

⁶⁸⁹ Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.

фінансові та виробничі ресурси, фінансов-господарські процеси і результати діяльності, що у сукупності становлять фінансово-виробничу діяльність⁶⁹⁰.

Наявність багатьох проявів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, взаємозв'язок перспективних і поточних завдань управління його діяльністю, великий потік інформації в значній мірі ускладнюють впровадження прийнятих рішень з різних питань в єдину стратегію розвитку⁶⁹¹.

Г.М. Калетніком та колективом дослідників визначено, що стратегія – це вибір правил і прийомів, за допомогою яких досягаються цілі тієї чи іншої системи, елементи стратегії підприємства які розрізняють як: систему цілей, пріоритет в розподілі ресурсів, правил здійснення управлінських дій. Стратегії мають рівні та навіть на рівні одного підприємства характеризуються множиною, головна з яких – генеральна⁶⁹².

Однією з якісних характеристик стратегічного обліку, аналізу та контролю як єдиної інтегрованої системи виступає її багаторівневий характер, що пов'язано з необхідністю володіння великим обсягом різноманітної інформації аналітичного характеру при обґрунтуванні та прийнятті стратегічних рішень: види діяльності, внутрішні сегменти, центри відповідальності, центри власності, зовнішні сегменти, споживчі сегменти, напрями стратегічної активності, ланки ланцюжка цінностей, інвестиційні, інноваційні та стратегічні горизонти, бізнес-сегменти та ін.⁶⁹³

Головною відмінною рисою стратегічного управлінського обліку стає те, що пріоритетним напрямком формування інформації в його системі є задоволення інформаційних потреб стратегічного менеджменту, а саме:

- облік ключових факторів успіху;
- формування стратегічної звітності;
- облік у динаміці індикаторів внутрішнього середовища

⁶⁹⁰ Лепетан І.М., Прокопчук О.В. Сутність та особливості стратегічного управлінського обліку. Кримський економічний вісник. 2014. № 1 (08). Ч.2. С. 155-157.

⁶⁹¹ Болдуєв М. В., Корінев В.Л. Організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 6. С. 190–194.

⁶⁹² Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент. Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2013. 304 с.

⁶⁹³ Єршова Н. Ю. Інтегрована система обліково-аналітичного забезпечення процесів розробки та реалізації стратегій розвитку підприємства // Розвиток і становлення обліку, аудиту та управління фінансово-економічною безпекою за роки незалежності України : матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 12-13 травня 2016 р., м. Дніпропетровськ. – Дніпропетровськ : ННІЕ, 2016. С. 36-40.

підприємства⁶⁹⁴.

Стратегічний управлінський облік максимально наближений до системи управління, а результатом діяльності його підсистем має бути формування низки інформаційних показників, які дозволяють виявляти конкурентні позиції підприємства та приймати рішення щодо його подальшого розвитку.

Місце стратегічного управлінського обліку у обліковій системі підприємства представлено на рис. 3.26.

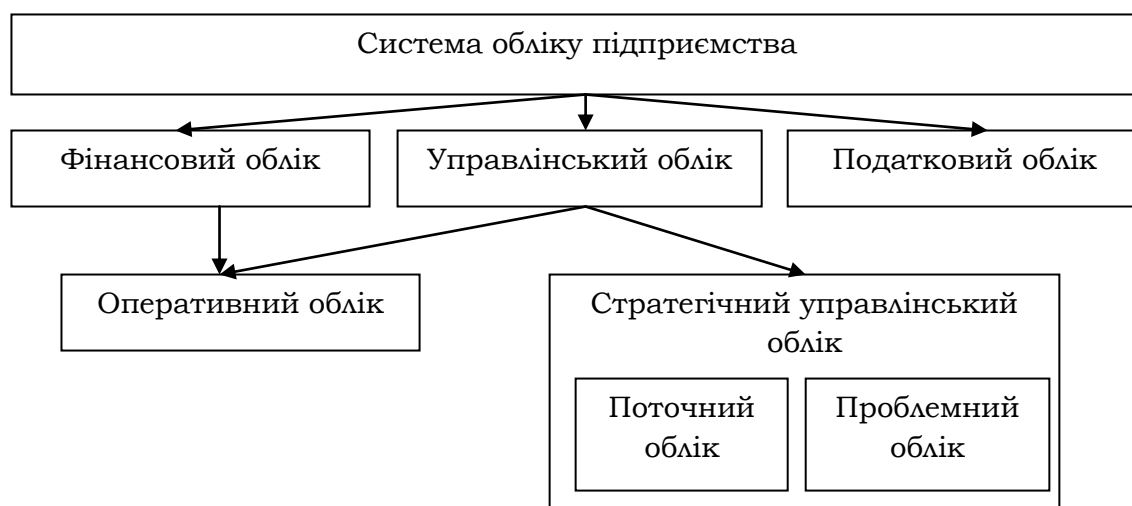


Рис. 3.26. Місце стратегічного управлінського обліку в обліковій системі підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі вивчених літературних джерел

Поняття «стратегічний управлінський облік» виступає комплексним напрямом управлінського обліку, орієнтованим на процес прийняття довгострокових (стратегічних) управлінських рішень, в межах якого передбачається змістовний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою господарську діяльність.

Необхідність першочергового врахування зовнішніх факторів є головною відмінністю стратегічного управлінського обліку від традиційного. Традиційний управлінський облік концентрується виключно на внутрішній діяльності підприємства, використовуючи тільки окремі складові відносин з партнерами, операції зовнішнього характеру. У досконалій системі стратегічного менеджменту повинна існувати можливість оцінки, контролю та коригування стратегій. Такі коригування можуть призводити до значних змін обраних стратегій або до зміни

⁶⁹⁴ Рета М. В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства. Вісник НТУ«ХПІ». 2014. № 64. С. 129-137.

визначеної мети. Таким чином, стратегічний менеджмент основною складовою якого є стратегічний управлінський облік представляє собою безперервний ітеративний процес аналізу, прогнозування та контролю з метою досягнення довгострокових стратегічних цілей.

У сучасних умовах господарювання організація ефективного інформаційного забезпечення процесу управління підприємством неможливе тільки на підставі внутрішніх даних. Це пов'язано з тим, що для управління та контролю за розвитком підприємства все частіше потрібна інформація про потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної конкурентної стратегії. Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, то неможна не погодитися з К. Уордом, стосовно того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових наслідків, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала би їй»⁶⁹⁵.

Основне завдання стратегічного управлінського обліку полягає в тому, щоб зорієнтувати систему управління підприємством на досягнення обраної стратегії з урахуванням впливу змін зовнішнього середовища. Така стратегічно орієнтована спрямованість цієї частини обліково-аналітичних процедур обумовлює розділення управлінського обліку на тактичну та стратегічну частини. Характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку представлена в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Порівняльна характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку

Критерій порівняння	Стратегічний облік	Тактичний облік
1	2	3
Мета	Забезпечення функціонування підприємства, особливо в кризових умовах; проведення антикризової політики; підтримка потенціалу економічного розвитку.	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства
Завдання	- участь у встановленні і реалізації стратегічних цілей підприємства	- управління в процесі планування і розробки бюджетів (поточне і оперативне планування)

⁶⁹⁵ Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с.

	- відповідальність за стратегічне планування	- визначення вузьких і пошук слабких місць при тактичному управлінні діяльністю підприємства
	- розробка альтернативних стратегій розвитку підприємства	- визначення усієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей
	- визначення зовнішніх і внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів	- аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів
	- визначення вузьких і пошук слабких місць економічного розвитку підприємства	- мотивація і створення системи обліково-аналітичного забезпечення прийняття поточних управлінських рішень
	- визначення підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей	
	- аналіз економічної ефективності інновацій та інвестицій	
Функціональна приналежність	- планування і координація управлінських рішень, що визначають розвиток підприємства на тривалий період; - розробка самостійних систем аналітичних розрахунків і взаємообумовлених планових показників	- інформаційне забезпечення; - контроль і регулювання; - оцінка результатів раніше прийнятих управлінських рішень і відповідальність за їх виконання
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний і оперативний

Джерело: ⁶⁹⁶

Стратегічний управлінський облік є складною, багатоплановою і неоднорідною за структурою та спрямованістю системою, що вимагає чіткого формулювання концептуальних основ, у рамках яких можливе його функціонування. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку являють

⁶⁹⁶ Власова О.Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Комунальне господарство міст. 2014. Вип. 115. С. 105-110.

собою систему теоретичних поглядів на зміст його предмета і методу; формулювання найбільш загальних принципів його практичної реалізації в умовах реального економічного середовища господарюючого суб'єкта. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку наведено на рис. 3.27.

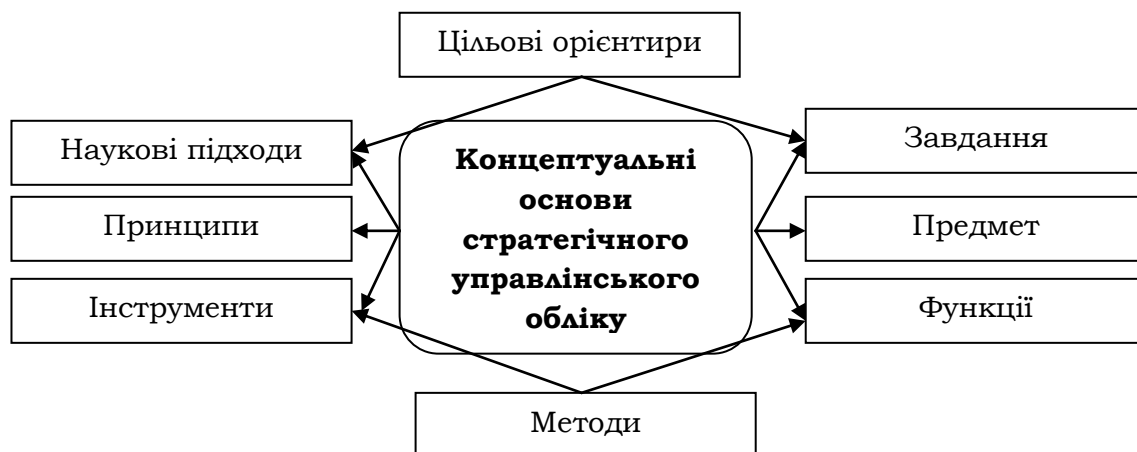


Рис. 3.27. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку

Джерело: ⁶⁹⁷

Концепція стратегічного управлінського обліку полягає в тому, що стратегічний управлінський облік є сферою знань і сферою діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням інформаційного контенту для потреб стратегічного управління, завдяки чому підтримуються наявна організаційна структура, мотивується поведінка, підтримуються колективні культурні цінності, формуються організаційні знання, необхідні для досягнення стратегічних цілей.

Метою стратегічного управлінського обліку є сприяння досягненню стратегічних цілей діяльності підприємства та реалізації локальних цілей стратегічного управлінського обліку (надання достовірної інформації про об'єкти стратегічного управління, інформаційна підтримка повного циклу основних функцій стратегічного управління (планування, організації, аналізу, контролю, регулювання), забезпечення розвитку потенціалу співробітників та ін.

Мета визначає завдання стратегічного управлінського обліку, які, виходячи з розширеного трактування мети управлінського обліку, за Ч. Т. Хорнгреном⁶⁹⁸, можна подати більш системно:

⁶⁹⁷ Єршова Н.Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. Проблеми економіки. 2017. № 1. С. 196-202.

⁶⁹⁸ Хорнгрен Х. Бухгалтерський учет: управленческий аспект/ред. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2000. 416 с.

- визначення цілей та інформаційних потреб суб'єктів управління стратегічного рівня (критерій – активна роль джерела інформації);
- вироблення і подання планової і прогнозової інформації про об'єкти управління (критерій – вид інформації);
- сегментація інформаційного простору з глобальних сфер прийняття стратегічних управлінських рішень (критерій – вид діяльності: економічна, екологічна, соціальна, інвестиційна, фінансова та ін.);
- сегментація інформаційного простору за стадіями відтворювального процесу для прийняття стратегічних управлінських рішень (постачання, виробництво, збут).

На нашу думку, завданнями стратегічного управлінського обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- розроблення системи показників для оцінки ключових чинників успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про ключові чинники успіху;
- надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії⁶⁹⁹.

Предметом організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві є:

- процес перетворення планової, облікової, аналітичної інформації на систему показників, яка дозволить вирішити коло управлінських завдань;
- структура обліково-економічних підрозділів апарату управління;
- робота людей, зайнятих перетворенням інформації, внутрішнім контролем та аналізом;
- організаційне, правове й технічне забезпечення виконання робіт⁷⁰⁰.

Звідси об'єктами організації системи стратегічного управлінського обліку є:

⁶⁹⁹ Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. Регіональна економіка та управління. 2014. № 1 (01). С. 187-189.

⁷⁰⁰ Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. Формування ринкових відносин в Україні. Вип. 11 (114). К., 2010. С. 59-64.

- номенклатура даних, які підлягають відображенню на носіях та обробленню;
- носії інформації та їх рух (документообіг та документопотік);
- організаційно-технічне забезпечення (засоби підготовки і передачі інформації, програмне та інше забезпечення);
- праця виконавців, безпосередньо пов'язаних із технологією перетворення інформації у придатний для управління вигляд;
- організаційна побудова підрозділів підприємства, оскільки для організації обліку необхідні знання про технологію виробництва, структуру підприємства (організаційна побудова впливає на інформаційні зв'язки, на основі яких визначають центри відповідальності).

Об'єкт і предмет визначають метод і принципи стратегічного управлінського обліку.

Метод являє собою сукупність прийомів і способів, завдяки яким формується обліково-аналітична інформація для стратегічного управління. Відповідно, методами стратегічного управлінського обліку є сукупність бухгалтерських, статистичних, аналітичних прийомів і способів.

Сукупність принципів забезпечує дієвість системи стратегічного управлінського обліку та не повинна уніфікувати обліковий процес. Виходячи з тлумачення поняття «принцип» (англ. *principle*)⁷⁰¹ як головного вихідного положення, правила діяльності організації в якій-небудь сфері або правила поведінки особи, під принципами стратегічного управлінського обліку будемо розуміти ключові правила діяльності, що забезпечать інформаційне супроводження процесу прийняття стратегічних управлінських рішень із метою досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства та нарощення і реалізації його інноваційних можливостей.

Систему принципів стратегічного управлінського обліку пропонуємо класифікувати за такими групами: принципи формування стратегічного управлінського обліку; принципи функціонування стратегічного управлінського обліку.

До принципів формування стратегічного управлінського обліку пропонуємо відносити:

- принципи організації обліково-аналітичних структур стратегічного управлінського обліку: підлеглості логіці стратегічного управління, наближення до центрів рішень, взаємодії функції та видів обліку, ефективності;

⁷⁰¹ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М. : Инфра-М, 2010. 512 с.

– принцип перманентності цілепокладання: характеризується як властивість безперервної спрямованості стратегічного управлінського обліку на досягнення певної кінцевої мети, пов'язаної з досягненням стратегічних цілей діяльності підприємства та реалізацією локальних цілей стратегічного управлінського обліку;

– принцип розширення меж підприємства: передбачає, що постійно змінюються оточення і умови функціонування підприємств із таких причин, як зміна в діловому середовищі, розширення груп впливу (стейкхолдерів), створення нових економічних інститутів та ін. Такі зміни обумовлюють збільшення інформаційних потреб стратегічного управління;

– принцип інформаційно-технічного забезпечення: передбачає прискорення процесів створення, передачі та впровадження знань із використанням можливостей розвинутої інформаційної системи підприємства;

– принцип орієнтації на інноваційний шлях розвитку: передбачає орієнтацію суб'єктів стратегічного управлінського обліку на пошук і використання нових способів і сфер реалізації потенціалу стратегічного управлінського обліку в мінливих умовах зовнішнього середовища відповідно до обраної місії і прийнятої мотивації діяльності.

У запропонованій концепції стратегічний управлінський облік завдяки функціям виступає як основний інформаційний фундамент управління.

До функції стратегічного управлінського обліку можна віднести такі:

– забезпечення керівників різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

– контроль та оцінка процесу досягнення стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства;

– оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

– інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення стратегічних цілей;

– інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання

економіко-математичних методів та моделювання;

- моделювання процесу накопичення та аналізу обліково-аналітичної інформації як засобу прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та

- структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

Функції дозволяють досягти ефективності й оптимальності стратегічного управлінського обліку. Кожна з наведених функцій та інформація, яка генерується системою стратегічного управлінського обліку, супроводжують весь процес стратегічного управління. Тому систему стратегічного управлінського обліку можна одночасно вважати інструментом стратегічного управління, орієнтованим на досягнення запланованих стратегічних цілей та одним із напрямків діяльності підприємства.

Стратегічний управлінський облік використовує матричні аналітичні інструменти, SWOT-аналіз, GAP-аналіз (аналіз розривів), алгоритми роботи зі «слабкими» і «сильними» сигналами, сценарний аналіз, портфельний аналіз (аналіз розподілу діяльності за окремими стратегіями щодо продуктів і ринків), аналіз створення цінності для клієнта, розрахунок витрат за життєвим циклом продукту, розрахунок цільових витрат, інвестиційні розрахунки, збалансовану систему показників, стратегічне бюджетування та ін. Базуючись на концептуальних основах стратегічного управлінського обліку, кожна організація формує конкретний методичний інструментарій, що забезпечує обґрунтування, контроль реалізації та оцінку ефективності прийнятих стратегічних управлінських рішень.

Науковими підходами в концепції є: системний, інноваційно-зорієнтований, інтеграційний. Інноваційно-зорієнтований підхід пов'язаний з функціональними процесами, тому інноваційні перетворення в обліковій системі суб'єктів господарювання доцільно розглядати з позиції організаційно-управлінських інновацій, а саме: структурно-функціональні; процесно-логістичні; інформаційно-інструментальні; комунікативно-мотиваційні⁷⁰². Так, структурно-функціональною інновацією стратегічного управлінського обліку може виступати облік за центрами відповідальності, основою якого є децентралізація внутрішньо-фірмового управління і формування гнучких організаційних структур. Концепція такого обліку (за визначенням) відображає

⁷⁰² Єршова Н. Ю. Інновації стратегічного управлінського обліку. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 128-132.

структуру суб'єкта господарювання (та його бізнес-одиниць), яка є оптимальною для досягнення стратегічних цілей.

Специфікою українських сільськогосподарських підприємств, що впроваджують стратегічне управління, залишається нестача досвіду і навичок управління в умовах реальних ринкових відносин, що відрізняються складністю, нестабільністю, непередбачуваністю і новизною. В цих умовах керівникам підприємств потрібно вміти точніше оцінювати стан зовнішнього середовища, формувати довгострокові цілі, правильно розробляти і реалізовувати свої стратегії, прогнозувати дії конкурентів і адекватно реагувати на них. Зробити це можна, удосконаливши і розробивши більш складнішу та деталізовану систему управління, вільно володіючи сучасними інструментами стратегічного управління.

Н.Л. Правдюк зазначає, що ризики виробництва в аграрній сфері посилюються природними факторами, несприятливими наслідками глобальних змін клімату, недотриманням норм і правил безпечного провадження господарської діяльності, політичною нестабільністю та іншими чинниками. Найбільш негативний вплив надзвичайні ситуації в Україні завдають сільськогосподарським підприємствам. Це зумовлює потребу створення антикризового системи управління на основі релевантного інформаційного середовища з урахуванням ризиків та загроз надзвичайного характеру⁷⁰³.

Однією з причин недостатнього розвитку стратегічного управління в сільськогосподарських підприємствах є відірваність від реального стану справ як у внутрішньому середовищі підприємства, так і у взаємодії із зовнішніми факторами. Зазначене вимагає формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, яка дозволить ув'язати фактори внутрішнього та зовнішнього середовищ з процесами стратегічного управління.

Ефективність стратегічного управління аграрних підприємств у значній мірі визначається якістю інформаційного, у тому числі обліково-аналітичного, забезпечення такого управління. На результативність стратегічного управління прямо впливає рівень адекватності системи інформаційної, аналітичної, методичної та інструментальної підтримки забезпечення управління, необхідного для реалізації безперервного управлінського циклу за усіма процесами і сферами діяльності.

⁷⁰³ Правдюк Н.Л., Настенко М.М. Облік та контроль надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств: Монографія. ПП «Едельвейс і К», 2012. 212 с.

Обліково-аналітичне забезпечення сільськогосподарських підприємств формується під впливом чинників, які ускладнюють та перешкоджають створенню ефективної інформаційної системи для стратегічного управління. До таких чинників належать:

- адміністративні важелі впливу, за допомогою яких держава намагається регулювати аграрний ринок, що, в свою чергу, нівелює чіткі економічні закони розвитку та ускладнює формування та реалізацію стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств;

- відсутність повної та достовірної інформації про зовнішнє середовище функціонування сільськогосподарських підприємств. Це пов'язано із складністю отримання точних даних про бізнес-середовище, а також з великими потоками інформації, з яких необхідно виокремити відомості, які потрібні менеджменту для формування ефективних управлінських рішень щодо стратегічного розвитку підприємства;

- відсутні вимоги та єдині підходи до формування інформації стратегічного характеру. Інформація, яка формується за допомогою системи бухгалтерського обліку на підприємстві, має ретроспективний характер, а реалії сьогодення вимагають змінити вектор розвитку і створити нову формацію обліково-аналітичного забезпечення, орієнтованого на перспективу.

Систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарським підприємством слід розглядати як єдність підсистеми обліку та аналізу, що взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі стратегічного управління (рис. 3.28).

Необхідною умовою оптимізації обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами є врахування галузевих особливостей сільського господарства в цілому, які безпосередньо чи опосередковано впливають на специфіку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

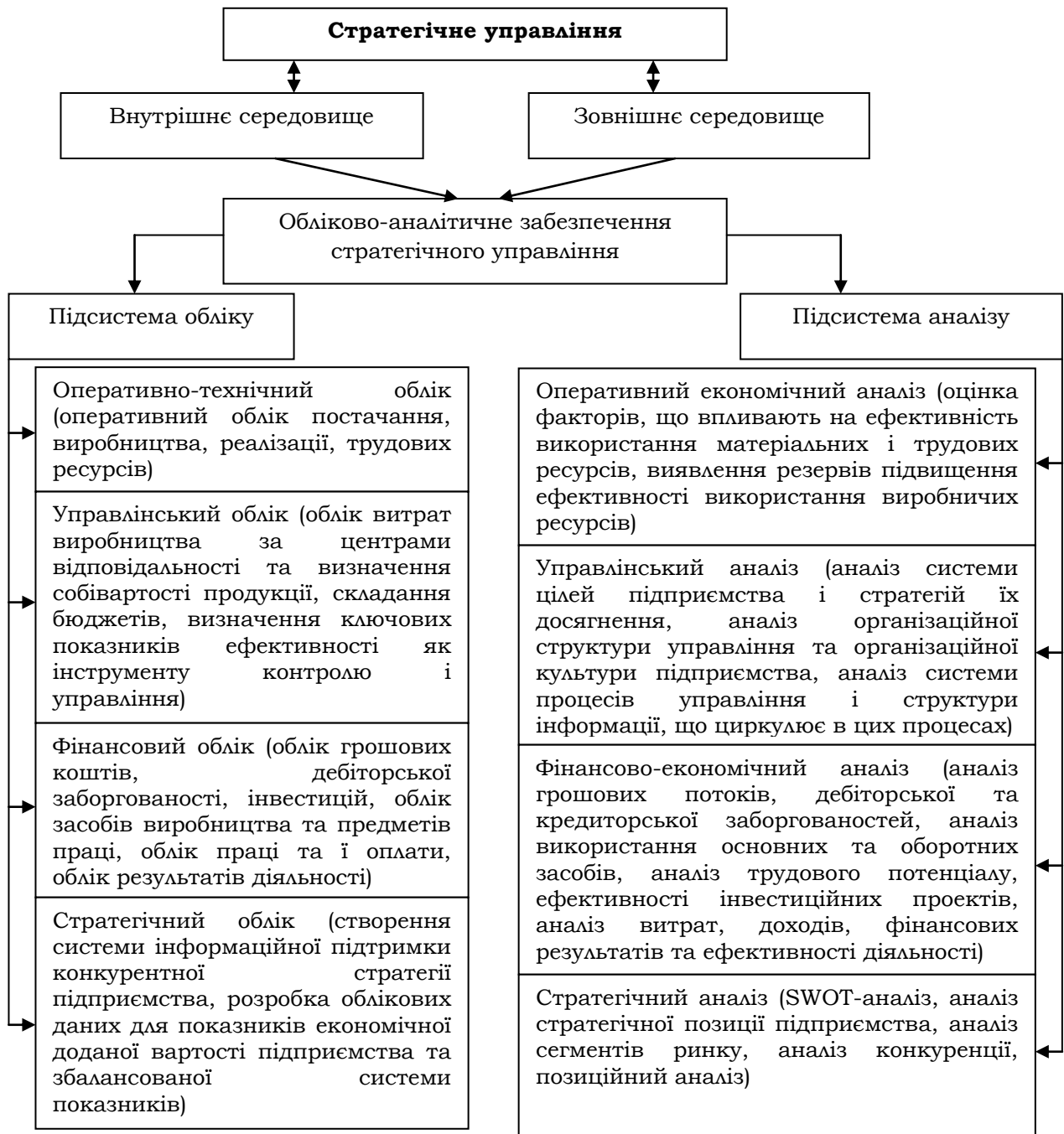


Рис. 3.28. Система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарським підприємством
Джерело: 704

У наявних дослідженнях обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління майже відсутні або слабо обґрунтовані особливості даної проблематики в сільському господарстві. Формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного

⁷⁰⁴ Рябенко Л.М. Особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. 2015. Випуск 12. Частина 3. С. 207-212.

управління сільськогосподарськими підприємствами залежить від особливостей сільського господарства (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Вплив особливостей сільського господарства на формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами

Особливості сільськогосподарського виробництва	Фактор впливу	Вплив на формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління
1	2	3
Роль сільськогосподарської продукції у задоволенні першочергових потреб населення та забезпечення продовольчої безпеки	Стабільність попиту на продовольство, вплив державного регулювання на діяльність підприємств	Оцінка правового середовища щодо регулювання виробництва і реалізації продовольства та аналіз можливих наслідків для діяльності підприємства.
Земля – основний засіб виробництва	Результативність діяльності прямо пропорційно залежить від родючості землі	У фінансовому обліку облік земельних ділянок, що є власністю підприємства, здійснюється на окремому субрахунку у складі основних засобів. Орендовані землі (паї) обліковуються на позабалансових рахунках. Крім того, з власниками паїв укладаються договори оренди та виплачується орендна плата. Для управлінського обліку земля як засіб виробництва, основний фактор, що визначає спеціалізацію сільськогосподарських підприємств і стратегічні напрями діяльності.
Сезонність виробництва	Нерівномірне використання ресурсів, отримання продукції лише у певні проміжки часу, неритмічність збуту і надходження доходу	В організації фінансового обліку в певні періоди виникає інтенсивний документооборот. Для стратегічного обліку наявність суттєвого лагу між обліком витрат та

1	2	3
	(виручки) від реалізації. Розбалансованість грошових потоків	обліком результатів сільськогосподарського виробництва вимагає проведення аналізу сезонності, ліквідності та платоспроможності сільськогосподарських підприємств. Прогнозування та планування нерівномірності використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів протягом року.
Залежність результатів сільськогосподарського виробництва від природно-кліматичних умов	Температура, вологість, якісний склад ґрунтів та ін.	Формування обліково-аналітичної інформації шляхом проведення стохастичного (ймовірнісного) аналізу ризиків, пов'язаних з погодними умовами, та оцінка їх впливу на результативність діяльності підприємства; прогнозування цінних коливань під впливом природно-кліматичних умов; аналіз спеціалізації підприємства; аналіз розміщення посівів, дотримання сівозмін.
Використання у сільськогосподарському виробництві живих організмів (рослин, тварин)	В процесі вирощування здійснюються біологічні перетворення, в результаті яких отримують сільськогосподарську продукцію	У фінансовому обліку облік біологічних активів має свої особливості та регулюється окремим положенням (стандартом) бухгалтерського обліку – П(С)БО 30 «Біологічні активи». В управлінському обліку наявність біологічних активів зумовлює побудову обліку виробництва та обчислення собівартості отриманої продукції.

1	2	3
Взаємозв'язок галузей рослинництва і тваринництва	Частина виготовленої підприємством продукції споживається у якості засобів виробництва (корми, насіння, добрива)	Особливості калькулювання собівартості: фактична собівартість сільськогосподарської продукції визначається в кінці календарного року. Собівартість продукції тваринництва залежить від фактичної собівартості кормів (що є продукцією рослинництва).
Часові межі отримання багатьох продуктів є досить тривалими, іноді більше одного року (особливо в тваринництві та садівництві)	Відповідно, значна питома вага витрат виробництва звітного періоду відображається як капітальні інвестиції	Цей аспект вказує на специфіку операційних циклів і необхідність їх урахування в інформаційному забезпеченні стратегічного управління сільськогосподарських підприємств шляхом проведення аналізу тривалості циклів виробництва, оцінки розбіжностей між часом виробництва та робочими періодами.
Суттєвий вплив світової кон'юнктури на сільськогосподарське виробництво		Аналіз цінової ситуації; вивчення прогнозів світової кон'юнктури; аналіз світового виробництва окремих видів продукції; розподіл виробленої продукції між зовнішнім та внутрішнім ринками, імпортозаміна.

Джерело: ⁷⁰⁵

Таким чином, врахування впливу особливостей сільського господарства на формування обліково-аналітичної системи дозволяє комплексно оцінювати економічні, корпоративні та соціальні результати, розробляти кількісні та якісні показники ефективності, які мають бути взаємопов'язані з показниками,

⁷⁰⁵ Рябенко Л.М. Особливості обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. 2015. Випуск 12. Частина 3. С. 207-212.

використовуваними для стратегічного управління. Система обліково-аналітичного забезпечення має генерувати максимально релевантні дані, корисні для стратегічного управління, тобто це універсальний ресурс, здатний забезпечувати виробництво стратегічного управлінського рішення, що базується на інформаційній системі високої якості та достовірності.

Висновки до розділу 3

Дослідження облікового забезпечення стратегічного менеджменту підприємств дозволило зробити наступні висновки:

1. Розглянуто концепції управління витратами як дієві інструментами в дослідженні витрат. З'ясовано, що концепції стратегічного управління витратами не однорідні: одні ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і пов'язані з обліком; інші розглядають витрати як об'єкт управління в економічному сенсі; окремі концепції поєднують обліковий і економічний аспекти.

2. Виходячи з сучасних ринкових умов і процесу стратегічного управління, визначено склад і розкрито сутність засадничих принципів стратегічного управління витратами підприємств.

3. Розглянуто дві основні системи базових моделей – «ABC-Costing» і «Target-Costing» як сучасні моделі стратегічного управління витратами підприємств. Вивчено їх принципи застосування та головні відмінності від традиційного обліку.

4. Доведено, що за сучасних умов дієвим інструментом стратегічного менеджменту підприємств є збалансована система показників, яка дозволяє: комплексно вивчити діяльність підприємства; оцінити її ефективність; пов'язати стратегію управління витратами з оперативним бізнесом; раціонально використовувати ресурси; забезпечити менеджмент необхідною інформацією для стратегічних рішень; сформулювати стратегічні цілі та завдання; мотивувати керівників підрозділів на досягнення стратегічних цілей.

5. Обґрунтовано механізм розробки збалансованої системи показників підприємств за чотирма перспективами (класичний підхід): фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал. Вивчено та узагальнено основні переваги та недоліки, а також проблеми впровадження збалансованої системи показників для вітчизняних підприємств.

6. Розроблено стратегічну карту для сільського господарських

підприємств, яка дає можливість більш наочно аналізувати хід реалізації стратегій та правильне застосування збалансованої системи показників забезпечує декомпозицію стратегії підприємства, вираженої за допомогою фінансових і нефінансових показників, на рівень окремих виконавців і слугує полегшенню планування та управління, а також скороченню загальної тривалості процесу планування на підприємстві.

7. Розглянувши бюджетування як систему управління підприємством, звернено увагу не тільки на методологічні основи такого інструменту, а й проаналізовано практичний досвід впровадження цієї системи, виявлено проблеми, з якими може зіткнутися підприємство.

8. Встановлено, що бухгалтерський облік на підприємстві доцільно регламентувати з орієнтацією на систему бюджетування, що забезпечується узгодженням принципів облікової політики та принципів бюджетування. Врахування даної вимоги сприяло визначенню елементів облікової політики підприємства в розрізі організаційної, методичної та технічної складових.

9. Для формування стратегії розвитку підприємства пропонується застосовувати метод конкурентного аналізу – бенчмаркінг, суть якого полягає у постійному систематичному пошуку, запровадженні передової практики з метою ведення ефективної діяльності. В умовах відкритості ринку і державної політики бенчмаркінг може надати інформацію про спільні проблеми підприємств і допоможе знайти спільні шляхи їх вирішення.

10. Доведено, що стратегічний управлінський облік є інформаційною підтримкою управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп.

11. Вивчення концептуальних основ стратегічного управлінського обліку забезпечить його розвиток як цілісної системи та емпіричної науки, вдосконалення методології, що визначає організаційно-методичні можливості його побудови на підприємствах.

12. Дослідження впливу особливостей сільського господарства на формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами дозволило комплексно оцінити економічні, корпоративні та соціальні результати, розробити кількісні та якісні показники ефективності, які мають бути взаємопов'язані з показниками, використовуваними для стратегічного управління.

ВИСНОВКИ

У монографії наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні ролі, місця, стану та визначенні напрямків удосконалення облікового супроводу системи тактичного та стратегічного менеджменту підприємства. Основні наукові та практичні результати проведеного дослідження полягають у наступному:

1. Стратегія – це діяльність, яка спрямована на забезпечення, по перше, швидкої реакції підприємства на зміну економічної ситуації всередині та за його межами; по друге, на забезпечення наявності достатніх можливостей у підприємства виготовляти конкурентоспроможні товари. Стратегія підприємства повинна об'єднати управлінські, екологічні, економічні, технологічні, технічні та інші аспекти розвитку об'єкта управління; домогтися інтеграції частин керованого об'єкта; забезпечити пріоритет досягнення стратегічних цілей; використовувати під час розроблення стратегії наукові досягнення економіки та інших наук.

2. Для реалізації стратегії функціонування аграрного підприємства менеджерам слід здійснювати тактичне управління – конкретні дії щодо реалізації намічених цілей, тобто короткострокове управління, за якого на базі наявної інформації відбувається постійне порівняння показників стратегічного плану з досягнутими за певний період результатами.

3. Для забезпечення ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту на підприємстві необхідною є побудова дієвої системи її облікового супроводу, яка б урахувала особливості даного виду менеджменту, з одного боку, а з іншого – наявний обліковий інструментарій, який може використовуватися для вдосконалення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації стратегічного спрямування.

4. У сучасних умовах ведення бізнесу, що супроводжується зростанням невизначеності та ризику, розробка маркетингової стратегії є однією із важливих передумов успішного ведення господарської діяльності та мінімізації ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища, оскільки дає усвідомлення того, як дослідити ринкові можливості підприємства, як провести відбір цільових ринків, як сформувану ефективну цінову та збутову політику, як розробити ефективний комплекс маркетингу й успішно втілювати маркетингові заходи в практичну діяльність. Для того, щоб маркетингова стратегія відображала реальні можливості підприємства щодо досягнення заданих цільових параметрів діяльності, її розробка та реалізація має корелювати з повним, достовірним і своєчасним інформаційним забезпеченням,

основу якого формує облікова система підприємства.

5. У системі контролю підприємства стратегічний контроль виконує функцію корегування управлінської діяльності, сприяє у визначенні перспективи, допомагає в досягненні позитивного результату, шляхом своєчасного виявлення проблеми, розробки та здійснення заходів щодо коригування ходу та змісту робіт на підприємстві, а також контроль допомагає виявляти, підтримувати та поширювати позитивні явища та починання, найефективніші напрямки діяльності на підприємстві, втілені в певні стратегії.

6. Пріоритетними напрямками удосконалення інформаційного забезпечення аграрних підприємств є розробка облікової політики, удосконалення системи первинних документів шляхом формування показників якості продукції, автоматизація формування їх показників з метою оперативного контролю, розробка бюджетів для планування показників виробництва з метою управління та контролю.

7. Управлінський облік у практичному застосуванні в Україні включає в себе такі складові частини: облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); прогнозування, планування, аналіз і контроль витрат та доходів за їх цільовим направленням; використання облікової інформації про витрати та доходи для прийняття управлінських рішень.

8. Однією з основних проблем у формуванні внутрішньої звітності, є довільна форма її подачі та неузгодженість даних між структурними підрозділами, які її подають. У результаті до користувача потрапляє невзаємопов'язаний набір форм, які часто суперечать одна одній і відображають недостовірні дані про діяльність структурних підрозділів і підприємства загалом.

9. Концепції стратегічного управління витратами не однорідні: одні ґрунтуються на облікових характеристиках витрат і пов'язані з обліком; інші розглядають витрати як об'єкт управління в економічному сенсі; окремі концепції поєднують обліковий і економічний аспекти.

10. Виходячи з сучасних ринкових умов і процесу стратегічного управління, визначено склад і розкрито сутність засадничих принципів стратегічного управління витратами підприємств.

11. Дієвим інструментом стратегічного менеджменту підприємств є збалансована система показників, яка дозволяє: комплексно вивчити діяльність підприємства; оцінити її ефективність; пов'язати стратегію управління витратами з оперативним бізнесом; раціонально використовувати ресурси;

забезпечити менеджмент необхідною інформацією для стратегічних рішень; сформулювати стратегічні цілі та завдання; мотивувати керівників підрозділів на досягнення стратегічних цілей.

12. Обґрунтовано механізм розробки збалансованої системи показників підприємств за чотирма перспективами (класичний підхід): фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал. Вивчено та узагальнено основні переваги та недоліки, а також проблеми впровадження збалансованої системи показників для вітчизняних підприємств.

13. Бухгалтерський облік на підприємстві доцільно регламентувати з орієнтацією на систему бюджетування, що забезпечується узгодженням принципів облікової політики та принципів бюджетування. Врахування даної вимоги сприяло визначенню елементів облікової політики підприємства в розрізі організаційної, методичної та технічної складових.

14. Стратегічний управлінський облік є інформаційною підтримкою управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп.

15. Вивчення концептуальних основ стратегічного управлінського обліку забезпечить його розвиток як цілісної системи та емпіричної науки, вдосконалення методології, що визначає організаційно-методичні можливості його побудови на підприємствах.

ДОДАТКИ

Додаток А

Систематизація інформації щодо методів калькулювання, наведених в методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)⁷⁰⁶

<i>Метод калькулювання</i>	<i>Методичні рекомендації</i>
Позамовний	<ul style="list-style-type: none"> - методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); - методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013 р.); - методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.)
Простий (однопередільний)	<ul style="list-style-type: none"> - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.); - методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); - методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.)
Нормативний	<ul style="list-style-type: none"> - методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.)
Попроцесний (попередільний)	<ul style="list-style-type: none"> - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.);

⁷⁰⁶ Данилюк О. П., Довгань Т. В. Класифікація та розподіл непрямих витрат в системі управлінського обліку. Очные конференции в Чехии, Словакии и Польше 2009. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_82025.doc.htm.

	<ul style="list-style-type: none"> - методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.); - методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013 р.)
Стандарт-кост	- методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.)
Директ-костинг	- методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.)

**Складові елементи облікової політики в частині організації
бухгалтерського обліку витрат⁷⁰⁷**

№ п/п	Елементи об'єкта облікової політики	Альтернативні варіанти обліку витрат
1	2	3
1	Первинні документи з обліку витрат та графіки їх документообігу	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
2	Вибір класу рахунків для обліку витрат	- із використанням бухгалтерських рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; - із використанням бухгалтерських рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; - із використанням рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»
3	Перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в обліку витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
4	Склад витрат майбутніх періодів та порядок їх списання	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
5	Порядок віднесення витрат на фінансові результати	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління (щомісяця, щоквартально, щорічно)
6	Склад витрат, які формують собівартість виробництва та реалізації продукції	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
7	Перелік статей калькуляції	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
8	Методи калькулювання собівартості продукції	- позамовний; - попередільний; - нормативний
9	Методи розподілу витрат виробництва продукції в незавершеному виробництві	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
10	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Встановлюється підприємством самостійно залежно від специфіки виробництва

⁷⁰⁷ Пастернак Я.П. Облікова політика підприємств у частині організації бухгалтерського обліку витрат. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2016. Вип. 17(3). С. 146-150. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhduen201617\(3\)39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhduen201617(3)39).

11	Метод розподілу загальновиробничих витрат (визначення бази розподілу)	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати
12	Розподіл витрат за виробничим підрозділами та центрами виникнення витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
13	Перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління. Об'єкти можуть визначатися за: - видами продукції; - підрозділами підприємства; - центрами відповідальності; - видами діяльності
14	Система обліку витрат	- повних витрат; - неповних витрат
15	Варіант зведеного обліку витрат виробництва	- напівфабрикатний; - безнапівфабрикатний
16	Методи розробки бюджетів витрат та аналізу відхилень фактичних показників від бюджетних	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління
17	Методи аналізу витрат	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління

Структура виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільського господарства за 2016-2018 рр.

Види витрат	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	%
Витрати – усього	254641,2	100,0	369 650,8	100,0	392957,0	100,0	138315,8	54,32
Прямі матеріальні витрати – усього, у тому числі:	183175,5	71,9	221 405,2	59,9	218974,1	55,7	35798,6	19,54
насіння та посадковий матеріал	22009,6	12,0	26 371,5	7,1	29971,4	7,6	7961,8	36,17
Корми	36592,6	20,0	40 973,2	11,1	50688,8	12,9	14096,2	38,52
з них покупні	15884,6	8,7	16 184,8	4,4	21978,4	5,6	6093,8	38,36
інша продукція сільського господарства	3231,4	1,8	5 585,2	1,5	6083,8	1,5	2852,4	88,27
мінеральні добрива	36694,8	20,0	43 039,4	11,6	49206,6	12,5	12511,8	34,10
пальне і мастильні матеріали	20633,3	11,3	26 210,9	7,1	32446,9	8,3	11813,6	57,26
Електроенергія	2954,9	1,6	2 914,7	0,8	3222,3	0,8	267,4	9,05
паливо й енергія	2079,3	1,1	3998,8	1,1	4309,9	1,1	2230,6	107,28
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	15277,0	8,3	16410,1	4,4	18668,4	4,8	3391,4	22,20
Прямі витрати на оплату праці	17157,1	6,7	18483,8	5,0	22119,4	5,6	4962,3	28,92
Інші прямі витрати	41894,0	16,5	71865,3	19,4	84484,6	21,5	42590,6	101,66
Загальновиробничі витрати	12414,6	4,9	57896,5	15,7	67378,9	17,2	54964,3	442,74

Структура виробничої собівартості продукції рослинництва за 2016-2018 рр.

Види витрат	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	%
Витрати – усього	195107,7	100,0	269076,8	100,0	302798,7	100,0	107691	55,20
Прямі матеріальні витрати – усього, у тому числі:	132745,2	68,0	141904,2	52,7	153092,4	50,6	20347,2	15,33
насіння та посадковий матеріал	22009,6	16,6	26371,5	9,8	29971,4	9,9	7961,8	36,17
інша продукція сільського господарства	668,4	0,5	2 789,7	1,0	2954,8	1,0	2286,4	342,07
мінеральні добрива	36694,8	27,6	43 039,4	16,0	49206,6	16,3	12511,8	34,10
пальне і мастильні матеріали	19156,1	14,4	24 500,8	9,1	30590,8	10,1	11434,7	59,69
Електроенергія	1483,1	1,1	1 409,1	0,5	1478,5	0,5	-4,6	-0,31
паливо й енергія	1147,1	0,9	1 963,5	0,7	1950,3	0,6	803,2	70,02
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	13339,3	10,0	14 278,6	5,3	15886,2	5,2	2546,9	19,09
Прямі витрати на оплату праці	12207,1	6,2	13 246,7	4,9	15874,1	5,2	3667	30,04
Інші прямі витрати	39909,7	20,5	66 364,9	24,7	77535,7	25,6	37626	94,28
Загальновиробничі витрати	10245,7	5,3	47 561,0	17,7	56296,5	18,6	46050,8	449,46

Додаток Г

Структура виробничої собівартості продукції тваринництва за 2016-2018 рр.

Види витрат	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	у % до підсумку	млн. грн.	%
Витрати – усього	59533,5	100,0	100574,0	100,0	90158,3	100,0	30624,8	51,44
Прямі матеріальні витрати – усього, у тому числі:	50430,3	84,7	79501,0	79,0	65881,7	73,1	15451,4	30,64
Корми	36592,6	72,6	40 973,2	40,7	50688,8	56,2	14096,2	38,52
з них покупні	15884,6	31,5	16 184,8	16,1	21978,4	24,4	6093,8	38,36
інша продукція сільського господарства	2563,0	5,1	2 795,5	2,8	3129,0	3,5	566	22,08
пальне і мастильні матеріали	1477,2	2,9	1 710,1	1,7	1856,1	2,1	378,9	25,65
Електроенергія	1471,8	2,9	1 505,6	1,5	1743,8	1,9	272	18,48
паливо й енергія	932,2	1,8	2 035,3	2,0	2359,6	2,6	1427,4	153,12
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	1937,7	3,8	2 131,5	2,1	2782,2	3,1	844,5	43,58
Прямі витрати на оплату праці	4950,0	8,3	5 237,1	5,2	6245,3	6,9	1295,3	26,17
Інші прямі витрати	1984,3	3,4	5 500,4	5,5	6948,9	7,7	4964,6	250,19
Загальновиробничі витрати	2168,9	3,6	10 335,5	10,3	11082,4	12,3	8913,5	410,97

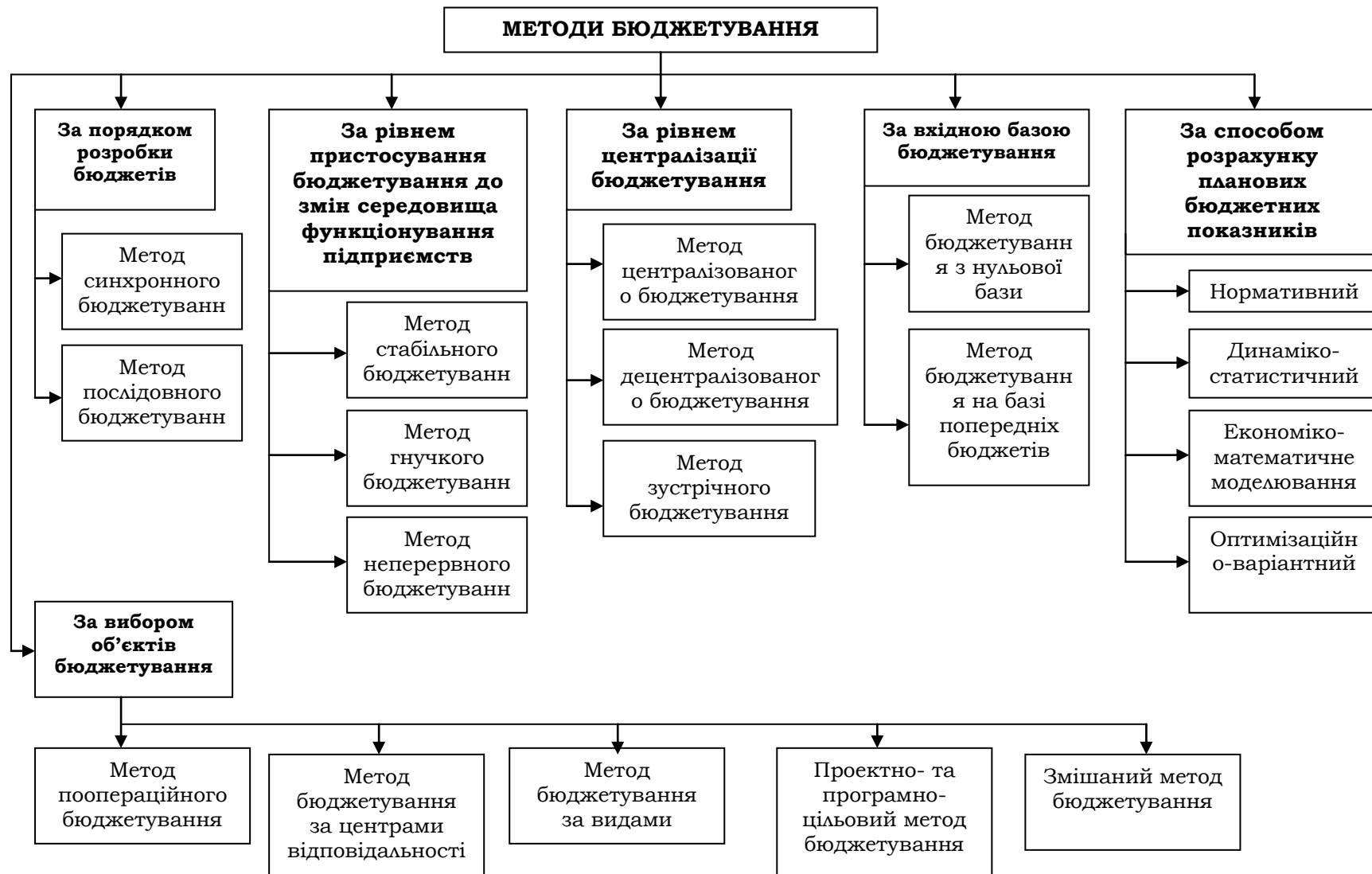


Рис. Класифікація методів бюджетування на підприємстві

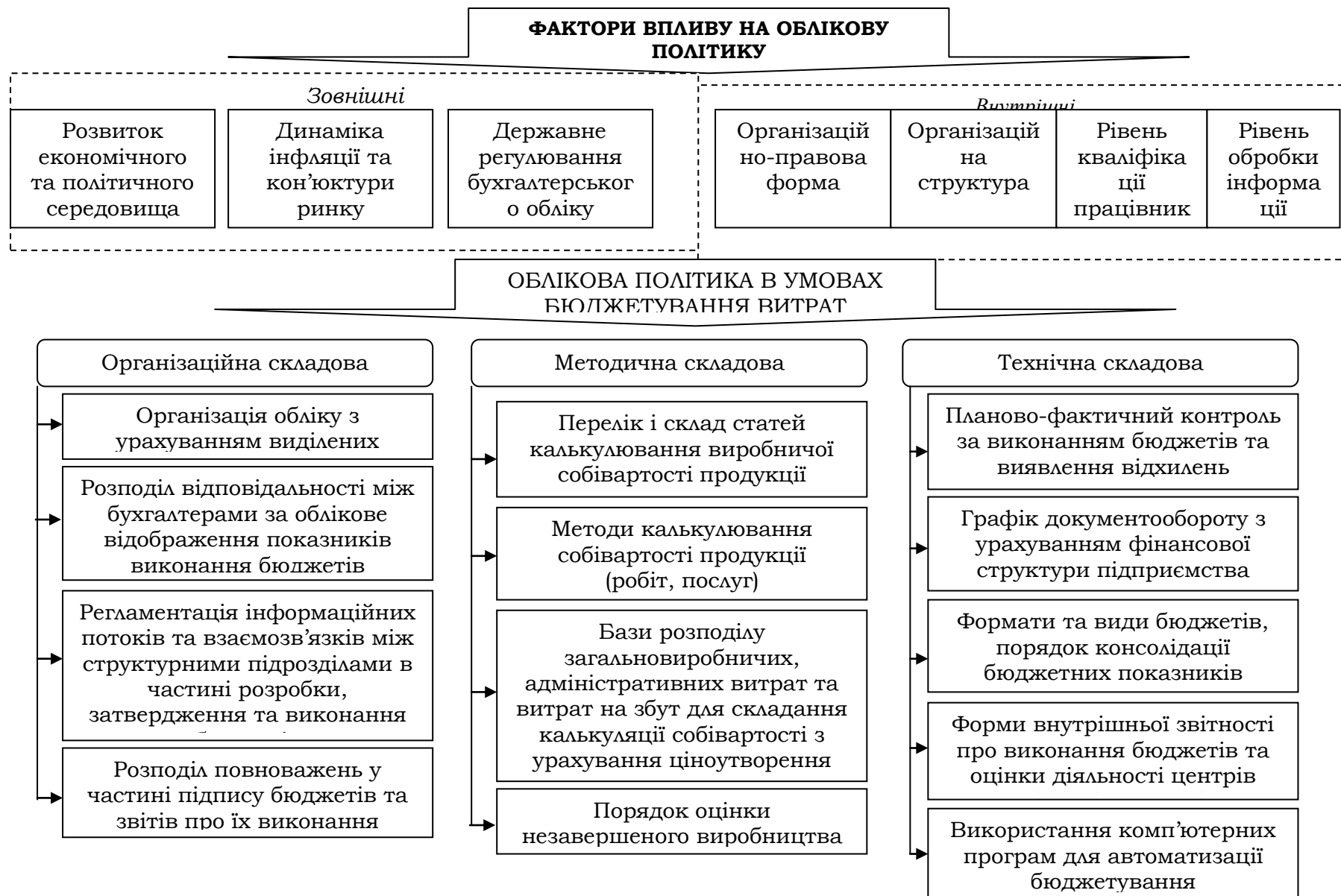


Рис. Модель облікової політики в умовах бюджетування виробничих витрат підприємства

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Наталія Леонідівна ПРАВДЮК
Інна Михайлівна ЛЕПЕТАН
Катерина Володимирівна БУРКО

**ТАКТИЧНИЙ ТА СТРАТЕГІЧНИЙ
МЕНЕДЖМЕНТ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ**

МОНОГРАФІЯ

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 10.07.2020 Формат 60x84 1/16.
Друк цифровий. Папір офсетний. Гарнітура Bookman Old Style.
Умовн. друк. арк. 23,4. Наклад 300 прим.

Зам. № 284 від 18.07.20
Видавець ФОП Кушнір Ю.В.

Реєстраційне свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців серія ДК № 5909 від 18.09.2017 р.

Віддруковано з оригіналу макету замовника в ТОВ «Друк плюс»
м. Вінниця, вул. 600-річчя, 25, 21027