

кції, аналізується коло постійних покупців. Якщо виявити негативні тенденції розвитку молокопродуктового підкомплексу АПК, то можна уникнути тяжких наслідків та вчасно відреагувати на мінливе ринкове середовище.

Висновки. Ефективне функціонування молокопереробних підприємств залежить від загального стану економіки як цілісної системи, розвиток якої забезпечується державними заходами, та внутрішніх чинників формування їх конкурентоспроможності, а саме управління конкурентоспроможністю молокопереробних підприємств вимагає застосування наукових підходів – групи методів управління, об'єднаних спільною ідеєю.

Список використаних джерел:

1. Стратегічний вибір щодо прискорення та підтримки зростання в Україні. Меморандум з економічного розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.worldbank.org>.

2. Іванов Ю.Б. Теоретичні основи конкурентної стратегії підприємства : Монографія / За заг. ред. Іванова Ю.Б., Тищенко О.М. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2006. – 384 с.

3. Беленов О.Н. Конкурентные преимущества и конкурентоспособность промышленных предприятий: подходы, анализ, оценка : Монография / О.Н. Беленов. – Воронеж: ВГУ, 2004. – 80 с.

4. Кудлай В.Г. Розвиток конкуренції на ринку молочної продукції України / В.Г. Кудлай // Економіка АПК. – 2006. – № 6. – С. 110-115.

5. Швець О.О. Розвиток молокопереробних підприємств в Україні / О.О. Швець // Економіка АПК. – 2006. – № 2. – С. 53-58.

Рецензент: д.е.н., професор Нестерчук Ю.О.

УДК 657: 338.43

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ
ПІДПРИЄМСТВ АПК**

Бондарчук Н. В., д.держ. упр.

Дніпропетровський державний аграрний університет

Розглянуто сутність та призначення управлінського обліку як основи обліково-аналітичного забезпечення розвитку підприємств АПК; обґрунтовані методичні підходи до впровадження управлінського обліку в обліково-аналітичний процес підприємств АПК.

The essence and appointment of the administrative account as bases of registration-analytical maintenance of development of the enterprises of agrarian and industrial complex are considered; methodical approaches on introduction of the administrative account in registration-analytical process of the enterprises of agrarian and industrial complex are proved.

Постановка проблеми. Управлінський облік на більшості підприємств не ведеться або розвинений дуже слабо. Більшість його елементів входять до складу бухгалтерського, оперативного й статистичного обліку, економічного аналізу. За оцінками фахівців в розвинених країнах підприємства та установи 90% робочого часу й ресурсів у сфері бухгалтерського обліку витрачають на постановку й ведення управлінського обліку, у той час як на традиційний фінансовий облік іде тільки частина, що залишилася. На вітчизняних підприємствах це співвідношення виглядає з точністю до навпаки. Такий стан можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методичних рекомендацій з організації управлінського обліку в окремих галузях ві-

вітчизняної економіки, а також періодом його становлення й розвитку у вітчизняній обліковій практиці. Окрім того, така ситуація пояснюється і тим, що вітчизняні підприємства більшу частину зусиль покладають на ведення податкового обліку, який призвів до ускладнення систем обліку на підприємствах.

Нині вітчизняні підприємства функціонують в умовах жорстокої конкуренції, внаслідок чого виникає гостра необхідність в організації діючої системи управлінського обліку. У зв'язку з цим, проблема його впровадження у вітчизняну облікову практику здобуває першорядного значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання суті управлінського обліку розглядали в наукових роботах наступні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, П. Хорварт, М.Г. Чумаченко та ін.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття сутності управлінського обліку, відображення взаємозв'язку між різними видами обліку та дослідження організаційно-методичних аспектів управлінського обліку в системі управління підприємствами АПК.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зміни, що відбулися в середині ХХ століття, призвели до виділення управлінського обліку із системи бухгалтерського обліку. Ці зміни були пов'язані з розвитком техніки й технології виробництва, науки й практики менеджменту, появою нових інструментів ринку, посиленням конкуренції, появою та розвитком багатofункціональних компаній та ТНК. До цього часу були визначені теоретичні основи й принципи, методологія управлінського обліку у вигляді систем «стандарт-кост» й «директ-кост», одержала розвиток теорія прийняття управлінських рішень [4, с. 24]. Основою для прийняття та реалізації управлінських рішень є інформація про всі аспекти діяльності підприємства. Власне процес збору інформації про господарську діяльність підприємства полягає у визначенні, класифікації, оцінці й вимірі господарських операцій і інших економічно значимих подій з метою наступного їх відображення у системі управлінського обліку.

В управлінському обліку використовується в основному економічна інформація, що вміщує в собі планову, нормативну, облікову (дані фінансового, статистичного, податкового й управлінського обліку) і іншу інформацію.

До іншої інформації можна віднести матеріали аудиторських перевірок, пояснювальні й доповідні записки, коментарі фахівців з проблем виробництва й збуту відповідної продукції тощо. Деякі факти не мають кількісної й вартісної оцінки, але можуть бути дуже важливими для менеджерів, які приймають управлінські рішення.

Підготовлена інформація надається користувачам у вигляді звітів табличного, графічного й текстового форматів. Процес формування інформації покладено на фінансовий і виробничий облік, які виконують функції не лише виміру та фіксації фактичних величин наявності, руху й використання ресурсів, але і їх планування. Економічний аналіз рівною мірою повинен бути властивий всім видам обліку, у тому числі фінансовому й управлінському [4, с. 23].

У загальному вигляді система забезпечення підприємства економічною інформацією представлена на рис 1.

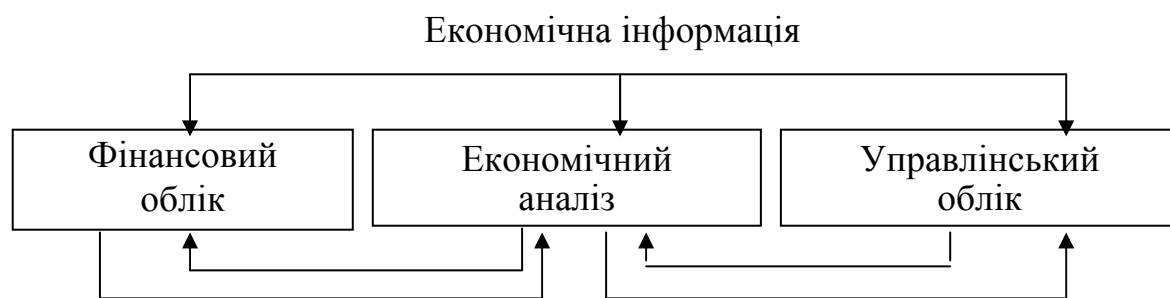


Рис. 1. Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку з економічним аналізом

Фінансовий облік покликаний забезпечити звітною інформацією головним чином зовнішніх користувачів: акціонерів і інших власників, кредиторів, інвесторів підприємства, трудовий колектив підприємства, постачальників і покупців, податкові й державні статистичні органи, тощо.

Управлінський облік – це сфера знань і сфера діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням економічної інформації для управління всередині господарюючого суб'єкта. Його метою є допомога керівникам (менеджерам) у своєчасному прийнятті економічно обгрунтованих рішень.

С.Ф. Голов дає наступне визначення управлінського обліку, як “процесу виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [2, с. 16].

В.Ф. Палій, автор роботи “Організація управлінського обліку”, поділяє думку професора Н.П. Кондракова, і вважає, що управлінський облік це, насамперед, система внутрішнього оперативного управління [6, с. 4].

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” дано наступне визначення: “внутрішньогосподарський облік (управлінський облік) – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством” [7, с.5].

Отже, управлінський облік розширює фінансовий облік і застосовується, насамперед, при фіксації внутрішніх операцій підприємства. Всіх користувачів бухгалтерського обліку можна поділити на дві групи: внутрішні й зовнішні. Управлінський облік має на меті забезпечити інформацією осіб, що входять до складу підприємства, де ведеться облік (внутрішніх користувачів). Фінансовий облік надає інформацію для зовнішніх користувачів. Інші відмінності управлінського й фінансового обліку наведено в табл. 1.

Основною метою управлінського обліку є надання керівникам і фахівцям підприємства та структурним підрозділам планової, фактичної й прогнозної інформації про діяльність підприємства для забезпечення можливості прийняття обгрунтованих управлінських рішень [5, с. 7].

До основних завдань управлінського обліку можна віднести наступні:

- облік наявності та руху ресурсів і надання відповідної інформації управлінням;
- облік витрат і доходів, визначення відхилень як по підприємству в цілому так і по структурним підрозділам;

Відмінності між управлінським й фінансовим обліком

Критерії	Управлінський облік	Фінансовий облік
Обов'язковість ведення обліку	Не обов'язковий, ведеться за рішенням керівника	Обов'язковий
Точність інформації	Допускаються приблизні оцінки	Достовірна, документально обґрунтована інформація
Масштаби обліку	Вивчаються окремі ділянки роботи підприємства - центри відповідальності та підприємство в цілому	У фінансових звітах наводиться інформація матеріал про діяльність підприємства в цілому
Принципи обліку	Керівництво може обирати ті правила обліку, які вважає найбільш корисними	Загальноприйняті норми обліку
Частота подачі інформації	Інформація готується за необхідності	Фінансові звіти повинні надаватися у встановлений термін
Об'єкти обліку	Структурні підрозділи, центри відповідальності та підприємство в цілому	Підприємство в цілому
Вимірники	Більш широке використання натуральних і трудових показників і специфічних вартісних показників	Вартісні, натуральні, трудові
Регулюючий орган	Не регулюється і не регламентується державними органами	Міністерство фінансів України
Спрямованість у часі	Погляд у майбутнє	Погляд у минуле
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

- розрахунок фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) та відхилень від нормативних та планових показників;
- визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів;
- планування фінансово-господарської діяльності підприємства;
- координація діяльності підприємства;
- моніторинг ефективності виробництва та продажу;
- прогнозування майбутньої діяльності підприємства та надання відповідної оцінки;
- складання управлінської звітності та надання її відповідним користувачам для прийняття управлінських рішень.

Отже, виходячи із завдань можна стверджувати, що сучасний управлінський облік зорієнтований не лише на управління виробництвом, але й на стратегічні цілі. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо.

Одним із головних об'єктів аналізу в процесі управління є витрати. Тому ефективна господарська діяльність підприємств АПК неможлива без раціональної організації обліку виробничих витрат, тобто управлінського обліку.

Інформація, яка формується на основі даних управлінського обліку, є достовірною, завдяки документальному обґрунтуванню кожної господарської операції, яка здійснюється на підприємстві.

Нині найбільш розповсюджені наступні методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції: позамовний; попроцесний; попередільний; нормативний. У галузі сільського господарства використовується методи обліку витрат за видами культур, які вирощуються на підприємстві. На підприємствах АПК більш розповсюджений позамовний та нормативний метод обліку витрат. Вивчення обсягів і структури витрат за окремими об'єктами і видами виконуваних робіт, зіставлення їх рівня з одержуваним доходом як в цілому, так і по окремих видах, дає можливість виявити ступінь економічної корисності виробництва тих чи інших робіт, а також всієї діяльності підприємств АПК. Відповідно до цих принципів можна виділити завдання управлінського обліку, що відносяться безпосередньо до сфери виробництва:

- розвиток зовнішніх господарських зв'язків;
- підвищення ефективності системи поділу управлінської праці;
- інформаційне забезпечення процесів виробництва та управління;
- вирішення проблем розвитку обліку матеріальних і трудових ресурсів, обсягу і якості продукції, собівартості;
- підвищення економічної ефективності діяльності учасників, відділів і служб.

Основним фактором, що впливає на собівартість продукції, є процес обліку витрат на виробництво, у ході якого формується собівартість, що є показником всієї діяльності підприємства. Інформація про витрати акумулюється системою управлінського обліку й поширюється по об'єктах (рис. 2).



Рис. 2. Об'єкти управлінського обліку

Дані обліку собівартості продукції, робіт, послуг використовуються в процесі управлінського обліку й аналізу для виявлення наявних резервів підприємства, а також при визначенні фактичних фінансових результатів діяльності підприємства АПК.

Управлінський облік, як система обліку, контролю та управління підприємством, заснований на найбільш ефективних методах аналізу, планування, нормування й управління. Дані добре організованого управлінського обліку дозволяють виявити діапазони найбільшого ризику, вузькі місця в діяльності підприємства, малоефективні або збиткові види продукції та послуг, способи їх реалізації. Ці дані використовуються для визначення найбільш вигідного асортименту продукції (робіт, послуг) для даних умов, цін і тарифів продажу, границь знижок за різних умов збуту й платежу; для оцінки ефективності додаткових витрат і раціональності капітальних вкладень.

За характером застосування управлінський облік є універсальним. Його можна впроваджувати на всіх підприємствах, які мають витрати й залежні від них фінансові результати діяльності. Структура управлінського обліку наведена на рис. 3.

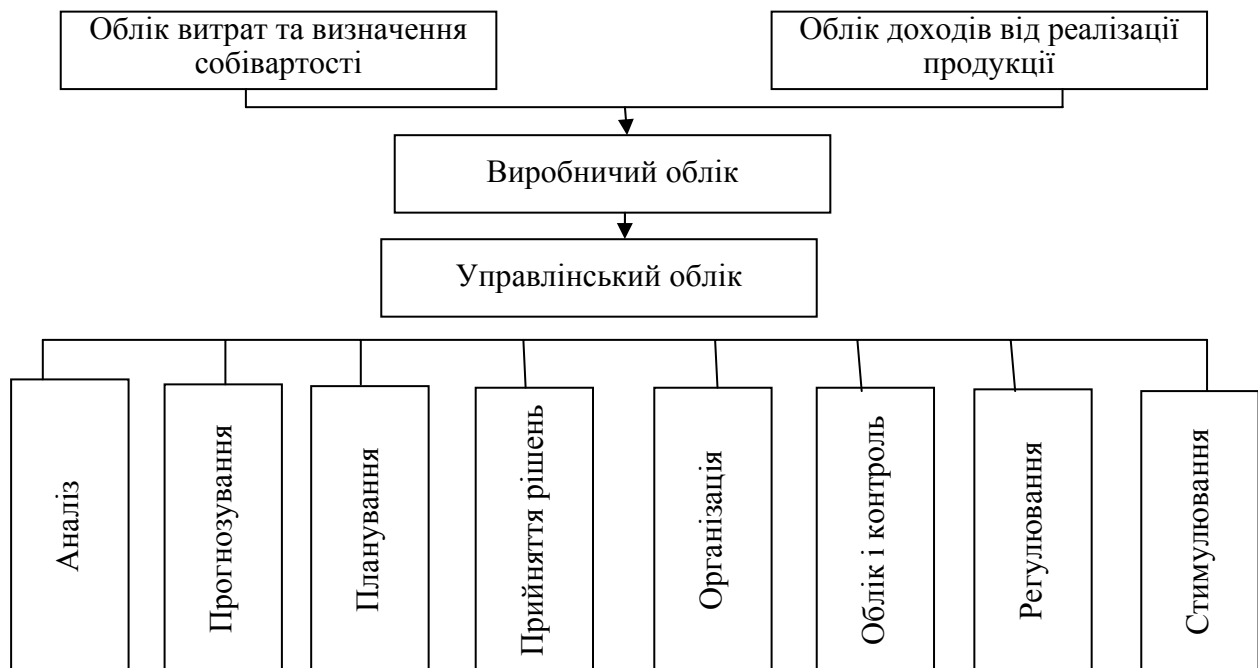


Рис. 3. Структура управлінського обліку в АПК

Істотною ознакою управлінського обліку є інтегрованість. Виділяють вертикальну й горизонтальну інтеграцію. Горизонтальна інтеграція припускає порівнянність даних в облікових блоках. Вертикальна інтеграція охоплює цикл прийняття управлінських рішень: план – облік – контроль – аналіз – регулювання. Обліковий і контрольний компонент лише дві сторони інтеграції.

На підставі всього вищевикладеного робимо висновок, що управлінський облік є інтегрованою системою обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

На базі даних управлінського обліку приймаються управлінські рішення щодо впровадження сучасної техніки й технології, застосування нових

форм організації праці, виявлення резервів економії матеріальних і трудових ресурсів з метою зниження собівартості й збільшення рентабельності. При такому підході необхідно здійснювати поділ витрат за місцями виникнення й центрами відповідальності.

Облік і аналіз за центрами відповідальності - це система, що вимірює (оцінює) відповідність досягнутих результатів запланованим по кожному підрозділу (центру відповідальності), що є самостійним об'єктом бюджетного (планового) процесу й відповідає за виконання переліку бюджетних показників, обумовлених центральним апаратом управління при розробці зведеного плану (бюджету) підприємства на майбутній бюджетний період.

За місцем виникнення витрати групують по виробництвах, цехах, ділянках і інших структурних підрозділах підприємства, де були здійснені ці витрати. Поділ підприємства на складові здійснюється з метою задоволення інформаційних потреб для внутрішнього управління, контролю витрат й результатів на різних рівнях управління. Поділ підприємства на центри відповідальності є однією з умов побудови на підприємстві системи управлінського обліку і звітності.

Під центром відповідальності в управлінському обліку розуміють структурний підрозділ підприємства, за результатами діяльності якого встановлюється персональна відповідальність керівника (менеджера).

Особливості діяльності менеджерів та пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій.

В основі даної класифікації лежить критерій фінансової відповідальності керівників, що визначається широтою наданих ним повноважень і повнотою покладеної відповідальності.

Центр витрат є підрозділом підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати.

Центр доходів (revenue centre) – це підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції (товарів, послуг) і за витрати, пов'язані з реалізацією.

Центр прибутку (profit centre) – це підрозділ, керівник якого відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати свого підрозділу.

Центр інвестицій (investment centre) – це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень [8].

Рівень витрат на виробництво повинен визначати рівень цін і прибутковість. Результативний контроль за витратами забезпечує комплексне й ефективне управління ними.

Сукупність понесених витрат утворює показник собівартості. Собівартість продукції включає насамперед витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, що обумовлені технологією й організацією виробництва.

В системі внутрішньогосподарського обліку облік витрат можна організувати за двома напрямками: економічними елементами і статтями калькуляції. Необхідність такого групування витрат дозволяє поділяти витрати на основні і накладні, прямі і непрямі, постійні та змінні.

Об'єктом обліку витрат за економічними елементами на підприємствах АПК є окремі підрозділи підприємства (цехи, ділянки, відділи, служби) і підприємство в цілому. Кожний елемент витрат є далі неподільним, незалежно від кількості статей групування. Відповідно до природи витрат можна простежити їхній взаємозв'язок між видами й підрозділами та представити у вигляді матриці (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця витрат за елементами та об'єктами

Центри відповідальності	Відділ 1	Відділ 2	Відділ 3	Інші N	Всього по підприємству
Елементи витрат					
Матеріальні затрати	A11	A12	A13	A1n	$\sum A_{11} + \dots A_{1n}$
Витрати на оплату праці	A21	A22	A23	A2n	$\sum A_{21} + \dots A_{2n}$
Відрахування на соціальні заходи	A31	A32	A33	A3n	$\sum A_{31} + \dots A_{3n}$
Амортизація	A41	A42	A43	A4n	$\sum A_{41} + \dots A_{4n}$
Інші операційні витрати	An1	An2	An3	Ann	$\sum A_{n1} + \dots A_{nn}$
Разом	$\sum A_{11} + \dots A_{n1}$	$\sum A_{12} + \dots A_{n2}$	$\sum A_{13} + \dots A_{n3}$	$\sum A_{1n} + \dots A_{nn}$	

Система розмежування витрат по статтях калькуляції надає можливість визначити відхилення в розподілі витрат, дозволяє контролювати витрати по носіях і місцях їх виникнення, вчасно виявляти вплив цих витрат на кінцеві результати (дохід і прибуток).

Організація обліку за центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, здійснювати контроль за їх формуванням на всіх рівнях менеджменту, виявляти винних осіб у разі виникнення непродуктивних витрат і, в остаточному підсумку, істотно підвищувати економічну ефективність господарювання. При організації обліку за центрами відповідальності необхідно чітко визначити сферу повноважень, прав і обов'язків менеджерів кожного центру, прагнути до того, щоб у більшості з них була можливість отримувати інформацію не лише про витрати, але й обсяг діяльності.

Бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр витрат, для якого дані витрати є прямими. Разом з тим, ступінь деталізації планування й обліку витрат повинна бути достатньою, але не надлишковою для проведення аналізу і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Організація обліку й контролю витрат за центрами відповідальності дозволяє активно управляти процесом формування фактичних витрат, створює передумови для підвищення відповідальності не лише за кількісні, але й за якісні показники діяльності підрозділів підприємства.

Висновки. Отже, нині для підприємств АПК існує необхідність у наявності інтегрованої методичної та інструментальної бази для підтримки основних функцій управління – планування, контролю, обліку, аналізу та ін.

Удосконалення інформаційної бази, яка необхідна для прийняття управлінських рішень на підприємствах АПК в цілому та в сільськогосподар-

ських зокрема, повинна здійснюватися за наступними напрямками:

- обмежене сполучення обліку з аналізом і вихід його безпосередньо на управління;

- формування обліку як гнучкої динамічної системи, що виступає об'єднуючою ланкою між об'єктом і суб'єктом управління, що об'єктивно відображає процеси і явища;

- побудова системи обробки обліково-звітної інформації з урахуванням особливостей різних типів і структур підприємств АПК в цілому, та сільсько-господарських підприємствах зокрема.

Для реалізації даних напрямів необхідно переходити на принципово нову систему обліку й взаєморозрахунків підприємств АПК. Достовірна облікова й аналітична інформація, формована в єдиній інформаційній системі, є основою для калькулювання собівартості робіт, а також розробки та прийняття управлінських рішень на всіх рівнях і у всіх ланках структури управління виробництвом.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
3. Задорожній З. Управлінський облік як складова виробничого обліку [Електронний ресурс] / З. Задорожній // Економічний аналіз. – 2008. – Вип.3(9)–с. 283-286. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/pdf/zadorozniy.pdf
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономист, 2003. – 618с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 368с.
6. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224с.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV/ Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №8-9. – С. 5-13.
8. Радецька Л.П. Управлінський облік: Навч. посібник / Л.П. Радецька, Л.В. Овод. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352с.
9. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №6. – С.43–47.

Рецензент: д.е.н., професор Вінніченко І.І.

УДК 65.012.34:63

ЛОГІСТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РИНКУ ПРОДУКЦІЇ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

Боровик Т.В., к.е.н.

Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто сучасний стан, перспективи впровадження та закономірності розвитку логістичних систем в Україні. Викладено особливості потенціалу підприємств логістики в агропромисловому комплексі.

The article reviews the current state and prospects of implementation and patterns of development of logistics systems in Ukraine. Peculiarities potential of logistics in agriculture.

Постановка проблеми. У сучасних умовах реформування національної економіки України та розвитку ринкових відносин перед керівниками