

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

ГОРДЕНКО Алла Олегівна

**ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В АГРАРНИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ: МЕТОДИКА І ПРАКТИКА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

ВІННИЦЯ – 2019

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних, організаційних і практичних питань формування та ефективного функціонування системи управлінської звітності у аграрних підприємствах.

Об'єктом дослідження є організація і методика обліку та контролю діяльності підрозділів у аграрних підприємствах Вінницької області на прикладі ТОВ «Урожай-С» с. Біляни Чернівецького району та інших аграрних підприємств Вінницької області.

Мета і завдання дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і методичних положень та розробці науково-практичних рекомендацій щодо створення і функціонування ефективної системи управлінської звітності в аграрних підприємствах.

Завданнями роботи є: узагальнення і систематизація наукових підходів щодо визначення сутності, класифікації та цільового призначення управлінської звітності; виділення та розкриття сутності принципів і вимог до формування управлінської звітності та визначення інформаційні потреби її користувачів, враховуючи особливості галузі та запити управлінської діяльності; можливі напрями використання облікової та звітної інформації в процесі реалізації управлінських рішень в сфері аграрного виробництва; удосконалення форм управлінської звітності з метою ефективного використання звітної інформації та гармонізації показників внутрішньої і зовнішньої звітності в інформаційному забезпеченні управління аграрним підприємством.

За результатами дослідження виділені методичні підходи до формування і подання управлінської звітності, застосування яких забезпечить інформаційну насиченість звітів адекватну до конкретних потреб користувачів; пропозиції щодо інтеграції даних різних інформаційних підсистем для підтримки ефективних управлінських рішень; систематизовано комплекс вимог до системи управлінської звітності, який містить вимоги до інформації управлінської звітності та якісні характеристики системи звітних даних.

Одержані результати можуть бути використані для удосконалення інформаційного забезпечення управління аграрними підприємствами, спрямованого на підвищення ефективності та результативності господарського процесу.

Ключові слова: управління, доходи, витрати, результати діяльності, звітність, первинні документи, форми внутрішньої звітності, центри відповідальності, управлінський контроль, управлінські рішення.

Магістерська робота містить 118 сторінок, 12 таблиць, 23 рисунків, список використаних джерел включає 114 найменувань, додатків.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ	9
1.1. Концепція управлінської звітності, її практична цінність та класифікація	9
1.2. Принципи формування показників управлінської звітності	25
1.3. Організаційно-технологічні особливості аграрного виробництва та їх вплив на побудову системи управлінської звітності	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ	45
2.1. Організаційне забезпечення системи управлінської звітності аграрного підприємства	45
2.2. Методичні аспекти формування управлінської звітності та її подання	52
2.3. Використання облікової та звітної інформації в процесі реалізації управлінських рішень	61
2.4. Інформаційне середовище формування управлінської звітності аграрних підприємств	74
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	76
3.1. Формування оперативної управлінської звітності за центрами відповідальності	76
3.2. Гармонізація внутрішньої та зовнішньої звітності в системі управління аграрним підприємством	83
3.3. Взаємозв'язок управлінської звітності з функціями управлінського обліку сільськогосподарської діяльності	92
3.4. Здійснення процедур управлінського контролю на основі управлінської звітності	97
ВИСНОВКИ	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107
ДОДАТКИ	118

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Концепція управлінської звітності, її практична цінність та класифікація

Управлінський облік як нова модель і підсистема бухгалтерського обліку виник у 50-х роках минулого століття в передових країнах Заходу. Передумовами його виокремлення із традиційного бухгалтерського обліку було загострення зовнішньої і внутрішньої конкуренції, все зростаючі інфляційні процеси, що супроводжувались економічними кризами, погіршення соціально-економічних відносин. Все це вимагало створення інформаційної системи, здатної водночас передбачати розвиток подій, реєструвати факти здійснення подій у різних форматах, контролювати процес здійснення подій, оперативно аналізувати відхилення із встановленням впливу факторів і винуватців, оцінювати рівень відповідальності керівних осіб у межах сфер і центрів, готувати альтернативні варіанти управлінських рішень поточної і перспективної діяльності. Такою системою і став управлінський облік, попередником якого були калькуляційна бухгалтерія і виробничий облік [19].

Управлінський облік з'явився під впливом розвитку і поглиблення ринкових процесів як елемент практичної діяльності підприємства. Тоді вперше постало питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів і технологією облікового процесу, на «виході» з якого мав бути одержаний інформаційний продукт із повними, наперед заданими параметрами. Саме такий методологічний підхід став основою для поділу традиційного обліку на фінансовий і управлінський, покликаний задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів – зовнішніх і внутрішніх. Проте такий поділ здебільшого став формальний. Адже більшість підприємств, які раніше використовували лише окремі елементи управлінського обліку в системі виробничого обліку і в подальшому продовжують застосовувати їх в обліковій практиці. Нині актуалізується необхідність в оперативному фінансовому

моделюванні діяльності підприємства. А так як недоліком існуючої системи бухгалтерського обліку, як основного постачальника економічної інформації, є недостатня прив'язка його до конкретних умов управління, то за допомогою управлінського обліку стане можливим орієнтація уваги управлінського персоналу на вирішальні фактори успіху : якість, інновації, час тощо.

Неоднозначне тлумачення концепцій управлінського обліку у процесі його еволюційного розвитку обумовили науковий і практичний інтерес до даної проблеми. Слід відзначити перевагу практичного досвіду перед теоретичним надбанням у напрямку розвитку окремих методик управлінського обліку. Це спонукає до посилення наукових досліджень стосовно розробки нових моделей і вдосконалення методології управлінського обліку на сучасному етапі розвитку економічної системи в умовах глобалізації. Використання методів управлінського обліку для конструювання дослідження та цілеспрямованого вибору моделей, які дозволяють суттєво скоротити ступінь невизначеності, забезпечує необхідну підтримку прийняття рішень по управлінню підприємством відповідно до цілей, що задаються. Забезпечення такої підтримки передбачає надання особам, які приймають рішення, можливо більш повної, своєчасної та достовірної інформації про стан та функціонування підприємства у сегменті ринку, про можливі варіанти поведінки підприємств-конкурентів.

Новою системою, яка не є заміником бухгалтерського обліку, а його доповненням, є система управлінського обліку, яка передбачає інтеграцію процесів планування, обліку, контролю та аналізу. Управлінський облік є «мовою бізнесу», невід'ємним атрибутом системи управління підприємством, у ході якого реалізується його концепція функціонування та розвитку. Процес управління включає три види діяльності: розпорядження про виконання завдань; координація робіт в процесі виконання завдань; контроль за виконанням завдань. Вказані види діяльності потребують відповідного обліково-інформаційного забезпечення, отриманого оперативно і з визначеною аналітичною структурою. Формуючи концептуальні основи управлінського обліку, безумовно потрібно орієнтуватися на інформаційні запити

управлінської системи, враховуючи її розвиток і спрямування цілей. Концептуальна основа управлінського обліку є викладенням окремих концепцій (правил ведення), на яких ґрунтується методологія і практика впровадження. Концепції не є константами, оскільки стрімкі зміни економічних процесів вимагають нових форматів інформаційного забезпечення, яке за старими правилами створити неможливо. Рух вперед спричиняє розвиток, що є передумовою появи нових теорій, спроможних задовольнити практичні перетворення [19].

Особливістю останніх десятиліть є посилення уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Розвиток ринкових відносин в Україні співпадає з ростом ролі міжнародної інтеграції в сфері економіки, що пред'являє певні вимоги до однорідності та зрозумілості принципів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються в різних країнах світу, до формування алгоритмів використання прибутку, податкової бази, умов інвестування та капіталізації зароблених засобів. Такі зміни вимагають перегляду організаційних та методологічних принципів вітчизняного бухгалтерського обліку та звітної інформації [13].

Звітність виконує важливу функціональну роль в системі інформаційного забезпечення управління підприємством, адже в ній інтегрується інформація усіх видів обліку, що представляється заінтересованим користувачам. На сучасних підприємствах виникає об'єктивна необхідність в одержанні інформації менеджерами різних рівнів управління відповідно до виконуваних функцій і повноважень. Інформація повинна надходити на різні рівні управління в тих обсягах і в ті терміни, які дозволили б приймати управлінські рішення, адекватні ситуації на підприємстві, враховуючи при цьому вплив зовнішніх чинників [7].

Управління підприємством можна розглядати як процес прийняття рішень в інформаційному середовищі, в якому підприємство не просто функціонує, а знаходиться під його впливом і коригує свою діяльність на підставі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище. Звітність є елементом комунікації та зворотного зв'язку між користувачами звітної

інформації та обліковою системою. Якщо керівники не матимуть достатньої інформації, вони будуть змушені приймати неефективні рішення, тобто рішення, що базуються на недостатній, неконкретній, недостовірній інформації, або ухвалені не своєчасно, що не дасть можливості вирішити проблему [15].

Сучасний стан інформаційного забезпечення процесу управління підприємством не відповідає вимогам сьогодення через такі причини [15]:

- інформація, що накопичується на підприємстві не пов'язана з потребами конкретних менеджерів різних рівнів управління та їх повноваженнями (відповідальністю);

- на підприємствах рідко застосовують оцінку результатів ухвалених рішень і часто не здійснюють коригувальні дії засобами зворотного зв'язку;

- використання існуючих спеціальних форм внутрішньої (внутрішньовідомчої) звітності вимагає від менеджера спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку або спеціальних знань щодо особливостей технологічного процесу.

Змінилися функції і зміст обліку, виникла необхідність в оперативному фінансовому моделюванні діяльності підприємства. Недоліком існуючої системи бухгалтерського обліку, як основного постачальника економічної інформації, є недостатня прив'язка його до конкретних умов управління, то за допомогою управлінського обліку стане можливим орієнтація уваги управлінського персоналу на вирішальні фактори успіху : якість, інновації, час тощо. Ототожнення управлінського обліку з виробничим, не дає першому вийти за межі фінансового обліку, а отже, втрачається автономність управлінського обліку. Береться до уваги лише вирішення практичних завдань управлінським обліком, що значно звужує його поняття. Найбільш прийнятними погляди вчених, які підтримують ідею виділення управлінського обліку в окрему підсистему єдиного бухгалтерського обліку. Необхідно розширити повноваження сучасного вітчизняного бухгалтерського обліку через врахування потреб управлінського апарату в інформації із залученням досвіду, в галузі управлінського обліку, країн із розвиненою економікою. Але при цьому не потрібно безглуздо копіювати досвід систем зарубіжного обліку економічно

розвинених країн. Лише за допомогою системного підходу до організації обліку, з врахуванням національних особливостей розвитку економіки та управління, стане можливим належне функціонування облікового апарату – основи управління. Необхідно використати переваги із поєднання єдиної організації вітчизняної системи обліку в головних її елементах і зарубіжного облікового досвіду по тим позиціям, гнучкості яких вимагає процес розвитку ринкових відносин в Україні [30].

Незважаючи на різноманітність інформації, яку використовують у процесі управління підприємством, ключову роль у ній відіграє інформація бухгалтерського обліку, систематизована у звітності, завдяки якій можна постійно одержувати системну інформацію про стан господарюючого суб'єкта.

Завдяки своїй унікальності (по-перше, в системі бухгалтерського обліку відповідно до законодавства фіксується вся інформація про наявність і руху майна підприємства, його капіталу й зобов'язань, визначаються результати діяльності; а по-друге, кожна операція має документальне підтвердження) інформація бухгалтерського обліку може бути корисною на всіх стадіях процесу управління. Характерною особливістю методів управлінського обліку є не констатація об'єму витрат, а дослідження зміни їх величини в залежності від конкретної ситуації. При цьому слід наголосити, що загальний масив методів управлінського обліку не заперечує існування функцій менеджменту як таких, а лише за допомогою інформаційного забезпечення, створює умови для ефективного виконання ними свого призначення. Методи управлінського обліку вийшли за межі методів виробничого обліку завдяки інтеграції елементів методів, за допомогою яких реалізують функції управління, маючи за мету в процесі прийняття управлінського рішення отримати оптимальний результат не лише на протязі поточного періоду, але і на перспективу [30].

Основними причинами невикористання або невдалого використання інформації, підготовленої в системі бухгалтерського обліку в управлінні є [19]:

- недосконалість і непостійність законодавства, що регламентує бухгалтерських облік;
- інерційність бухгалтерського обліку;

- відсутність єдиної методики використання облікової інформації в управлінні підприємством;
- недостатня кваліфікація і досвід бухгалтерів і менеджерів усіх рівнів управління, тощо.

Стан задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів можна охарактеризувати таким чином:

- складання та подання фінансової, податкової і статистичної звітності регламентується на законодавчому рівні (встановлені форми звітів, методика їх складання, строки подання);
- відбувається реформування бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), хоча на сьогодні відсутня можливість перевірити ефективність проведених заходів, оскільки, за МСФЗ, метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, корисної для широкого кола користувачів під час ухвалення економічних рішень, а нерозвинутість фінансового ринку призводить до того, що фінансова звітність не потрібна зовнішнім користувачам (крім деяких випадків), у тому числі є недостатньо повною для державних органів, що доводить існування податкової звітності.

Щодо можливостей бухгалтерського обліку задовольняти інформаційні потреби управлінського апарату в сучасних умовах, то слід звернути увагу на обмежену здатність бухгалтерського обліку створювати потрібну для прийняття управлінських рішень інформацію. Забезпечувати внутрішніх користувачів обліковою інформацією відповідно до чинного законодавства покликаний внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [98].

В економічній літературі та на практиці зустрічаються різні підходи до організації управлінського обліку, оскільки існують різні погляди на місце управлінського обліку в інформаційній системі підприємства і взаємозв'язок фінансового й управлінського обліку.

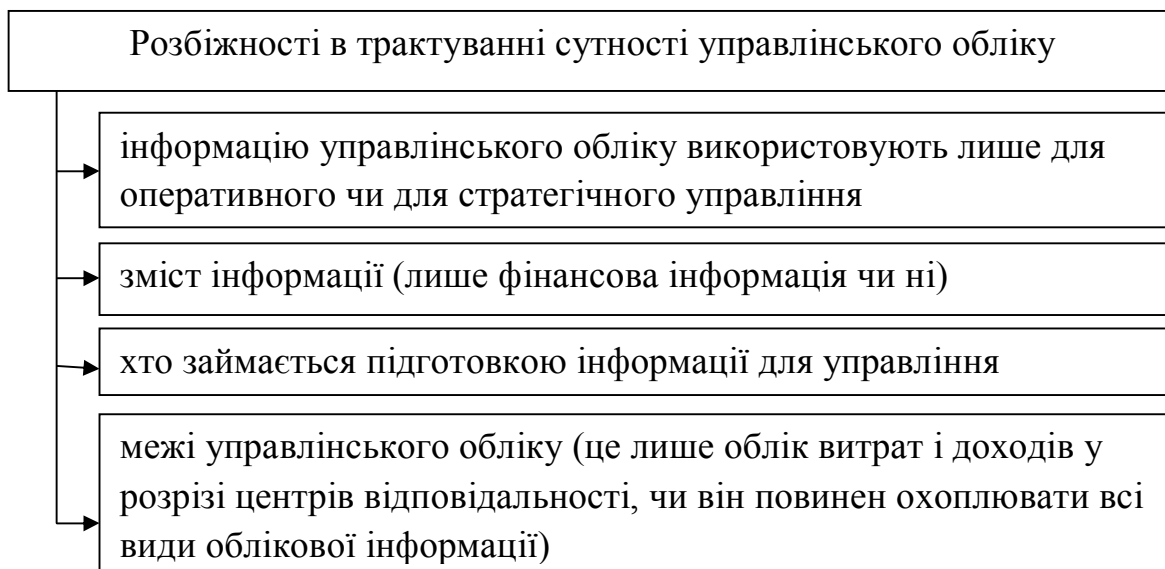


Рис. 1.1. Основні розбіжності в трактуванні сутності управлінського обліку, що впливає на управлінську звітність

Метою впровадження управлінського обліку та використання облікової інформації в управлінні є вирішення таких завдань:

- забезпечення максимальної ефективності використання усіх ресурсів підприємства;
- інформаційна підтримка управлінських рішень щодо різних аспектів господарської діяльності;
- забезпечення можливості планування і контролю результатів діяльності в розрізі структурних підрозділів, видів діяльності та підприємства в цілому тощо.

Інформаційні системи управління залежать від ряду факторів, серед яких основними є:

- галузь діяльності (виробництво, торгівля, сфера послуг);
- обсяг діяльності (мале, середнє, велике підприємство);
- організаційна структура підприємства;
- наявність, доступність і сприйняття програмного забезпечення;
- рівень кваліфікації менеджерів підприємства тощо.

Однак, на основі одних лише теоретичних досліджень виявити універсальні підходи до створення інформаційної бази, яка б задовольняла вимоги системи управління виробничим підприємством на сучасному етапі не

можна. Це зумовлює потребу розробки концептуально нової обліково-інформаційної системи на основі єдиної системи інтегрованого обліку, у якій би поєднувалися всі види інформації, що використовуються в процесі управління. Необхідність такої нової концепції пояснюється розумінням таких підходів до використання інформації в процесі управління фінансово-господарською діяльністю підприємства (рис. 1.2) [42, с. 53].

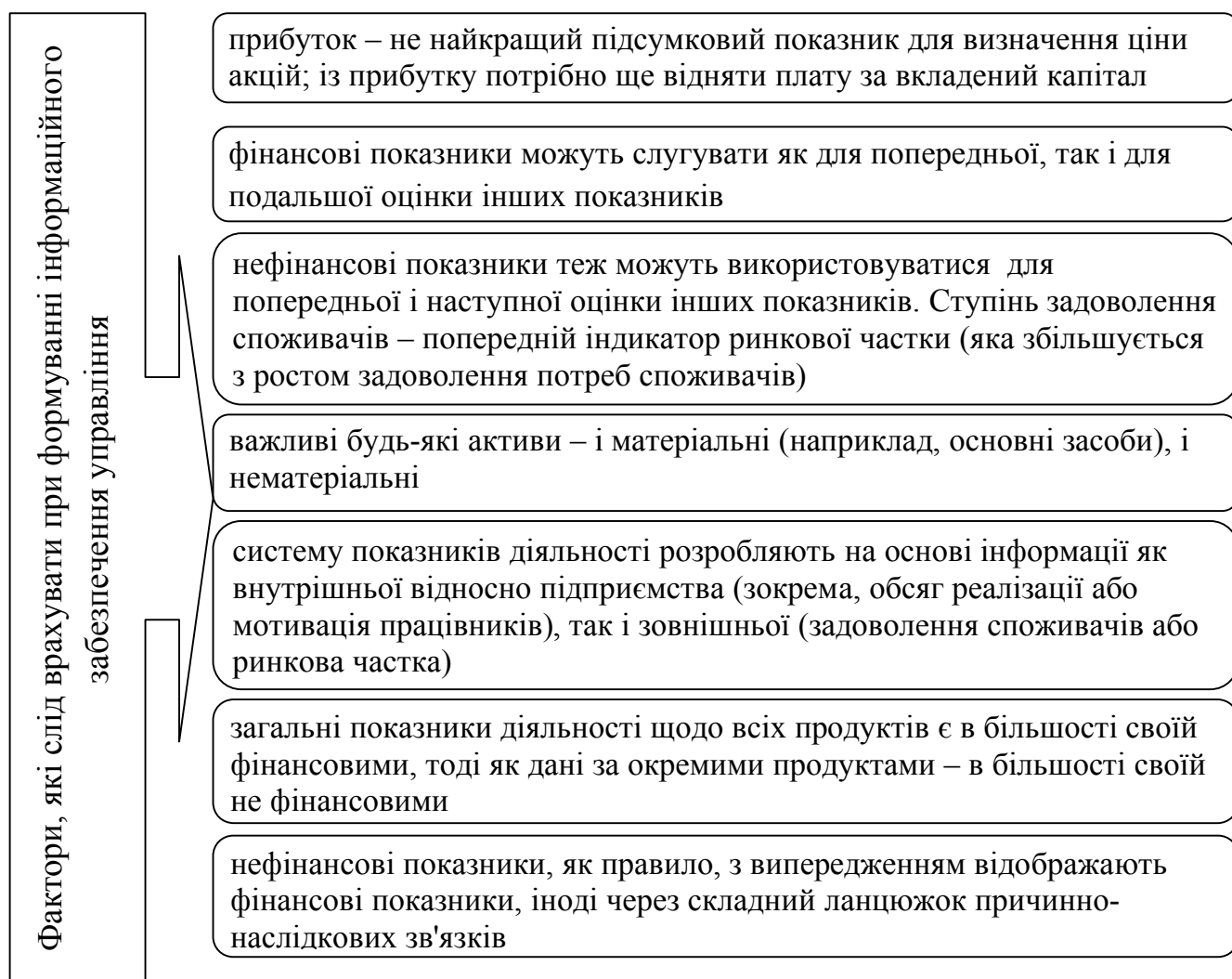


Рис. 1.2. Фактори, які слід врахувати для забезпечення ефективного інформаційного забезпечення системи управління [42]

В сучасних умовах менеджмент кожного підприємства намагається побудувати інформаційну систему підтримки управлінських рішень, враховуючи власні особливості, можливості й потреби. Менеджерів цікавить не те, як називається ця система (управлінський облік, контролінг, бюджетування, система збалансованих показників тощо), а інформація, яку вона надає, тобто

звітність. Зважаючи на те, що термін «звітність» можна трактувати як систему показників, що характеризують умови й результати діяльності підприємства, бюджети, стратегічні карти, звіти про собівартість і таке інше, є ні чим іншим як управлінською звітністю [49].

Необхідність обґрунтування наукових основ формування управлінської звітності зумовила потребу в дослідженні теоретичних і практичних аспектів, які розглядались у працях вітчизняних науковців. Основні існуючі підходи до визначення категорії внутрішньої звітності наведені в додатку А. Таким чином, при визначенні категорії «управлінська звітність» науковці використовують наступні терміни: «внутрішня», «внутрішньогосподарська», «оперативно-технічна (оперативна)» звітність [64].

У сучасній економічній літературі недостатньо уваги приділено проблемам формування і використання управлінської звітності. Управлінську звітність можна розглядати у вузькому значенні – звіти про виконані дії за завданням керівника. У більш широкому розумінні це діюча на підприємстві система надання керівництву підприємства структурованої інформації (у вигляді документів: довідок, звітів, записок і т.ін.) про всі аспекти діяльності підприємства [64].

Партин Г.О. називає її внутрішньою і тлумачить як «сукупність впорядкованих показників і іншої інформації. В ній дається інтерпретація відхилень від цілей, планів і кошторисів, без чого облік залишається формальним скупченням цифрових даних, непридатних для цілей внутрішнього управління» [74].

Карпенко О.В. зазначає, що: «внутрішня звітність підрозділів - це система взаємозв'язаних показників, що характеризує результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу» [30].

Дещо ширше розглядає сутність управлінської звітності В.Ю. Ларіков: «управлінська звітність - це комплекс взаємозв'язаних даних і розрахункових показників, що відбивають функціонування організації як суб'єкта господарської діяльності згрупованих в цілому по підприємству і в розрізі структурних підрозділів» [43].

Сидоренко Р.В. ототожнює управлінську звітність з оперативно-технічною, оскільки, на думку автора, в останні роки термін «оперативно-технічний облік», який є джерелом складання такої звітності, практично витіснений поняттям «управлінський облік» [100, с.327]. Ми не погоджуємось з думкою автора, оскільки вважаємо, що оперативна (оперативно-технічна) звітність є складовою управлінської звітності, і аж ніяк не є її тотожним поняттям.

Партин Г.О. відносить до оперативно-технічної звітності таку, яка містить показники роботи окремих підрозділів, цехів, дільниць, служб підприємства за невеликі проміжки часу – добу, п'ятиденку, тиждень, декаду і зазначають, що ця звітність використовується для контролю за ходом виконання завдань і оперативного регулювання процесу виробництва, фінансових розрахунків придбання виробничих запасів, реалізації тощо [74, с.190].

Окремі науковці наводять відмінні особливості управлінської звітності від фінансової та податкової, основною з яких є те, що інформація управлінської звітності є більш докладною та включає як практичні так і прогнозні показники. Проте, якщо розглядати звітність з точки зору задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, то до неї можна віднести інформацію фінансової звітності, зокрема ту, яка впливає на прийняття ними управлінських рішень. Таким чином, на нашу думку, фінансова звітність теж в певній мірі є управлінською.

Ми погоджуємось з думкою Кучеренко Т.Є., яка визначає управлінську звітність на макрорівні (макрорівнева) – «це економічна модель об'єкта управління (або окремих його елементів), яка є інструментом моніторингу і контролю суб'єктом управління, використовуваним з метою впливу на функціонування цього об'єкта» та на мікрорівні (мікрорівнева) – «визначена як сукупність підсумкових показників, що являють собою результативну частину обліково-аналітичної інформації, регульованої завданнями управлінської діяльності в межах організації за форматом, обсягом, змістом і часовими параметрами, визначеними суб'єктом управління» [40].

В ринкових умовах господарювання, для забезпечення результативного управлінського впливу на процеси відтворення, управлінська звітність стає найбільш надійним і інформативним джерелом, що реалізується через функції та завдання звітності.

Внутрішні функції бухгалтерського обліку – це результат впливу і врахування внутрішніх причин його становлення та розвитку. Якісне їх виконання – це суттєвий, але технічний елемент професійної діяльності бухгалтера. Внутрішні функції обліку зумовлені також і зовнішніми його функціями. Останні, в свою чергу, взаємопов'язані з об'єктами обліку через механізм управління, в основі якого лежать економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, які постійно розвиваються. Облік виконує такі зовнішні функції: науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регулюючу, правового захисту суб'єктів господарювання, прогностичну [15].

Узагальнюючи результати теоретичних та практичних досліджень можна зробити висновок про те, що система управлінської звітності виконує наступні функції:

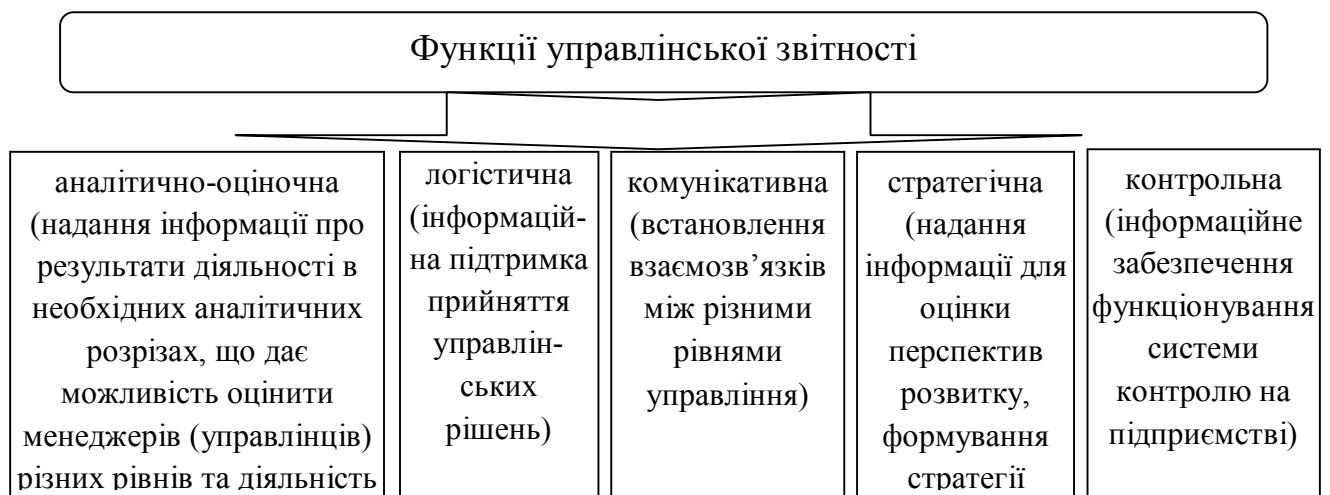


Рис. 1.3. Функції управлінської звітності та їх характеристика

Визначення завдань управлінської звітності доцільно формувати за трьома напрямками:

1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу – представляти показники в динаміці; в порівнянні з іншими рівнозначними структурними

одинами; в порівнянні з середніми значеннями по галузі; в розрізі впливу найбільш залежних факторів; моніторинг доцільності і вагомості окремих аналітичних показників;

2) для інформаційного забезпечення контролю та планування – приведення змісту звітних форматів у відповідність до бюджетних таблиць; забезпечення співставності звітних і бюджетних показників і методик їх розрахунків; дотримання частоти подання звітних форм (особливо у випадку контролю діяльності керівників структурних одиниць);

3) інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень – передбачення альтернативних варіантів по кожному окремому рішенню; наявність кількісних і якісних показників з коротким описом, зробленим відповідним фахівцем; представлення додаткових показників на вимогу зацікавлених користувачів.

Розглянуті визначення доводять неоднорідність поглядів на управлінську звітність. Зокрема можна не погодитися стосовно того, що система управлінської звітності є елементом системи управлінського обліку, адже управлінська звітність, як зазначалося вище, не завжди є кінцевим етапом управлінського обліку, тобто вона може бути сформована (в якомусь конкретному випадку) і за даними фінансового обліку – взагалі без управлінського обліку [7].

Тому варто розглянути підходи до класифікації звітності. Традиційним серед авторів є поділ звітності на статистичну, бухгалтерську та оперативну. В умовах адміністративного управління, оперативна звітність домінувала над усіма, так як надавала безперервний потік нормативної оперативної інформації щодо стану виконання окремих виробничих процесів [9, 14].

З початком створення нових ринкових суб'єктів господарювання (з 1991 року), в науковий обіг вводиться поняття «фінансова звітність», що зумовило новий підхід до класифікації звітності серед вчених. Підприємствам надається повна юридична та економічна самостійність, тому подання оперативної звітності про хід виконання господарських планів зовнішнім користувачам скасовано. Функції оперативного обліку передано управлінському обліку,

якому підпорядковані всі складові господарської діяльності обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів [32]. Таким чином, логічним є те, що оперативна звітність в сучасних умовах господарювання входить до складу управлінської звітності.

На сучасних підприємствах виникає об'єктивна потреба у побудові інтегрованої системи інформаційної підтримки процесу управління – системи управлінської звітності [4].

Метою системи управлінської звітності є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної у різних підсистемах обліку, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, пропонованих до звітності господарюючих суб'єктів, і підготовка звітів у тій формі та в ті терміни, які відповідають запитам різних груп користувачів [27].

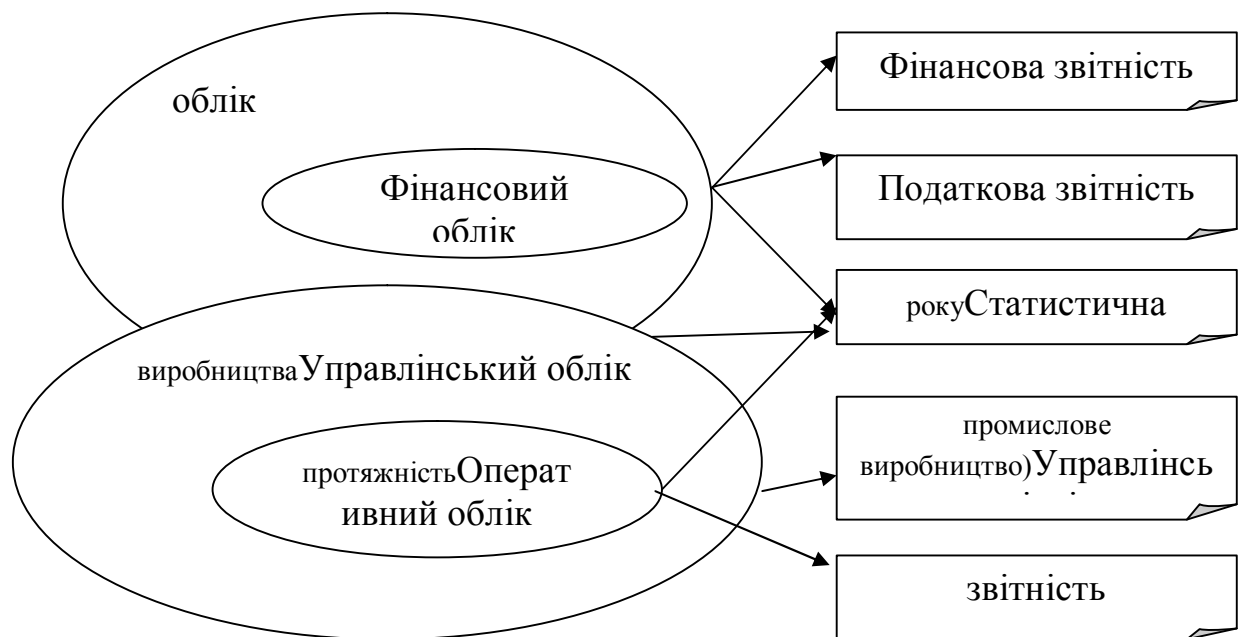


Рис. 1.4. Диференціація звітності за джерелами її облікового забезпечення

Перераховані види звітності задовольняють інформаційні потреби різних користувачів (зовнішніх і внутрішніх), формуються на підставі різних критеріїв та джерелом їх облікового забезпечення є різні види обліку. Але при цьому дані бухгалтерського обліку є джерелом формування управлінської звітності, і в той же час дані управлінського обліку можуть використовуватись при

складанні фінансової та статистичної звітності. Для оптимізації ресурсів, необхідних для формування усіх видів звітності необхідно впроваджувати на підприємствах інтегровану систему збору і обробки інформації, при якій одна і та ж інформація використовуватиметься для формування різних звітів, враховуючи при цьому різні критерії.

Проаналізувавши та врахувавши наукові підходи вчених, пропонуємо наступну класифікацію звітності підприємств (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація звітності підприємств [36, 47]

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види звітності	Характеристика
1	періодичність формування та представлення	річна	законодавчо закріплені періоди подання фінансової, податкової та статистичної звітності
		квартальна	
		місячна	
		щотижнева	характерні періоди для подання управлінської звітності, зокрема оперативної (встановлюються на підприємстві самостійно)
		щоденна	
щогодинна			
2.	тип суб'єкта господарської діяльності	індивідуальна	складається підприємством – юридичною особою
		сегментарна	фінансова та управлінська звітність, яку формують підприємства з відособленими підрозділами
		консолідована (зведена)	
корпоративна	формують великі корпорації, холдинги		
3	задоволення інтересів категорії користувачів	зовнішня	фінансова, статистична та податкова звітність, що задовільняє запити зовнішніх користувачів
		внутрішня	задовільняє потреби керівників (менеджерів) різних рівнів управління підприємством
4	публічність представлення	публічна	звітність, що публікується в засобах масової інформації згідно вимог чинного законодавства
		конфіденційна	звітність, інформація якої є конфіденційною (управлінська звітність підприємства)
5.	за обліковим забезпеченням (за джерелом формування)	бухгалтерська (фінансова, податкова)	формується за даними бухгалтерського обліку
		статистична	джерелом формування є дані бухгалтерського та оперативного обліку
		управлінська	формується за даними управлінського, бухгалтерського та оперативного обліку
		оперативна	формується за даними оперативного обліку
6.	за характером впливу на об'єкт управління	макрорівнева	управління галузями народного господарства
		мікрорівнева	управління підприємством
7.	за способом подання	фактично передана	особисто передана
		електронна	передана через мережу Інтернет або на електронних носіях
		поштова	передана поштою

Для формування та ефективного функціонування системи управлінської звітності на підприємстві, необхідно попередньо забезпечити її обґрунтованою диференціацією (класифікацією) за найбільш характерними ознаками. Систематизація та узагальнення видів управлінської звітності, що наводиться в працях вітчизняних та зарубіжних вчених, узагальнена на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Ознаки класифікації внутрішньої управлінської звітності

Крім представлених на рис. 1.5. ознак виділяють класифікацію:

- по періодичності (денна, тижнева, декадна, місячна, квартальна, піврічна, річна, управлінська звітність операційного циклу);
 - за періодом часу, який охоплений інформацією бухгалтерською управлінською звітністю (включає показники лише одного звітного періоду, містить результати звітного і одного попереднього періоду, містить результати звітного і декількох попередніх періодів, містить тільки планові рівні показників та рівень їх виконання);
 - за елементами звітності, інформація по яких представлена у звітних документах (внутрішня управлінська звітність про величину активів, зобов'язань і капіталу за період і по стану на звітну дату; про трудові ресурси; про прибутки і збитки; про ефективність інвестиційної політики; про зовнішнє середовище підприємства).

Основною відмітною характеристикою вищенаведеної класифікації бухгалтерської управлінської звітності є те, що в основі виділення її видів та класифікаційних ознак покладено принципи формування звітності. Необхідно наголосити на тому, що систему управлінської звітності необхідно розглядати саме як систему, оскільки на сьогодні це є закономірним і об'єктивним, адже використання системного підходу значно розширює методологію дослідження.

Отже, система управлінської звітності – система інформаційної підтримки процесу управління, метою якої є забезпечення інформаційних потреб користувачів, що полягає у формуванні показників на основі інформації, одержаної із різних підсистем, і підготовка звітів у тій формі і в ті терміни, які відповідають запитом різних груп користувачів. Управлінська звітність є засобом інформаційного забезпечення процесу управління підприємством. Інформаційною базою формування управлінської звітності є дані фінансового, управлінського, податкового обліку й інших інформаційних підсистем. Лише після визначення інформаційних потреб апарату управління, форм, змісту, періодичності формування і подання управлінської звітності вирішують питання щодо організаційної, методичної і технічної її складової.

1.2. Принципи формування показників управлінської звітності

Управлінська звітність є способом донесення управлінської інформації до її користувачів, тому настільки важливо зупинитися на характеристиці концептуальних засад функціонування системи управлінської звітності, тобто її принципах. Принципи формування показників визначають не лише теоретичну основу показників бухгалтерської управлінської звітності, а покладені в основу класифікації всієї звітності, впливають на формат її представлення, визначення якого є найважливішим етапом розробки системи показників бухгалтерської управлінської звітності.

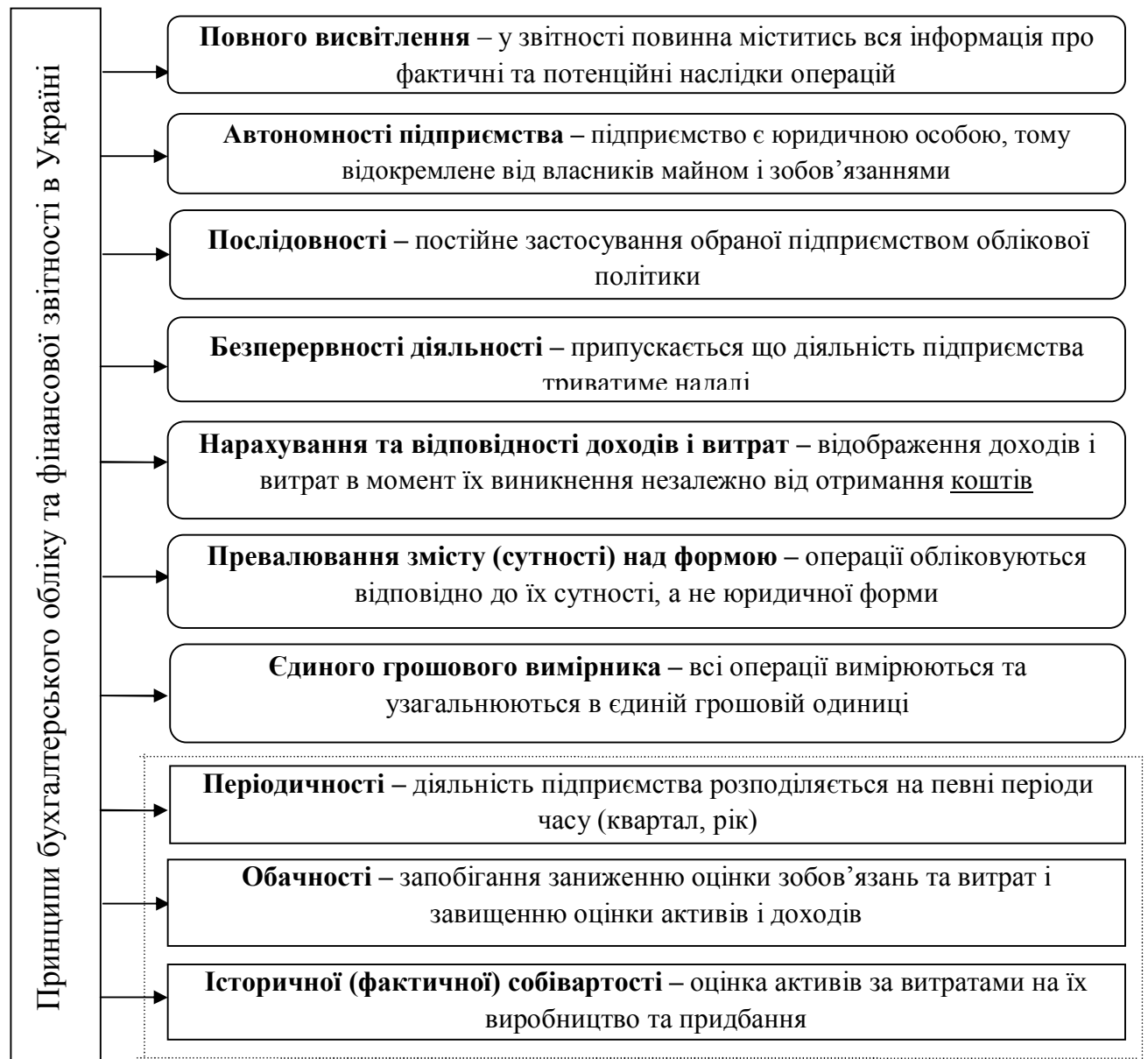
Аналіз публікацій показав різне ставлення авторів до виділення принципів управлінського обліку й управлінської звітності. Зокрема зустрічається часткове використання принципів бухгалтерського обліку, використання в якості принципів якісних характеристик звітності або вимог до інформації у звітності, що достатньо ґрунтовно досліджено. В реаліях українського економічного середовища, актуальними є теоретичні і практичні розробки, що спрямовані на пошук варіантів впровадження принципів та вимог МСФЗ на вітчизняних підприємствах, а також вироблення механізмів, що дозволяють адаптувати їх в практику формування та представлення звітності заінтересованим користувачам.

Принципи бухгалтерського обліку – універсальні положення, що застосовують для вирішення практичних завдань. Вони носять загальний характер і є основою побудови концепції бухгалтерського обліку [8].

Більшість вчених визначають принципи як основні положення, базові концепції бухгалтерського обліку, проте, окремі науковці під принципами розуміють правила, якими слід керуватись під час ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності.

Принципи бухгалтерського обліку та звітності є невід’ємною частиною їх концептуальної основи в певній країні, тому їх визначення регламентовано власними законами та міжнародними стандартами фінансової звітності. В законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

[85] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [67] наведено десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 1.3).



..... виключені відповідно до змін від 05.10.2017 р.

Рис. 1.6. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності [85]

Принцип безперервності діяльності передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, припускаючи, що його діяльність триватиме далі. Таким чином, протягом всього існування підприємства повинне забезпечуватись ведення обліку та складання звітності. Займаючи в системі принципів центральне місце, він спричинює формування інших спеціальних принципів: майнового відокремлення, послідовність облікової політики, часова визначеність, відповідність витрат доходам, суттєвість, обережність

(консерватизм). Автономність підприємства – принцип, який передбачає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників, тому особисте майно і зобов'язання власників не повинне відображатись у звітності. Даний принцип має важливе значення на сьогодні, і хоча він визначався й раніше, проте у зв'язку з відсутністю інших форм власності, крім державної, увага на ньому не акцентувалась [70].

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій в фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці. Можна стверджувати, що ніколи і ні при яких обставинах ні у нас, ні в будь-якій іншій країні ніхто з бухгалтерів навіть не пробував обійти цей принцип (хоча при цьому міг ніколи і не чути про нього), бо неможливість використання на одному балансі різних видів валют очевидна: рівність (балансу) не дотримується [13]. Але, на думку окремих науковців даний принцип за своїм змістом варто визнати як обмеження якісних характеристик звітної інформації. «Іноді користувачі потребують інформації про активи підприємства у натуральних вимірниках, особливо це важливо при обліку основних засобів та товарно-матеріальних цінностей. Тому закріплення даного принципу законодавчо значно обмежує інформацію, яка б могла бути повідомлена про підприємство та відповідним чином впливає на рішення різних груп користувачів» [31].

Повне висвітлення – принцип, який передбачає, що у фінансовій звітності повинна міститися інформація про фактичні й потенційні наслідки операцій та подій, які в подальшому можуть впливати на прийняття управлінських рішень. Варто відмітити, що принцип обачності та повного висвітлення мають неузгоджений характер. Принцип послідовності передбачає формування на підприємстві облікової політики та постійне її застосування. При цьому будь-які зміни в обліковій політиці повинні бути обґрунтовані та відображені у фінансовій звітності[85].

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансових результатів необхідно зіставляти доходи з тими витратами, які були здійснені для їх отримання, при цьому доходи і витрати

відображаються у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і виплати грошей. Варто зазначити, що навколо другої частини даного принципу (відповідності доходів і витрат) триває дискусія серед науковців, оскільки не завжди (особливо в сільському господарстві) можна зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів [85].

Принцип превалювання змісту (сутності) над формою передбачає відображення в обліку будь-якої господарської операції не за формальними ознаками, а залежно від її економічного змістовного навантаження. У випадку, якщо між юридичним і економічним осмисленням факту господарського життя існує протиріччя, бухгалтеру слід вибрати економічну інтерпретацію факту господарського життя у збиток юридичній [85].

Відповідно до змін, внесених до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у 2017 році із переліку обов'язкових принципів виключено принцип історичної собівартості, обачності та періодичності. Ці зміни зумовлені переходом на МСБО та МСФЗ з метою наближення вітчизняної нормативної бази до вимог міжнародних стандартів.

Принцип періодичності висвітлює розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу (рік, квартал) з метою складання фінансової звітності. Принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Проте, історична вартість придбання активів не є дійсною мірою їх поточної вартості, оскільки не відображає зміни загальної купівельної можливості грошей та зміни цінностей окремих активів, вираженої в грошах; «історична» вартість придбання активів, які були використані в процесі отримання прибутку, не можуть бути основою для калькулювання прибутку; облікова практика зменшення вартості окремих активів шляхом списання із доходів означає, що таке списання можливе по всіх видах активів [8].

Однак, дотримання принципу історичної собівартості надзвичайно важливе через необхідність забезпечення відповідності принципу подвійного запису: активи мають бути зареєстровані в тій оцінці, за якою вони були придбані; реальність у відображенні фінансових результатів, оскільки в цьому

випадку на них не впливають наслідки переоцінки; об'єктивність, бо оцінка в цьому випадку ґрунтується на документах, причому за об'єкт оцінки дійсно була сплачена (має бути сплачена) відповідна сума грошових коштів [22, 84].

Принцип обачності передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Підкреслюючи важливість даного принципу, пропонується трактувати його наступним чином: «обачність – це застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню або завищенню вартості активів і витрат, для врахування їх при формуванні доходів підприємства». Виключення положення про використання методів оцінки з метою запобігання заниженню зобов'язання зі змісту принципу обачності пояснюється науковцем неможливістю виникнення подібних випадків заниження чи завищення, у результаті використання подвійного запису як елемента методу бух. обліку [25].

Таким чином, розглянуті принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що законодавчо закріплені в Україні, є базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та формування звітності. Проте, основним недоліком їх є те, що вони охоплюють інтереси лише зовнішніх користувачів звітності, їх використання при формуванні звітності не дасть можливості обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень внутрішніми користувачами звітності.

Для підвищення ефективності використання звітної інформації користувачами звітності, потрібен баланс між принципами бухгалтерського обліку, якісними характеристиками та вимогами до формування звітності. В НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначені якісні характеристики фінансової звітності, які зумовлюють її корисність для прийняття управлінських рішень користувачами: зрозумілість (інформація, що відображена у звітності повинна бути зрозумілою і розрахованою на однозначне її тлумачення), доречність (впливає на прийняття рішень), достовірність (не містить помилок і викривлень), зіставність (можливість порівнювати фінансові звіти за різні періоди) [67].

В науковій літературі питання щодо переліку, змістового навантаження та оптимального поєднання якісних характеристик, вимог та принципів формування звітних показників є дискусійними. Основною проблемою є те, що більшість авторів ототожнюють поняття «вимоги», «принципи» та «якісні характеристики», що підтверджує відсутність однозначності в розумінні науковцями категоріального апарату обліку та звітності.

Окремі науковці пропонують до принципів фінансової звітності, що передбачені в законодавстві, додати принцип комплексності (врахування усіх можливих загроз при побудові системи захисту облікових даних) та принцип безпеки і контролю (передбачає захист облікової інформації шляхом встановлення обмеження користувачів). Використання зазначених принципів в сучасних умовах господарювання дозволить підвищити контрольність звітної інформації для всіх груп користувачів [22, 25].

Зростання значення звітності при прийнятті управлінських рішень користувачами (управлінцями різних рівнів та контрагентами суб'єктів господарської діяльності) вимагає окреслення чіткого переліку принципів формування звітних показників. У вітчизняній та зарубіжній обліково-економічній літературі принципи формування управлінської звітності практично не визначені, що зумовлює об'єктивну необхідність у їх розробці. На рис. 1.7. представлено основні принципи, яких необхідно дотримуватись при формуванні та представлення управлінської звітності зацікавленим користувачам.

Управлінська звітність повинна відповідати принципу «проекування зверху», який передбачає задоволення запитів вищого менеджменту (вищих рівнів управління) в адекватній управлінській інформації. Необхідно враховувати цільову спрямованість звітності, а потім перевіряти чи достатньою є інформація в облікових документах та реєстрах для отримання відповідного звіту. Принцип агрегування (згорання інформації) передбачає, що детальність звітів зменшується у міру збільшення рівня керівника (менеджера), якому вони представляються, тобто керівництву повинні надаватися більш агреговані, тобто менш докладні звіти. Надмірна деталізація інформації у звітності може

призвести до інформаційного «перевантаження» користувачів та ускладнити розуміння звітності. Проте, варто враховувати те, що «зайва» стислість може спричинити втрату контексту, тобто, зменшити корисність звіту [30].

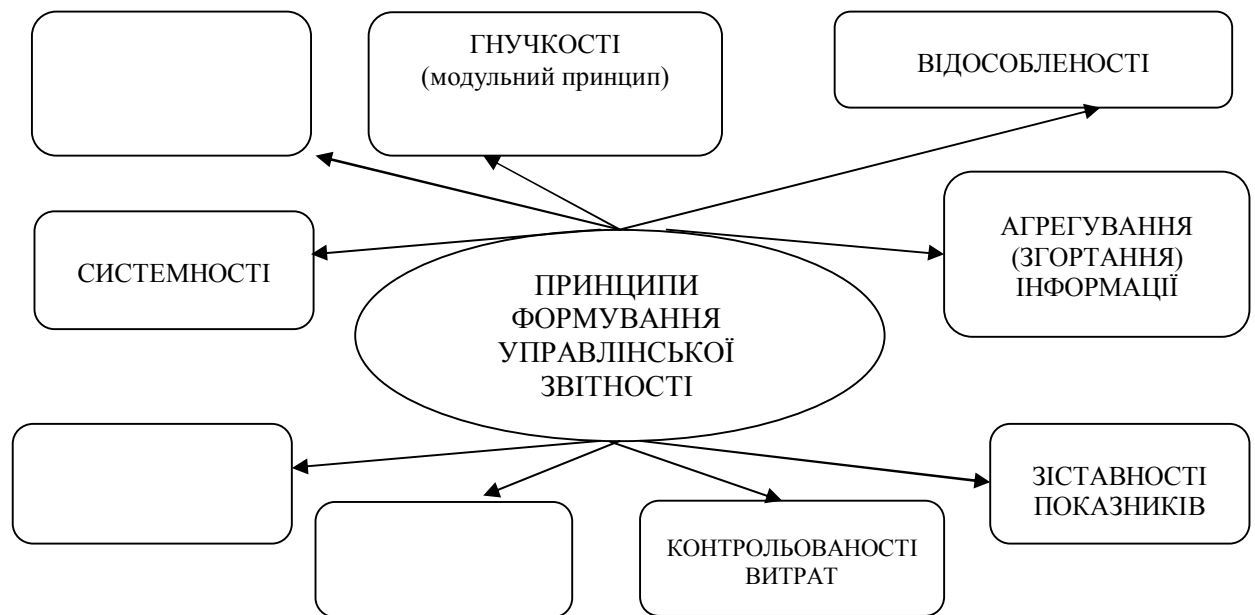


Рис. 1.7. Принципи формування управлінської звітності

Принцип ієрархічності передбачає необхідність уникати дублювання оперативної інформації, що призначена для центрів відповідальності нижчих рівнів відповідальності, для середнього та вищого рівнів управління.

Доцільним вважаємо формувати звіти для забезпечення керівників (менеджерів) оперативною управлінською інформацією, починаючи з нижнього рівня відповідальності, де можна безпосередньо впливати на результати роботи. Далі інформація консолідується відповідно до організаційної та ієрархічної структури відповідальності на підприємстві. При формуванні управлінської звітності слід враховувати рівень службової ієрархії посадовців в апараті управління підприємством, що зумовлює ранжирування даних по рівнях управління і по мірі їх важливості (корисності для прийняття рішень).

Організація формування управлінської звітності визначається специфікою діяльності економічного суб'єкта господарювання, а також особливостями роботи конкретного структурного підрозділу підприємства, що зумовлює важливість принципу відособленості (орієнтація на центри відповідальності).

При формуванні управлінської звітності необхідно дотримуватись принципу конкретності, тобто інформація в ній має бути спрямована на рішення конкретних завдань управління. Звітність, що містить інформацію, яка не потрібна менеджерів, знижує якість прийняття управлінських рішень.

Важливе значення для цілей управління підприємством має принцип своєчасності формування і представлення управлінської звітності, що передбачає забезпечення керівників підприємства необхідною інформацією до терміну ухвалення рішень. При цьому необхідно встановити контроль за балансом між швидкістю надання інформації та її достовірністю, при цьому при підготовці управлінської звітності забезпечити відповідність даних фінансового і управлінського обліку.

Для об'єктивної оцінки динаміки показників, що представлені в управлінській звітності, необхідно дотримуватись принципу зіставності інформації з минулими періодами. При цьому варто враховувати принцип аналітичності – управлінська звітність повинна містити не лише фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових, що зумовлено орієнтацією на виявлення чинників, що впливають на відхилення.

При формуванні звітів по рівнях управління слід дотримуватись принципу контрольованості витрат, який передбачає, що в звіті структурного підрозділу повинні відбиватися планові і фактичні величини тільки тих видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може здійснювати вплив. Принцип конфіденційності передбачає, що передача інформації, що представлена в управлінській звітності, повинна строго контролюватись з боку керівництва підприємства.

Варто зазначити, що особливе місце при формуванні управлінської звітності займає контроль, що зумовлює його взаємозв'язок з основними принципами та вимогами до її складання та подання [33]:

- необхідно проконтролювати відбиття усіх господарських процесів в системі управлінської звітності;
- між принципом оперативності та достовірності існує певний ризик в

отриманні неточних даних, що може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень, тому тут необхідно вбудувати контроль в сам процес підготовки будь-якого звіту (на підприємстві повинні існувати чіткі регламенти, процедури, методики розрахунків показників, відповідальні менеджери, регулярне навчання користувачів тощо);

- звітність повинна надаватися тільки тим користувачам, які несуть відповідальність за прийняття конкретних управлінських рішень, що зумовлює встановлення на підприємстві графіку документообігу управлінської звітності, який необхідно контролювати;

- більша частина інформації, що міститься в управлінській звітності, має конфіденційний характер, тому варто регламентувати та контролювати доступ до такої інформації.

Дотримання представлених принципів і вимог до складання та представлення управлінської звітності забезпечить єдність її формування і розуміння з боку усіх категорій користувачів, сприятиме спрощенню механізму використання звітних даних у процесі розробки управлінських рішень.

1.3. Організаційно-технологічні особливості галузі та їх вплив на побудову системи управлінської звітності

Сучасні агроменеджери, землевласники, орендодавці, інвестори, суспільні групи та інші контактні аудиторії потребують повного, своєчасного та достовірного інформаційного забезпечення, без системних засад організації якого неможливе ефективне управління розвитком агроструктур та сільських територій. У зв'язку з цим, посилюються вимоги до системи обліково-аналітичної підтримки управління земельними ресурсами аграрної сфери, яка має забезпечувати оперативні і стратегічні потреби агроменеджменту. Обліково-аналітичне забезпечення – це в першу чергу гарантоване якісне і своєчасне надання інформації для потреб управління. Його сутність проявляється у наданні допомоги, побудови конструктивної опори у спектрі обліково-аналітичного забезпечення для вирішення завдань ефективного розвитку АПВ на всіх рівнях господарського управління, в т.ч. управління

земельним ресурсам села. Система обліково-аналітичної підтримки аграрного сектору є комплексним поняттям, що включає сукупність засобів інформаційного, аналітичного, консалтингового, контрольного, прогностного характеру, які об'єднані у єдину систему, стратегічно орієнтовану на вирішення головної мети – підвищення рівня результативності розвитку бізнес-суб'єктів, аграрної сфери [75, 106].

Система обліково-аналітичної підтримки ефективного управління земельними ресурсами агроформувань у практичній діяльності виконує функції, властиві обліково-аналітичному забезпеченню [98]: 1) безпосередньо облікова; 2) аналітична; 3) контрольна; 4) стратегічна.

З огляду на значимість цих функцій вважаємо доцільним побудувати систему складових обліково-аналітичної підтримки управління в наступному вигляді (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Структура обліково-аналітичного забезпечення управління земельними ресурсами аграрного підприємства

Джерело: розроблено на основі систематизації результатів теоретичних досліджень [21].

Комплексність системи обліково-аналітичної підтримки зумовлює розширення функціональних завдань в напрямі наступних: 1) моніторингова (постійний аналіз та оцінка досягнутого рівня результативності використання земель сільськогосподарського призначення); 2) розробка галузевих програм, проектів відновлення земель, сільських територій та допомога у їх практичній реалізації; 3) консалтингове супроводження управлінських процесів; 4) організаційна, нормативно-правова, аудиторська, іміджева та інша допомога у залученні інвестицій, необхідних для підвищення ефективності використання земельних ресурсів села та подальшого розвитку сільських територій в аграрному секторі національної економіки.

В переважній більшості державних та приватних інституцій інформація виробничого обліку є другорядною. Часто замість системного управлінського обліку власник зацікавлений у паралельному обліку. в результаті ним (за його ініціативою) організовується «тіньова бухгалтерія». В результаті традиційна інформаційна система управління, якою є бухгалтерський облік, звужує сферу своєї відповідальності у виробничому обліку. На рівні держави, галузі сільського господарства, руйнується (не підтримується) методологічний рівень виробничого обліку та внутрішньої звітності, на рівні підприємства втрачаються практичні навички з цих питань [23].

Формування системи управлінської звітності в будь-якій галузі та на будь-якому підприємстві залежить від специфіки технологічного процесу, а саме: виду продукції, способу її виробництва, технології та особливостей організації.

Бухгалтерський облік та звітність сільськогосподарських підприємств розвиваються під впливом глобалізаційних процесів, що відбуваються у світі. Ефективне управління сільськогосподарським виробництвом вимагає отримання своєчасної, достовірної та релевантної інформації, яка узагальнюється в показники звітності сільськогосподарських підприємств.

Сьогодні, на відміну від традиційної бухгалтерської звітності, в практиці управління сучасним сільськогосподарським підприємством необхідна нова концепція формування системи звітності, яка сприятиме задоволенню

інформаційних потреб як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів при прийнятті ними ефективних та обґрунтованих управлінських рішень.

Уніфікованість існуючої системи звітності сільськогосподарських підприємств не забезпечує задоволення інформаційних потреб усіх груп зацікавлених користувачів, що зумовлено особливостями та специфікою галузі.

Оскільки дослідження проводилися на матеріалах ТОВ «Урожай-С» с. Біляни Чернівецького району Вінницької області, розглянемо вплив особливостей його діяльності на організацію обліку та формування управлінської звітності.

ТОВ «Урожай-С» займаються вирощуванням зернових та технічних культур. Тваринництво практично не розвивається. Тому першочергова відмінність процесу виробництва сільськогосподарської продукції полягає у використанні землі як основного засобу виробництва. При використанні вона не тільки не виснажується, але й набуває нових властивостей, на неї не нараховують знос, але фінансують заходи щодо підвищення її родючості.

Специфічними засобами виробництва є живі організми – тварини і рослини (біологічні активи), вирощування яких залежить від природних і метеорологічних умов, що зумовлює поєднання в сільському господарстві економічних та біологічних законів.

Багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, системи допоміжних виробництв зумовлюють необхідність в побудові такої системи обліку та звітності, яка забезпечить інформацією користувачів в розрізі галузей виробництва (рослинництво, тваринництво, допоміжне виробництво тощо).

Вплив природних умов визначають сезонність виробництва сільськогосподарської продукції, що зумовлює нерівномірне використання техніки та робочої сили протягом календарного року. У зв'язку з цим фактичну собівартість випущеної продукції рослинництва можливо визначити лише наприкінці звітного періоду, що зумовлює нагромадження витрат на рахунках обліку за плановою собівартістю та коригування їх до фактичної собівартості лише після складання звітних калькуляцій по завершенні року (після збирання

врожаю). Собівартість продукції тваринництва (менш сезонної за тривалістю галузі) також визначають наприкінці року, що зумовлено використанням кормів власного виробництва, собівартість яких визначають по завершенні збирання врожаю та можливістю розподілу накладних витрат після визначення їх повного обсягу (в кінці року).

Таким чином, тривалість виробничих (операційних) циклів зумовлює необхідність розмежування витрат за ними, які не збігаються з календарним періодом – витрати попередніх років під врожай поточного року, витрати поточного року під врожай майбутніх років, вихід продукції щоденно, або у встановлені проміжки часу, що має істотний вплив на формування показників звітності.

Особливістю сільськогосподарської продукції є її споживання у власному виробництві. Частина власної продукції залишається на підприємстві у вигляді сировини для потреб виробництва іншої продукції і переносить свою вартість на вартість іншої продукції, що зумовлює специфіку обліку витрат, калькулювання собівартості та відображення їх у звітності. Таким чином, галузеві особливості істотно впливають на формування показників звітності сільськогосподарських підприємств (рис.1.9).

Вплив галузевих особливостей зумовлює необхідність створення на підприємстві ефективної системи звітних показників, що адекватно реагуватиме на інформаційні запити зовнішніх та внутрішніх користувачів з врахуванням специфіки виробництва.

Звітність ТОВ «Урожай-С», що формується для зовнішніх користувачів (інвестори, власники, кредиторі, державні органи статистики та податкові органи), умовно можна поділити на три види: фінансова, статистична та податкова. Не зважаючи на важливість формування фінансових звітів, варто відмітити інформаційно-аналітичні обмеження в їх використанні користувачами, найбільш суттєві з яких систематизовано в таблиці 1.2.

Зміни у складі та структурі основних форм річної звітності істотно впливають на її аналітичність. З початком реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні частина інформації, що раніше належала до

фінансової звітності, переведена в категорію статистичної звітності. З прийняттям Положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно скорочено перелік форм фінансової звітності, натомість, зміст статистичної звітності сільськогосподарських підприємств розширено.

Таблиця 1.2

**Інформаційно-аналітичні обмеження фінансової звітності
сільськогосподарських підприємств**

Методичні особливості формування звітних показників	Обмеження інформаційно-аналітичних можливостей звітності
формується на певну дату за досить тривалий період (квартал, рік)	придатність для прийняття управлінських рішень лише тактичного та стратегічного характеру; інформація, що представлена у фінансовій звітності не придатна для оперативного управління підприємством;
Баланс є по суті “моментальним відображенням” фінансового стану підприємства	не дозволяє аналізувати причини та фактори, що впливають на фінансовий стан та результати діяльності; не відбиває стан засобів підприємства по динамічних статтях; аналітична інтерпретація балансових показників можлива лише із залученням даних по оборотах;
оцінка балансових активів за фактичними цінами придбання	спотворення реальної оцінки господарських засобів та результатів діяльності підприємства в умовах інфляції;
наявність формалізованих критеріїв оцінки фінансової звітності	на перспективи зміни фінансового стану підприємства впливають чинники, що не мають вартісної оцінки (політичні і загальноекономічні, реструктуризація управління, професійна підготовка персоналу та ін.), що зумовлює використання в аналізі неформальних підходів;
діюча форма звіту про фінансові результати не містить дані про витрати на проміжне споживання власної продукції	витрати на проміжне споживання не враховуються при розрахунку валового випуску, валової доданої вартості, що не дозволяє адекватно описати розвиток галузі та вклад в національну економіку
застосування грошового вимірника	залишається поза увагою інформація у натуральних показниках, що є необхідною при прийнятті рішень користувачами

Статистична звітність аграрних підприємств (додаток Е) має важливе значення для розрахунку макроекономічних показників, оскільки аграрна галузь є однією з найважливіших його складових. Держкомстатом на кожний звітний рік складається та затверджується Загальнодержавний табель (перелік) форм державних статистичних спостережень для підприємств, організацій та установ усіх форм власності. Проте, державні статистичні спостереження проводяться щодо окремих видів діяльності, тому для підприємств різних галузей передбачена своя специфічна звітність.

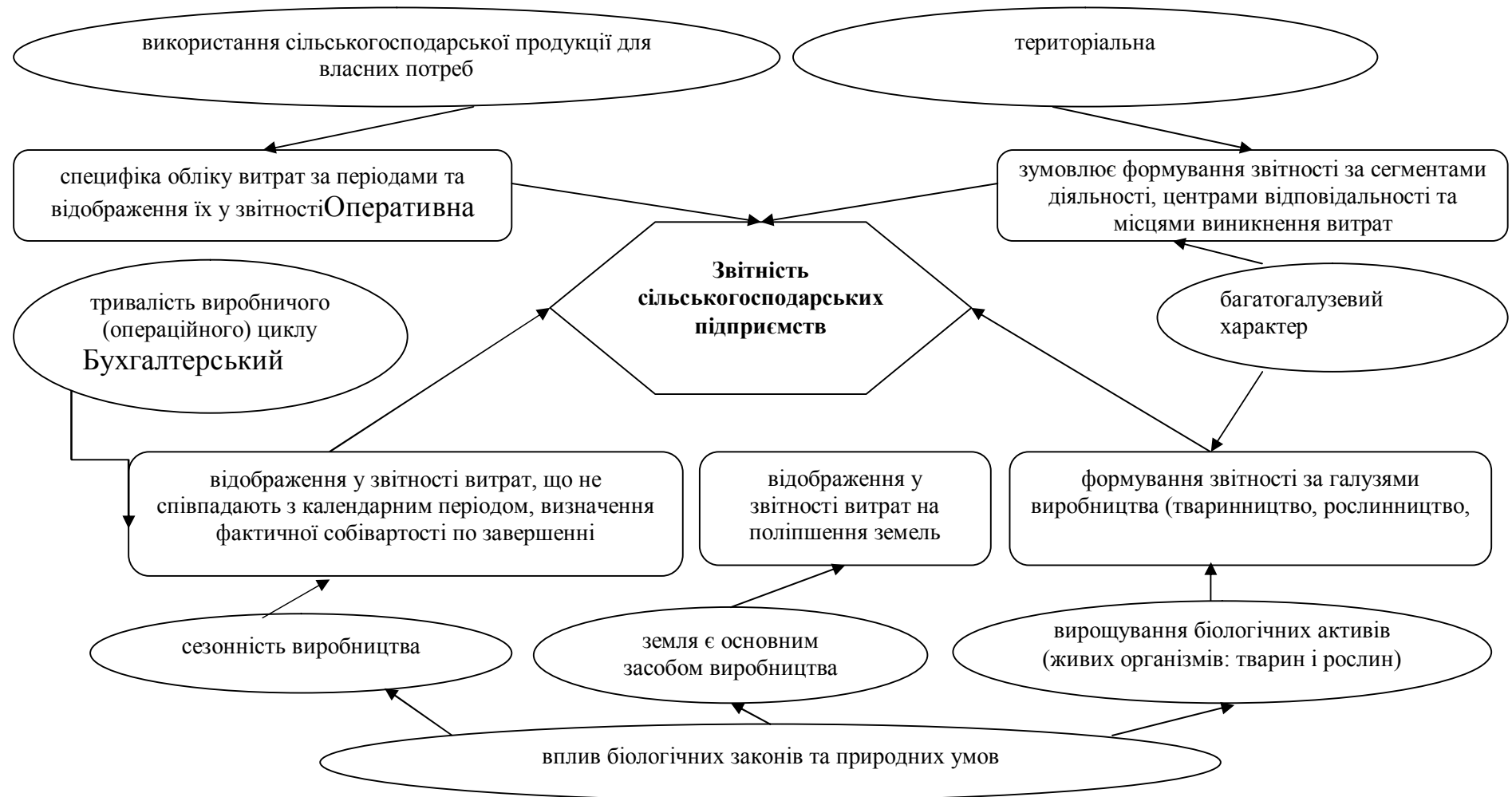


Рис. 1.9. Вплив галузевих особливостей на формування звітності аграрних підприємств

Джерело: сформовано за результатами теоретичних досліджень [21, 23, 46]

З початком реформування бухгалтерського обліку та звітності, у річному звіті с.-г. підприємств відсутня системна інформація про продуктивність праці, фондооснащеність, якість продукції тощо. Особливості оподаткування с.-г. підприємств зумовили виникнення податкової звітності, що містить інформацію про об'єкт оподаткування. Вона є складовою бухгалтерської звітності, однак має специфічні ознаки, що дозволяє виокремити її в інший вид, нарівні із статистичною та фінансовою. Різноманітність форм податкової звітності, специфічні особливості формування зумовлюють ускладнення її облікового забезпечення [46].

В оперативному управлінні виробничо-фінансовою діяльністю сільськогосподарських підприємств використовують показники внутрішньої бухгалтерської та оперативної звітності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні форми внутрішньої звітності сільськогосподарських підприємств

№	Назва звітної форми	Номер	Коротка характеристика формування
1	Відомість обліку витрачання кормів	№ 94	Формується за місяць в розрізі працівників за яким закріплені тварини, є основою для списання кормів з підзвіту керівника підрозділу на витрати виробництва
2	Відомість руху зерна та іншої продукції	№ 80	Зведений документ про надходження і витрачання продукції на тоці; формує завідувач току за об'єктами надходжень та відправки продукції; ведеться щоденно, наприкінці дня дані переносять в книгу складського обліку, а відомість здається в бухгалтерію
3	Щоденник надходження сільськогосподарської продукції	№ 81	Використовується для оприбуткування картоплі і баштанних культур, продукції овочівництва і садівництва; заповнюється в натуральних одиницях (кг)
4	Відомість обліку руху молока	№ 114	Використовується для оперативного обліку продукції тваринництва, складає обліковець або завідувач фермою на основі даних журналу обліку надою молока, один примірник здається в бухгалтерію разом з первинними документами, інший залишається у завфермою
5	Відомість зважування тварин	№ 98	Використовується для обліку тварин (поточних біологічних активів), складається за видами тварин у розрізі працівників, за якими вони закріплені; заповнюється у натуральних вимірниках (кількість – голів, вага – кг, приріст - %)
6	Звіт про рух тварин та птиці на фермі	№ 102	Складається завфермою чи обліковцем за місяць, наводяться дані про надходження та вибуття тварин та птиці за звітний період в натуральних вимірниках (кількість – голів, вага – кг)

Внутрішня бухгалтерська та оперативна звітність сільськогосподарських підприємств, на наше переконання, є складовою управлінської звітності, адже вона надає інформацію зацікавленим користувачам (внутрішнім) при прийнятті ними управлінських рішень.

Оскільки відмітною особливістю аграрного виробництва є використання землі, наявність та використання біологічних активів, необхідно забезпечити формування підсистем управління специфічними для аграрної галузі ресурсами. На рис. 1.10. представлена одна із таких підсистем, орієнтована на покращення інформаційного забезпечення використання земель.



Рис. 1.10. Елементи структури управління специфічними для аграрної

галузі ресурсами

Практичне ознайомлення з діючою практикою обліку в ТОВ «Урожай-С» показало, що рамки аналітичної площини процесу управління земельними ресурсами зводяться до визначення і аналізу динаміки окремих натуральних показників ефективності використання сільгоспугідь, зокрема: урожайності культур, коефіцієнтів віддачі (окупності) мінеральних добрив та витрат на поліпшення якісних параметрів сільгоспугідь. Система вартісних показників, зокрема, показників вартісно-орієнтованого управління земельним капіталом, на сучасному етапі залишається поза увагою агроменеджерів і бухгалтерів.

Дослідження дозволили виділити основні проблемні аспекти, які значно обмежують можливості системи обліково-аналітичної підтримки у напрямі повного інформаційного забезпечення вартісного агроменеджменту:

- незавершеність земельної реформи та відсутність прозорих і чітких механізмів формування вартості (ціни) на сільгоспугіддя, як головного активу аграрної сфери, який дозволяє системно оцінити вартість аграрного бізнесу;
- низька ступінь поширення концепцій і інструментів вартісноорієнтованого управління серед топ-менеджменту агроструктур;
- неповний формат національної фінансової звітності в частині відображення інформації про стан, наявність і вартісну оцінку сільгоспугідь у складі активу звіту про фінансовий стан (інших формах фінансової звітності)
- низький рівень аналітичної роботи в агроформуваннях, відсутність фахівців (структурних підрозділів) з планової, економічної і аналітичної підтримки агроменеджменту;
- методичні проблеми оцінки сільгоспугідь за їх видами, методичні неузгодженості застосування порядку оцінки справедливої вартості земельних активів, які приймають активу участь у процесі формування вартості аграрного бізнесу;
- соціальні та психологічні ризики суспільства (селян), які виникають в процесі оцінки вартості земель сільськогосподарського призначення та внаслідок імплементації порядку і механізмів вільної купівлі-продажу

сільгоспугідь на відкритому земельному ринку.

Ми не погоджуємось з твердженням про те, що фінансова звітність однозначно не може використовуватися для управління тільки тому, що існує управлінська звітність. Фінансова звітність використовується для внутрішньогосподарського управління в межах тієї інформації, яка формується згідно вимог Н(П)СБО. На сьогодні існують відмінності в інформативності показників зовнішньої та внутрішньої звітності с.-г. підприємств, основні з яких систематизовано в таблиці 1.4 [48, 65].

Таблиця 1.4

Порівняння інформативності показників зовнішньої та внутрішньої звітності сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Критерій порівняння	Зовнішня звітність	Внутрішня (управлінська) звітність
1	Задоволення інформаційних запитів користувачів	задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів	надання інформації внутрішнім користувачам різних рівнів управління
2	Публічність представлення (ступінь відкритості)	є відкритою; публікується у засобах масової інформації	інформація, що представлена у внутрішній звітності є конфіденційною
3	Нормативне забезпечення	регулюється чинним законодавством України	не регламентована, узгоджується на підприємстві
4	Зв'язок з плануванням (бюджетуванням)	частина інформації є придатною для прогнозування та стратегічного планування	основним завданням управлінської звітності є інформаційне забезпечення оперативного, тактичного та стратегічного планування діяльності
5	Аналітичність показників	розрахунок узагальнених аналітичних фінансово-економічних показників в цілому по підприємству	управлінські звіти містять в собі аналітичні показники (оперативний економічний аналіз)
6	Своєчасність в формуванні та представленні	подається у регламентовані законодавством терміни (місяць, квартал, рік)	оперативне представлення звітності (щогодинно, щозмінно, щоденно тощо)
7	Джерело формування інформації	облікові дані	облікові дані та нефінансова інформація
8	Застосування вимірника	єдиний грошовий вимірник	можливість використання грошових та натуральних показників

Таким чином, в умовах реформування бухгалтерського обліку та звітності першочерговим завданням для ТОВ «Урожай-С» є забезпечення належних умов для формування фінансової та статистичної звітності – на запити зовнішніх користувачів (Держкомстату), і, податкової – для цілей державного контролю над повнотою і своєчасністю нарахування і сплати податків.

Основною проблемою, з якою стикаються в бухгалтерії при формуванні звітних даних, на сьогодні є відсутність методичних та організаційних підходів до формування системи управлінської звітності с.-г. підприємств, що спричиняє втрату потенційних можливостей ефективного її використання на практиці. Тому рекомендується розробити внутрішні стандарти та додатки до облікової політики щодо деталізації виробничих операцій, які дозволять формувати в обліку достатньо інформації.

Використання прогресивних концепцій розвитку аграрного сектору сьогодні у центрі уваги при пошуку ефективних інструментів підвищення результативності бізнесу та нарощування його ринкової вартості, зокрема, найбільш відомими є: доходний, витратний, порівняльний, інституційний, інноваційний, комплексний, модельний, системний, стратегічний, фінансовий [64]. Кожен з підходів потребує відповідного інформаційного і обліково-аналітичного супроводження.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

2.1. Організаційне забезпечення системи управлінської звітності аграрного підприємства

Запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система управлінської звітності, є раціональна її організація, яка забезпечить виконання поставлених перед системою управлінської звітності завдань.

Якщо організація фінансового обліку (організаційні, методичні й технічні моменти) з переважної більшості питань регламентована нормативними актами на макро- та мікрорівні, то питання організації системи управлінської звітності на підприємстві відповідно до чинного законодавства є компетенцією керівництва кожного конкретного підприємства. Тому необхідно дослідити основні чинники, що впливають на вибір форми організації системи управлінської звітності на підприємстві й основні питання, які мають бути вирішені на підприємстві задля досягнення ефективної організації системи управлінської звітності. У процесі її створення необхідно враховувати організаційну структуру, організацію процесу і організацію праці.

Питання організації управлінського обліку досліджували вітчизняні й зарубіжні автори, проте немає однастайності в цьому питанні. Так, у деяких працях [21, 28] у питаннях організації автори обмежуються розробкою плану рахунків управлінського обліку й організацією взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком у системі рахунків. Інші розглядають питання організації управлінського обліку більш широко [1, 38, 44], досліджуючи різні системи управлінського обліку й чинники, що впливають на їх побудову, але в економічній літературі недостатньо уваги приділено дослідженню проблеми організації і регламентації праці облікових працівників, питанням розподілу обов'язків між працівниками «фінансової» і «управлінської» бухгалтерії тощо.

Для розуміння сутності організації бухгалтерського обліку слід виділити чотири її аспекти [44]:

1) організацію бухгалтерського обліку необхідно розглядати в загальному руслі організаційних понять;

2) організацію бухгалтерського обліку потрібно розглядати у взаємозв'язку із методологією, технікою і технологією обліку;

3) обліковий апарат є основною ланкою, що визначає мету і завдання бухгалтерського обліку;

4) кінцевою метою організації бухгалтерського обліку є отримання бухгалтерської інформації.

Спираючись на вищезазначене, виділимо два аспекти організації системи управлінської звітності:

- організація праці облікового апарату;
- організація процесу складання і подання управлінської звітності.

Організатори системи мають враховувати економічні, юридичні, організаційні, техніко-технологічні чинники (особливості діяльності підприємства).

У ході аналізу теорії та практики запровадження управлінської звітності можна виділили проблеми, що заважають нормальному функціонуванню будь-якої управлінської інформаційної системи [27, 29]:

1. Проблеми кадрового характеру:

- конкуренція між співробітниками різних підрозділів через неузгодженість їх функціональних обов'язків;
- дефіцит кваліфікованих кадрів;
- небажання співробітників сприймати зміни.

2. Проблеми, пов'язані з існуючою системою управління і організаційною структурою:

- інформацію, яка необхідна керівництву, формують у декількох підрозділах у різний час і в різній формі, що ускладнює її отримання і використання;
- відповідальність не завжди співпадає з повноваженнями;

- однакові завдання виконують різні підрозділи і по-різному;
- відсутність локальної комп'ютерної мережі й чіткої системи документообігу.

Щоб подолати зазначені проблеми, необхідно вирішити ряд організаційних питань, що забезпечить ефективне функціонування системи управлінської звітності. Головними серед них є [33]:

- удосконалення організаційної структури підприємства, розробка на її основі фінансової структури і виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат, організаційних і звітних сегментів;
- удосконалення облікової політики підприємства;
- створення підрозділу з підготовки управлінської звітності й регламентація його діяльності;
- організація документування і документообігу.

Всі зазначені організаційні аспекти мають бути відповідним чином задокументовані, що дозволить врегулювати повноваження і обов'язки співробітників різних підрозділів. Це може бути як один документ, що закріплює організаційні й методичні аспекти системи управлінської звітності, так і набір організаційно-розпорядчих документів.

Другий варіант є більш універсальним, адже перелік і зміст цих документів може змінюватися залежно від зазначених особливостей господарювання конкретного підприємства. Крім того, ці питання достатньо різні за своєю суттю, що ускладнює їх регламентацію за допомогою одного документа, так званої управлінської облікової політики, необхідність створення якої доведена. Цей документ крім суто методичної складової, має описувати організаційну, методичну і технічну складові [3].

На підприємстві доцільно створити «Довідник регламентів управлінської звітності», який буде містити «Регламенти управлінської звітності». Завдяки цьому можна регулювати систему управлінської звітності більш гнучко й ефективно. Обов'язковими елементами цього довідника мають бути такі:

1. Вступ.

2. Розподіл відповідальності в системі управлінської звітності.
3. Фінансова структура підприємства.
4. Управлінська звітність підприємства.
 - 4.1. Класифікатор управлінської звітності.
 - 4.2. Форми управлінської звітності.
5. Нормативні значення окремих показників для центрів відповідальності.
6. Контрольні процедури в системі управлінської звітності

За результатами ухвалення «Довідника регламентів управлінської звітності» необхідно буде змінити деякі організаційні документи на підприємстві (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Вплив довідника регламентів управлінської звітності на зміст організаційно-розпорядчої документації підприємства

Джерело: сформовано на основі [33]

Розглянемо особливості формування цих регламентів щодо зазначених питань, враховуючи особливості функціонування підприємств аграрного сектору [37].

Удосконалення організаційної структури підприємства.

Ефективне функціонування підприємства забезпечується завдяки чіткій взаємодії його структурних підрозділів, які забезпечують виконання функцій, відповідно до вимог керівництва. Надзвичайно важливим є правильний розподіл функцій структурних підрозділів, організація їх взаємодії, розподіл

відповідальності між їхніми керівниками. Визнання в організаційній структурі підприємства зон індивідуальної відповідальності призвело до появи поняття «центр відповідальності». Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Практика впровадження управлінського обліку на зарубіжних підприємствах дає змогу зробити висновок, що центри відповідальності розрізняють за обсягами повноважень і обов'язками керівників цих центрів. Відповідно до даної ознаки більшість авторів поділяють центри відповідальності на центри витрат, інвестицій, доходів і прибутку [100].

Організація обліку за центрами відповідальності дає змогу [100]:

- використовувати специфічні методи управління витратами з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу підприємства;
- погоджувати управління витратами з організаційною структурою;
- децентралізувати управління витратами, що надзвичайно важливо для управлінського аналізу витрат;
- спостерігати за формуванням витрат на всіх рівнях управління;
- визначити відповідальних за виникнення витрат, виручки, прибутку;
- суттєво підвищити якість управління і ефективності роботи підприємства.

В межах концепції системи управлінської звітності першим кроком при розробці організаційної структури є визначення звітних або інформаційних сегментів, а на цій основі – центрів відповідальності.

«Управлінська звітність підприємства». У цьому регламенті необхідно представити перелік форм управлінської звітності підприємства і їх зміст. Класифікатор форм управлінської звітності слід розробляти, враховуючи інформаційні зрізи, за якими необхідно формувати управлінську звітність [106].

Удосконалення облікової політики підприємства.

Щоб виконати це організаційне завдання, необхідно закріпити у внутрішніх регламентах обраної методики складання і подання управлінської звітності. Кожен із методів обраних конкретним підприємством має бути

оформлений у вигляді інструкції, положення, методичних рекомендацій, тощо. Особливо це стосується методів накопичення і обробки інформації в системі управлінської звітності, оскільки даний набір документів має стати основою формування облікової політики в системі обліку [106].

Створення підрозділу з підготовки управлінської звітності і регламентація його діяльності.

У процесі впровадження системи управлінської звітності на підприємстві необхідно створити спеціальний структурний підрозділ, який би відповідав за ефективне впровадження і функціонування системи управлінської звітності. Цей структурний підрозділ має посідати особливе місце в організаційній структурі підприємства. Беручи до уваги завдання функціонування системи управлінської звітності функції керівника цього підрозділу не можуть бути покладені на головного бухгалтера підприємства. У наслідок цього, постає питання про функціональне підпорядкування керівника підрозділу з підготовки управлінської звітності [111].

Керівник даного підрозділу має бути функціонально підпорядкований фінансовому директору підприємства, адже він є основним користувачем управлінської звітності. Саме зацікавленість вищого керівництва є запорукою вдалого впровадження системи управлінської звітності. Підпорядкування цього підрозділу менеджеру нижчого рівня або головному бухгалтеру небажане, оскільки не дозволить отримати новоствореному підрозділу достатніх повноважень і статусу, адже найчастіше впровадження нової системи наражається на опір з боку працівників підприємства. Впровадження подібної інформаційної системи призводить до збільшення контрольованості працівників усього підприємства, додаткового навантаження на них через необхідність опанувати нові обов'язки, що може призвести до невдалого впровадження системи управлінської звітності [111].

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим елементом організації праці відділу з підготовки управлінської звітності.

Посадова інструкція – документ, у якому визначені основні завдання співробітника, його обов'язки, кваліфікаційні вимоги до посади, список документів, якими він повинен керуватися при виконанні своїх обов'язків, порядок призначення і звільнення з посади, місце посади в організаційній ієрархії, права і відповідальність співробітника. Вона необхідна в першу чергу для управління персоналом. Зазначені в ній вимоги допомагають оцінювати й розвивати персонал. В змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ *відносини з іншими працівниками*. При впровадженні системи управлінської звітності наявність цього розділу є обов'язковою для всіх працівників підприємства [5].

Організація документування і документообігу.

Для ефективного функціонування системи управлінської звітності важливо забезпечити своєчасне і якісне отримання інформації на вході. Джерелом такої інформації є документ. В процесі організації документообігу на підприємстві необхідно прагнути до скорочення етапів узгодження й кількості документів що обертаються в системі, при цьому, повинен виконуватися критерій достатності, тобто при скороченні кількості документів етапів їх узгодження не повинні послаблюватися контрольні можливості системи документування і документообігу. Тому необхідно розробити перелік документів, що формується або узгоджується в конкретному підрозділі, а потім, на основі цього, встановити зв'язки між підрозділами [5].

Регламентация документообігу передбачає систему контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, але й підтримувати, інакше вони можуть втратити свою актуальність.

Неправильно організований документообіг спричиняє:

- несвоєчасне надходження інформації;
- неоптимальність маршрутів документів;

- відсутність закріплення відповідальності працівників за формування документів;

- неможливість формування управлінської звітності на основі зібраної інформації.

Терміни і маршрути руху документів усередині організації від моменту їх створення до використання і передачі в архів оформлюють за допомогою графіка документообігу. Графік документообігу можна оформляти у вигляді схем маршрутів документів або переліку робіт зі створення, первинної обробки, перевірки, узгодження документів що виконуються в кожному конкретному підрозділі.

Оскільки управлінський облік і система управлінської звітності – це внутрішня справа підприємства і у нормативних актах не прописаний порядок прийняття до обліку первинних документів, як це здійснено для фінансового обліку, повинен бути розроблений порядок складання, подання, реєстрації, зберігання і використання подібних документів. Цей порядок повинен бути закріплений у внутрішньому регламенті «Положення про документування і документообіг», додатком до якого буде графік документообігу. В структурі цього положення слід виділити такі розділи:

1. Загальні положення.
2. Первинні документи.
3. Регістри.
4. Організація документообігу.
5. Організація зберігання документів.

Враховуючи можливу нетиповість первинних документів, реєстрів, показників, які можуть використовувати в системі управлінської звітності, постає необхідність розробити альбом первинних документів і форм звітності.

Цей довідник має містити форми всіх первинних документів, облікових реєстрів і звітних форм, методику їх заповнення з описом методики розрахунку всіх показників, що використовують у зазначених документах. Виконання

зазначених організаційних завдань є запорукою успішного функціонування системи управлінської звітності.

2.2. Методичні аспекти формування управлінської звітності та її подання

У процесі підготовки управлінської звітності відбувається накопичення інформації, її обробка за допомогою необхідних технічних засобів і відповідної кваліфікації персоналу. Для оптимальної інформаційної взаємодії користувачів і постачальників інформації необхідним є раціональне проектування системи збору інформації і ефективне управління її потоками, яке ґрунтується на системному та процесному підходах. Виконання завдань, які мають бути реалізовані завдяки наявності системи управлінської звітності, можливе лише за умови використання відповідних методів накопичення, обробки й передачі інформації у вигляді управлінської звітності [15].

Оскільки функціонування підприємства в умовах невизначеності та ризику зумовлює необхідність постійного вдосконалення менеджменту бізнес-процесів, питання методики системи управлінської звітності є принциповим і їх необхідно детально розглянути. Підприємства повинні самостійно розробляти методику формування і подання управлінської звітності. Зважаючи на те, що спектр інформації, яку використовують в управлінні, є надзвичайно широким, для її підготовки необхідно використати також широкий спектр методів.

М. С. Пушкар [77] виділяє три групи методів управлінського обліку:

1. Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта - спостереження, порівняння, аналіз і синтез.
2. Загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, до яких дослідник відносить загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, такі як подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки, подвійний запис.

3. Специфічні методи бухгалтерського обліку – групування і перегрупування витрат, нормативний метод обліку та калькулювання, математичні методи дослідження собівартості та рентабельності продукції.

Огляд економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що, з одного боку, питання методики управлінського обліку досліджене не в повній мірі, що виявляється у відсутності чіткої класифікації застосовуваних способів управлінського обліку. До основних методичних питань більшість дослідників відносить розробку плану рахунків управлінського обліку та макетів звітних форм для різних рівнів і цілей управління, вдосконалення первинної документації, використання різних способів класифікації і обліку витрат та калькулювання собівартості.

Значна частина дослідників єдині в тому, що в управлінському обліку застосовується принцип методологічного плюралізму, що дає можливість використовувати як загальнонаукові, так і специфічні методи на дисциплінарній основі. З цим важко не погодитися, з огляду на те, що організація системи управлінської звітності на підприємстві здійснюється за внутрішніми регламентами, проте на практиці важко уявити бухгалтера, обізнаного в сучасних методах управлінського обліку, який готовий самостійно вирішувати, яким чином здійснювати збір, обробку й передачу інформації, необхідної керівництву.

З огляду на традиційно сформовані внутрішньогосподарські зв'язки, основна частина інформації збирається та накопичується в системі бухгалтерського обліку у класичному розуміння, функціональною підсистемою якого у разі необхідності може бути управлінський облік (рис. 2.2).



Тоди

Рис. 2.2. Методична база системи управлінської звітності

Джерело: опрацьовано автором на осевої літературних джерел [29, 101, 103]

Класифікація методів дає можливість здійснювати раціональне їх використання в практичній діяльності підприємства, зрозуміти роль і можливості кожного з них для підготовки управлінської звітності. В межах виділених та представлених на рис. 2.2 груп методів, звернемо увагу на основні з них.

1. Методи накопичення інформації.

Методи цієї групи використовують для первинного накопичення інформації з різних джерел, необхідної при обґрунтуванні управлінських рішень у розрізі об'єктів управління і групування її певним чином для подальшого використання.

Класифікація витрат і доходів є не лише методом пізнання, а і ключовим елементом організації накопичення інформації про них або їх обліку. Ключовим об'єктом управління є витрати, оскільки за ринкових умов господарювання скорочення і контроль витрат є єдиним способом збільшення прибутку підприємства, особливо в галузях з високою конкуренцією. Поділ витрат за певними ознаками дає широкі можливості для подальшого їх групування з метою підготовки управлінської звітності.

У сучасних умовах можливі різні за складом і глибиною рівні аналітичного обліку. Зважаючи на індивідуальність завдань управління і їх залежність від організаційної структури підприємства, необхідно розробити багаторівневу систему аналітичного обліку.

Використовуючи традиційний підхід до обліку витрат з метою складання фінансової звітності, за даними обліку неможливо отримати інформацію про змінну та постійну частини витрат підприємства, тоді використовують різні аналітичні процедури. Найвищої точності віднесення витрат на об'єкт можна досягати, використовуючи ABC (Activity Based Costing), але питання про економічну доцільність упровадження ABC необхідно вирішувати, враховуючи обставини й умови діяльності конкретного підприємства [27].

Надзвичайно важливим об'єктом обліку витрат є готова продукція. Процес накопичення витрат за видами продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції називається калькулюванням. Більшість фахівців з управлінського обліку класифікують методи калькулювання собівартості готової продукції за трьома ознаками (рис. 2.3).

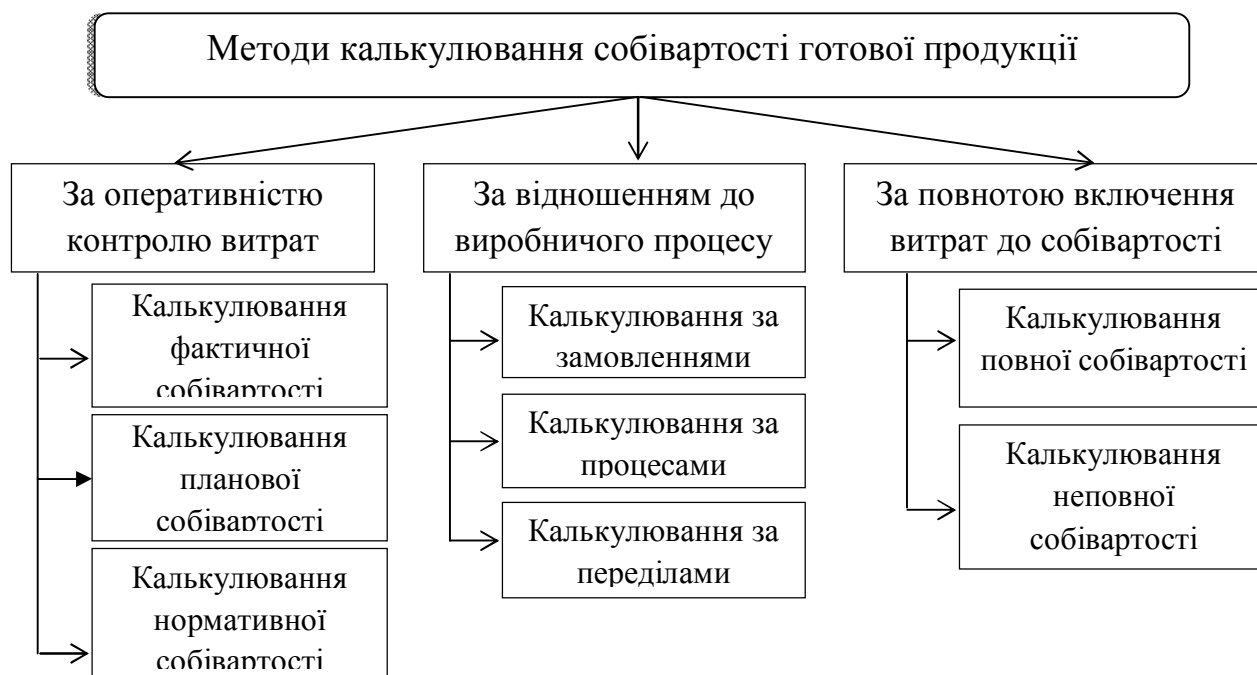


Рис. 2.3. Класифікація методів калькулювання собівартості готової продукції

У фінансовому й управлінському обліку використовують різні підходи до калькулювання повної собівартості (рис. 2.4), керуючись вимогами П(с)БО 16 «Витрати» і управлінською необхідністю, необхідно фіксувати та розмежовувати всі витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією [89, 54].

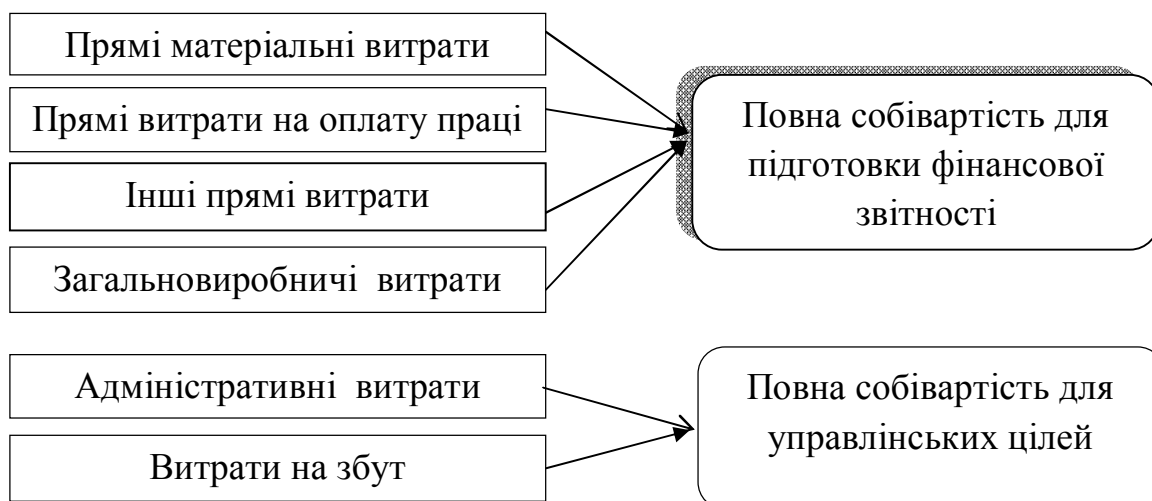


Рис. 2.4. Підходи до калькулювання повної собівартості в фінансовому і управлінському обліку

Джерело: систематизовано на основі аналізу нормативно-законодавчої бази

Отже, вибір методів калькулювання собівартості готової продукції залежить від специфіки діяльності підприємств: виробничого процесу, організаційної структури тощо.

Досліджуючи особливості формування інформації для прийняття рішень, ми більш детально зупинимося на особливостях і можливостях використання розглянутих методів відповідно до умов і особливостей функціонування ТОВ «Урожай-С».

Групування витрат за різними ознаками здійснюють на рахунках обліку. Враховуючи необхідність групування витрат за різними ознаками в системному порядку, можна стверджувати про невідповідність можливостей існуючого «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» вимогам управління [78].

У світовому досвіді існують такі підходи до організації накопичення інформації в системі управлінського обліку:

- автономна система обліку;
- інтегрована система обліку.

В організації управлінського обліку за першим способом передбачено використовувати окремі плани рахунків для фінансового й управлінського обліку або рахунки-екрани. Цей спосіб достатньо трудомісткий і може значно

ускладнити роботу працівників обліково-аналітичних служб, хоча перевагами його використання є створення умов для збереження комерційної таємниці щодо собівартості, рівня витрат тощо. У процесі організації управлінського обліку в межах інтегрованої системи відбуваються накопичення інформації при використанні єдиного плану рахунків, а в подальшому її групують відповідно до різних потреб [98].

На основі результатів дослідження можна зробити висновок про доцільність використання на с.-г. підприємствах інтегрованої системи обліку, тобто йдеться про використання єдиного плану рахунків виділенням достатньої кількості аналітичних рахунків і забезпеченням достатньої глибини деталізації.

2. Методи обробки (підготовки) інформації.

Методи цієї групи використовують для обробки інформації і підготовки показників для прийняття рішень.

Важливим інструментом, що дозволяє визначити мінімально допустимий обсяг діяльності або «критичний» обсяг діяльності, дослідити вплив зміни багатьох чинників на прибуток є CVP-аналіз (Cost-Volume-Profit Analysis), або в перекладі на українську мову – аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку. Результатом цього аналізу є розрахунок точки беззбитковості й інших показників, таких як операційний важіль, запас міцності тощо.

Методика розрахунку точки беззбитковості в умовах багатопрофільного виробництва досліджена недостатньо повно. Більшість науковців пропонує використовувати для розрахунку точки беззбитковості показник середньозваженого маржинального доходу. Але, проблема полягає в тому, що результати розрахунків втрачають свій зміст у разі зміни структури виробництва й реалізації. Виправити ситуацію можна при умові використання сучасної електронно-обчислювальної техніки. Тому використання цього методу є необхідним, адже він надає широкі можливості для планування і прогнозування діяльності. Результати аналізу можна узагальнити у вигляді управлінського звіту про беззбиткові обсяги діяльності [101].

Окремим блоком методичної бази виділено і бюджетування, оскільки це не окремий метод, а комплексна методика. Зміст бюджетування полягає в тому, що враховуючи стратегічні і тактичні цілі підприємства, планується його діяльність, яка втілюється в конкретних показниках бюджетів. У процесі діяльності і по закінченні звітного періоду виявляються відхилення від запланованих показників, аналізуються їхні причини і ухвалюються відповідні управлінські рішення. Деякі науковці ототожнюють бюджети з планами, а бюджетування відповідно із процесом планування [1]. Метою бюджетування є забезпечення результативності діяльності підприємства засобами контролю ефективності функціонування всіх структурних підрозділів підприємства і сегментів діяльності, тобто центри відповідальності.

Для організації обліку за центрами відповідальності і організації наступного контролю необхідно використовувати поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані [100].

Контрольовані витрати – це ті, на які істотний вплив має керівник центру відповідальності. Визначення контрольованих статей витрат у центрах відповідальності ключове завдання при впровадженні на підприємстві системи бюджетування, оскільки це дає можливість дати повноваження керівнику центру відповідальності щодо впливу на ці витрати і одночасно, зобов'язати його відповідати за результати діяльності підрозділу. На практиці важко виділити повністю контрольовані статті витрат, тому використовують поняття «відносний контроль». Останній означає, що керівник центру відповідальності має контроль над більшістю факторів, що впливають на цю статтю бюджету. Неконтрольовані витрати можуть бути перетворені в контрольовані двома способами: або зміною бази визначення собівартості, або шляхом зміни повноважень керівника центру відповідальності.

Бюджетування, відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління підприємства і досягнення тактичних і стратегічних цілей, тому що дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних організаційних рівнях

і оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та підприємства в цілому за результатами поточного контролю.

Організаційне забезпечення процесу бюджетування багатогранне і залежить від багатьох чинників: розміру підприємств, мети і завдань системи, галузевої приналежності тощо.

3. Методи формування і подання управлінської звітності [103, 106]

Ця група методів містить способи визначення інформаційних потреб, форми, періодичності та способу подання управлінських звітів користувачам.

Визначення інформаційних потреб внутрішніх користувачів є однією з найважливіших проблем, що необхідно вирішити у процесі побудови ефективної інформаційної системи на підприємстві.

Визначаючи потребу в інформації, потрібно встановити необхідний мінімум інформації, якою повинен володіти менеджер для виконання функціональних обов'язків, форму, час, періодичність інформування. Необхідно зауважити, що інформаційні потреби залежать не лише від кола завдань, які виконує конкретний працівник, а й від інших факторів, що визначаються особистісними характеристиками користувача (кваліфікація, психофізичні особливості) [106].



Рис. 2.5. Взаємозв'язок бюджетів на підприємстві

Значний вплив на зміст і структуру управлінської звітності має рівень управління, до якого належить користувач звітності й основні господарські процеси підприємства. Для різних рівнів управління (оперативного, тактичного і стратегічного) обробка первинної інформації буде здійснюватися по-різному: інформацію можна агрегувати, деталізувати або спеціальним чином структурувати. Більш детальна інформація в аналітичних розрізах необхідна тільки керівникам структурних підрозділів, а на рівень вищого менеджменту варто виводити вже тільки підсумкові, узагальнюючі показники. Терміни підготовки й подання періодичної управлінської звітності прямо залежить від рівня управління – чим вищий рівень, тим нижча частота: щоденно – звіт про реалізацію для менеджера відділу збуту, щотижня – звіт про реалізацію для заступника директора з комерційних питань, щомісяця – звіт про прибутки і збитки для комерційного директора [106].

Вибір методів формування і подання управлінської звітності вирішується на підприємстві під впливом багатьох чинників, а доцільність їх застосування перевіряється часом і результатом діяльності. Представлена класифікація методів дає можливість здійснювати раціональне їх використання, зрозуміти роль і можливості кожного з них при підготовці управлінської звітності.

2.3. Використання облікової та звітної інформації в процесі реалізації управлінських рішень

Звітність є важливою складовою інформаційного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством, тому виникає необхідність у вдосконаленні використання звітної інформації в процесі реалізації управлінських рішень як на мікрорівні (безпосередньо на с.-г. підприємствах), так і на макрорівні – в системі управління галуззю загалом. Варто зауважити, що більшість вчених не виділяють поняття «звітна інформація», звертаючи увагу на те, що в управлінській діяльності використовується виключно обліково-економічна інформація [39]. Однак, використання облікової

інформації з первинних документів в управлінській діяльності може бути лише локальним та несистематичним.

Оснoву інформаційного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством складає не лише обліково-економічна, а й звітна інформація, використання якої сприятиме ефективності та обґрунтованості реалізації управлінських рішень.

Сучасний стан звітності в сільському господарстві не можна вважати прийнятним, оскільки щоденна подача будь-яких звітних даних у системному порядку взагалі шкідлива не лише для виконавців – працівників господарств, які змушені організовувати таку звітність, але, насамперед, для керівників і спеціалістів районного, обласного та державного апарату управління. Зосередження надмірної уваги на оперативних даних звітності позбавляє державні органи регулювання та контролю можливості забезпечувати розробку таких управлінських рішень, які були б спрямовані на виконання стратегічних заходів у розвитку сільгоспвиробництва [36].

З підвищенням рівня управлінської піраміди повинен проходити відсів малозначимої інформації. Більшість управлінських рішень вищих органів управління, прийнятих за матеріалами оперативної звітності, не може бути виконана в господарствах, адже в таких випадках ці рішення є зайвими, бо адекватні їм вже здійснені в господарстві керівником або головними спеціалістами. Так, оперативна інформація про середньодобовий надій молока чи його реалізацію за день, або товарність може бути корисною лише для завідуючого фермою, зоотехніка та керівника господарства.

Оперативна та внутрішня бухгалтерська звітність є інформаційним забезпеченням задоволення запитів (інтересів, очікувань) внутрішніх користувачів при прийнятті ними оперативних та тактичних рішень по управлінню підприємством і його структурними підрозділами. Так, для верхньої ланки управління аграрним підприємством (керівник та головні спеціалісти) потрібна загальна інформація, яка несе в собі, в основному, якісні характеристики та виробничі показники, отримані шляхом розрахунку

(урожайність, продуктивність тварин в розрізі виробничих підрозділів тощо). Спеціалістів середнього рівня управління (начальників цехів, агрономів, інженерів, зоотехніків і т.д.) цікавить бухгалтерська інформація, що знаходиться безпосередньо в документах і облікових регістрах [36].

За потребами у оперативній інформації можна виділити наступних внутрішніх користувачів звітності: власники (пайовики), керівники (головні спеціалісти), керівники структурних підрозділів (завфермою, завскладом, агроном, зоотехнік тощо), бухгалтерська служба, планово-економічний відділ (аналітики, фінансисти, економісти), трудовий колектив (таблиця 2.1) [36].

Таблиця 2.1

Внутрішні користувачі звітності аграрних підприємств та їх інформаційні запити

№ з/п	Користувачі звітності	Інформаційні запити (потреба у інформації)
1	Власники (керівництво вищої ланки)	- оцінка і контроль діяльності підприємства та його структурних підрозділів; - попередження ризиків; - визначення майбутніх напрямів розвитку (стратегічне управління)
2	Економічні служби (бухгалтерія, фінансисти, аналітики тощо)	- визначення фактичних та планових показників; - проведення аналізу показників звітності тощо
3	Керівники (менеджери) структурних підрозділів	- інформація про функціонування підрозділу підприємства (витрати, доходи тощо); - прийняття оперативних та поточних (тактичних) управлінських рішень
4	Трудовий колектив	- збереження робочих місць, можливість підвищення заробітної плати тощо

Користувачів управлінської звітності аграрних підприємств та їх інформаційні потреби узагальнено на рис. 2.6.

Користувачі звітності	Інформаційні запити та потреби
Акціонери, дійсні та потенційні інвестори	<ul style="list-style-type: none"> • прибутковість та ризикованість інвестицій; • фінансово-майновий стан підприємства
	<ul style="list-style-type: none"> • платоспроможність підприємства; • своєчасність виплати заборгованостей
Кредитори (банківські та фінансові установи)	<ul style="list-style-type: none"> • платоспроможність підприємства; • гарантія повернення кредитів та виплати відсотків
Органи державного регулювання та контролю	<ul style="list-style-type: none"> • своєчасність і повнота сплати податків; • статистичне спостереження за рівнем розвитку галузі
Аудиторські фірми, судові організації, консультаційні фірми	<ul style="list-style-type: none"> • дані про фінансово-господарську діяльність підприємства для захисту та представлення його інтересів
<i>Власники (керівництво вищої ланки)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>оцінка і контроль діяльності підприємства та його структурних підрозділів; попередження ризиків;</i> • <i>визначення майбутніх напрямів розвитку</i>
<i>Економічні служби (бухгалтерія, фінансисти, аналітики тощо)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>визначення фактичних та планових показників;</i>
<i>Керівники (менеджери) структурних підрозділів</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>інформація про функціонування підрозділу підприємства (витрати, доходи тощо);</i>
<i>Трудовий колектив</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>збереження робочих місць, можливість підвищення заробітної плати; норми, тарифи тощо</i>

Рис. 2.6. Користувачі управлінської* звітності аграрних підприємств та їх інформаційні потреби (*позначено курсивом) [41]

Нижчий рівень управління представлений обліковцями, які використовують первинну облікову та звітну інформацію, так як вони самі відображають в ній господарські операції. Використання звітної інформації користувачами різних рівнів управління при прийнятті ними управлінських рішень представлено в додатку .

Прийняття управлінських рішень відіграє важливу роль, оскільки слугує інструментом активного і систематичного впливу суб'єкта управління на його об'єкт. Традиційно до управлінських рішень відносять економічні, фінансові, виробничі, інвестиційні, технічні тощо. В науковій та спеціальній літературі виділено досить широкий спектр типів управлінських рішень (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Класифікація управлінських рішень

№ з/п	Ознака класифікації	Типи рішень
1	2	3
1	За функціями управління	<ul style="list-style-type: none"> • Планові • Організаційні • Контролюючі • Прогнозні • Регулюючі • Обліково-аналітичні
2	За сферою діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • Фінансові • Інвестиційні • Виробничі • Маркетингові • Соціальні • Екологічні
3	За способом прийняття	<ul style="list-style-type: none"> • Одноосібні • Колективні (колегіальні) • Корпоративні
4	За цільовим призначенням	<ul style="list-style-type: none"> • Оперативні • Тактичні • Стратегічні
5	За причинами виникнення	<ul style="list-style-type: none"> • Ситуаційні • Програмні • Ініціативні
6	За методами розробки	<ul style="list-style-type: none"> • Графічні • Математичні • Евристичні
7	За організаційним оформленням	<ul style="list-style-type: none"> • Нормативні • Директивні • Орієнтуючі (рекомендовані)

		<ul style="list-style-type: none"> • Гнучкі
--	--	--

Продовження таблиці 2.2

1	2	3
8	За способом фіксації та передачі	<ul style="list-style-type: none"> • Документовані • Усні повідомлення
9	За мірою впливу	<ul style="list-style-type: none"> • Глобальні • Локальні
10	За ступенем повторюваності	<ul style="list-style-type: none"> • Типові (традиційні) • Нетипові
11	За способом обґрунтування рішення	<ul style="list-style-type: none"> • Інтуїтивні • Логічні • Раціональні
12	За індивідуальним стилем прийняття	<ul style="list-style-type: none"> • Імпульсивні • Інертні • Обережні (врівноважені) • Ризиковані
13	За ступенем реалізації	<ul style="list-style-type: none"> • Короткострокові • Середньострокові • Довгострокові

За результатами проведеного дослідження ТОВ «Урожай-С», найбільш актуальні управлінські рішення за основними напрямками господарювання представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Типи управлінських рішень, сформульовані за частотою їх розробки та виконання

№ з/п	Типи управлінських рішень за напрямками управління підприємством	Частота розробки і виконання, %
1	Управління витратами галузі рослинництва і тваринництва (виробничі рішення - формування виробничої програми, управління виробничою собівартістю)	26
2	Управління запасами (оптимізаційні рішення - рішення щодо закупівлі: ПММ, корми, насіння, товарно-матеріальні цінності, запасні частини тощо)	16
3	Управління персоналом (мотивація працівників – рішення щодо виплати премій тощо)	12
4	Управління грошовими потоками та фінансовими ресурсами (фінансові рішення – управління дебіторською та кредиторською заборгованістю, фіскальна політика)	11
5	Управління збутом (маркетингові рішення розширення асортименту продукції, каналів збуто тощо)	11

6	Управління капіталом (інвестиційні рішення)	10
7	Управління якістю	9
8	Управління ризиками	5

Процес розробки та прийняття управлінських рішень має безпосередній зв'язок з рівнем виробничих витрат. Існує три типи управлінських рішень, пов'язаних з процесом функціонування виробництва: «фактор – фактор», «фактор – продукт» і «продукт – продукт». Усі ці рішення дають відповідь на такі питання: «яку продукцію доцільно виробляти?», «як її виробляти?», «скільки продукції треба виробляти?» [37].

Управлінські рішення на сільськогосподарських підприємствах типу «фактор – фактор» полягають у виборі виду ресурсів, що використовуються у виробництві та визначенні їх обсягів. Так, зоотехнік має вирішити, яку кількість зерна чи сіна закласти в раціон годівлі худоби, при цьому йому треба враховувати те, як буде змінюватися собівартість продукції за різними варіантами годівлі. За допомогою рішень типу «фактор – продукт» визначають, на виробництво якого продукту доцільніше використати наявні ресурси. Наприклад, кукурудзу чи інші концентровані корми можна використати для виробництва молока, приросту великої рогатої худоби або свиней. Поряд з цим комбінацію наявних ресурсів можна використати для виробництва якогось одного виду продукції. Наприклад, існуючі посівні площі використовуються лише для кормовиробництва, зорієнтованого на виробництво молока або на вирощування товарних культур – зерна, цукрових буряків, картоплі.

Тип рішень «продукт – продукт» визначає, скільки різних видів продукту повинно вироблятися і в якому обсязі. Маючи обмежену кількість ресурсів, менеджер повинен вирішити, яку продукцію доцільно виробити для отримання максимального ефекту. Вся продукція, що виробляється сільськогосподарським підприємством, поділяється на таку, що доповнює одна одну, конкурує між собою і не залежить одна від одної.

У випадку виробництва продукції, що доповнює іншу, при зростанні виробництва одного виду продукції автоматично зростає обсяг виробництва іншого виду продукції. Наприклад, розширення посівів та збільшення

виробництва багаторічних трав, зокрема люцерни, сприяє підвищенню врожайності інших сільськогосподарських культур, для яких люцерна є попередником і цим самим збагачує ґрунт азотом.

В умовах виробництва конкуруючих видів продукції збільшення виробництва одного виду продукції призводить до зниження обсягів виробництва її інших видів. Наприклад, у рослинництві культури, технологічні цикли виробництва (посів, догляд за посівами, збирання) яких збігаються, є конкуруючими (ярі зернові й кормові культури, з одного боку, та цукрові буряки і соняшник – з іншого).

Механізм реалізації управлінського рішення відбиває процес ухвалення рішень управлінським персоналом (керівниками різного рівня управління) підприємства, які у рамках своїх повноважень здатні робити вплив на процес збору і обробки інформації, її склад і формат представлення.

Внутрішні користувачі можуть на етапі ухвалення рішень зажадати інформацію, адекватну цілям запиту, або змінити параметри запиту залежно від ситуації, що складається. Натомість, зовнішні користувачі такої можливості позбавлені і мають право користуватися інформацією, наданою у рамках зовнішньої (фінансової, податкової, статистичної) звітності [41].

Більшість оперативних управлінських рішень керівники сільськогосподарських підприємств приймають на основі інтуїції, адекватної минулому досвіду управлінців. Це зумовлено тим, що інформація, сформована за традиційною системою бухгалтерського обліку і звітності, важкозрозуміла для управлінців, які здебільшого є технологами, через свою специфічність.

Варто зауважити, що для успішного ведення господарства керівник підприємства повинен уміти виявляти джерела ризику. У сільському господарстві такими джерелами можуть бути наступні чинники (рис. 2.7):

1) виробничий ризик, зумовлений такими чинниками, як погодні умови, хвороби рослин і тварин, шкідники, терміни виконання робіт;

2) ринковий ризик, зумовлений нестабільністю цін на продукцію сільського господарства, яку менеджер (керівник підрозділу) реалізує. Цей тип

ризикі залежить від зміни попиту й пропозиції на ринках різних видів сільськогосподарської продукції.

3) фінансовий ризик, пов'язаний з фінансовим забезпеченням виробництва (стосується можливості невиконати сум узятих кредитів і оплати виставлених господарству рахунків його партнерами по бізнесу; в умовах фінансового ризику виникає реальна загроза банкрутства);

4) ризик технологічного старіння, суть якого полягає в невідповідності існуючих способів виробництва на підприємстві умовам запровадження нових технологій (виникають нераціональні виробничі витрати, оскільки застарілими способами виробництва не можна ефективно впроваджувати нові технології);

5) ризик понесення збитків від нещасного випадку (пожеж, бурі, градобою, снігопаду, крадіжки (ризик полягає в зниженні страхової суми));

6) юридичний ризик — судова відповідальність за нещасний випадок на виробництві, втрати від зміни норм законодавства, що регулюють трудові відносини на підприємстві та охорону довкілля (використання пестицидів і гербіцидів, дотримання умов екологічного землекористування тощо).

7) людський фактор ризику.



Рис. 2.7. Види ризиків, що впливають на прийняття управлінських рішень керівництвом аграрного підприємства

Джерело: систематизовано на сонові даних [46]

Чинник ризику керівник повинен враховувати і при виборі спеціалізації господарства, тобто передбачати пристосованість того чи іншого виробництва до функціонування в умовах ризику. Наприклад, досить складно змінити спеціалізацію господарства, що займається садівництвом, племінним тваринництвом або насінництвом багаторічних трав. В умовах такої спеціалізації відхід від неї і входження в нове виробництво потребуватиме кількох років, протягом яких будуть понесені прямі збитки. І, навпаки, в галузях, де виробництво можна припинити на певному технологічному етапі, ризик отримання збитків від виникнення невігідних умов продовження цього виробництва незначний (відгодівля великої рогатої худоби, вирощування ярих зернових тощо). Однак сільське господарство загалом є досить консервативною галуззю в цьому відношенні: зміна спеціалізації виробництва не може бути проведена відносно швидко, а сума постійних виробничих витрат у структурі сумарних витрат значно більша порівняно з іншими галузям.

Важливим моментом при виборі спеціалізації господарства в умовах урахування чинників ризику є оцінка співвідношення між постійними й змінними виробничими витратами та їх класифікація за циклами технологічних процесів. Так, якщо господарство вирощує багаторічні трави, забезпечуючи це виробництво власним садивним матеріалом, то витрати на насіння будуть постійними, а в умовах купівлі насіння — змінними. Постійні виробничі витрати господарства, що займається виробництвом свинини з повним виробничим циклом, будуть пов'язані з усіма технологічними циклами. В умовах купівлі поросят для відгодівлі витрати на їхнє придбання — це змінні виробничі витрати. У цьому разі при прийнятті рішення про зупинення виробництва господарство не матиме таких збитків, як за умов його припинення з повним виробничим циклом (в останньому випадку постійні виробничі витрати залишаються й після припинення виробництва).

Іншим моментом, пов'язаним з ризиком при прийнятті управлінських рішень, є доцільність створення запасу потужностей виробництва. Наприклад,

маючи більше техніки, ніж звичайно потрібно для здійснення технологічних процесів, керівник застраховується на випадок непогоди, коли потрібно провести польові роботи в короткі терміни (посів, догляд за посівами, збирання, підготовка ґрунту до посіву). Однак при цьому зростають виробничі витрати, пов'язані з амортизацією, ремонтом і утриманням зайвої техніки. Тому необхідно визначити виробничі витрати й доходи у зв'язку з утриманням зайвої техніки та можливі втрати врожаю. Наступний приклад з цього ряду - створення запасу кормів (сіна, зернофуражу, силосу, сінажу) та інших необхідних ресурсів на випадок виникнення непередбачених обставин (посухи, повені, вимерзання тощо).

Існує певний ризик і при прийнятті рішень стосовно реалізації продукції й купівлі необхідних ресурсів, тобто ринковий ризик. Наприклад, в умовах високої інфляції не доцільно відразу реалізовувати продукцію за існуючими ринковими цінами на неї. Вигідніше буде реалізувати продукцію через певний час за вищими цінами. Однак при цьому необхідно враховувати виробничі витрати, пов'язані зі зберіганням продукції (будівництво власного елеватора чи зерносховища, витрати на зберігання зерна в державному елеваторі чи зерносховищі тощо). Ці витрати повинні бути нижчими від можливого приросту цін.

За результатами аналізу практики використання облікової та звітної інформації зацікавленими користувачами при прийнятті ними управлінських рішень, виділено недоліки існуючої системи сільськогосподарської звітності:

- відсутність частини інформації для ухвалення управлінських рішень;
- відсутність єдиного підходу у визначенні переліку і змісті вимог до звітних показників та їх відбору;
- відсутність градації у використанні звітної інформації за рівнями управління та центрами відповідальності;
- низький рівень задоволення інформаційних запитів управлінського апарату показниками внутрішньої звітності;

- відсутність ефективних засобів контролю над якістю формування та своєчасністю представлення звітної інформації зацікавленим користувачам.

Вирішення цих та інших проблем перебуває в межах компетенції управлінської звітності, яка передусім, повинна бути дієвою та гнучко реагувати на зміни середовища діяльності підприємства.

2.4. Інформаційне середовище формування управлінської звітності аграрних підприємств

Перспективи становлення і розвитку сільськогосподарської галузі визначаються тим, наскільки ефективно використовується звітна інформація як один із найважливіших ресурсів в системі інформаційного забезпечення управління як на макро-, так і на мікрорівні.

Інформаційне забезпечення – це особливий процес задоволення інформаційних запитів та потреб споживачів (користувачів), котрий складається з підготовки та надання інформації користувачам у відповідності з їх об'єктивними потребами.

З поняттям інформаційного середовища тісно взаємопов'язані поняття інформаційних потоків, інформаційного обміну, інформаційного обороту, що можна визначити як цілеспрямований рух інформації (передача інформації) у рамках функціонуючої системи. Таким чином, інформаційне середовище формування звітності сільськогосподарських підприємств є сукупністю елементів, що оточують інформаційну систему, які роблять на неї вплив або, навпаки, на які вона впливає. Основною проблемою при прийнятті ефективних управлінських рішень є не аналіз інформації, а організація в її зборі, систематизації та представленні в потрібному вигляді, в потрібне місце, і в потрібний час. Тому в інформаційному середовищі формування показників звітності необхідно розширити межі використання інформаційних ресурсів управлінського обліку, що зумовлено багатоваріантністю його організації, відсутністю жорсткого нормативного регулювання, можливістю застосування

аналітичного інструментарію і прогнозних оцінок для визначення показників, необхідних зацікавленим користувачам [48].

Диференціація даних, що функціонують в інформаційному середовищі підготовки звітності, дозволяє здійснити початковий етап формування стратегії в питаннях організації інформаційного забезпечення — визначити тип конкретного середовища, в якому формується звітність, міра її динамічності і вплив на кількісні та якісні характеристики звітних даних. Залежно від потреб в інформації можна виділити інформацію для ухвалення стратегічних, тактичних і оперативних рішень; за функціональною ознакою — облікову, планову, нормативно-довідкову, контрольну, аналітичну тощо.

Обмін інформацією між системою обліку та системою планування проводиться, в основному, через управлінську звітність, яка у вигляді результативних показників і балансових таблиць відображає лише ту частину інформації, яка сконцентрована в системі бухгалтерського обліку. Тому, важливим є включення в систему бухгалтерських реєстрів планових, а при ведені господарства – нормативних показників, що в свою чергу, дозволить значно прискорити процес формування інформаційного блоку для управління і посилить прямі і зворотні зв'язки між обліком і плануванням.

Таким чином, інформаційне середовище формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств, окрім облікової інформації, повинне включати нормативну, планову, аналітичну та довідкову інформацію, що є необхідною передумовою для ухвалення ефективних рішень зацікавленими користувачами (рис. 2.8). Поєднання різноманітної інформації дає можливість продукувати виважені та всесторонньо обґрунтовані управлінські рішення.

Слід відзначити, що з практики управління сільськогосподарськими підприємствами випадають такі види аналізу як оперативний та прогностичний, що зумовлює ускладнення вирішення питання створення безперервності аналітичної роботи, адаптації до ринкового середовища, досягнення режиму передбачення і попередження помилок і розривів у виробничій діяльності.

Інформаційна система обліку у будь-якому випадку несе в собі надмірну інформацію, частина якої може навіть ніколи і не знадобитися для цілей управління, проте, у разі потреби, така інформація має бути і до неї має бути швидкий доступ, тобто система повинна передбачати в собі пошукову частину.

Принципові відмінності, що зумовлені специфікою інформаційного середовища, в якому здійснюється підготовка звітності, знаходять своє відображення в численних відмінностях в способах отримання звітних даних, змісті і формах представлення показників звітності.

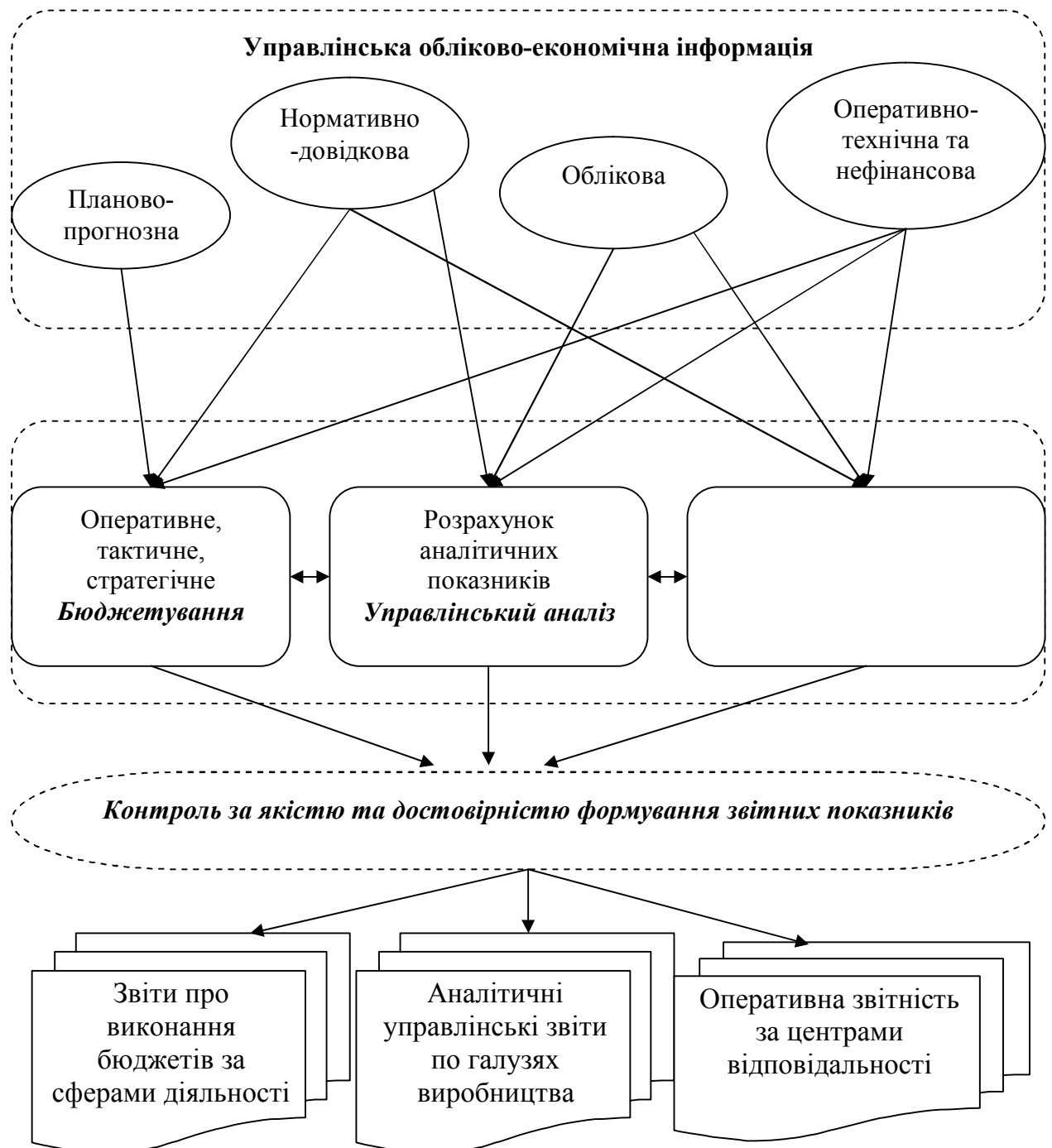


Рис. 2.8. Трансформація обліково-економічної інформації в показники управлінської звітності аграрних підприємств

Джерело: систематизовано [66]

Аналіз технічних підходів до обробки інформації у бухгалтерському обліку і отримання звітних даних показав, що в науковій літературі розрізняють декілька способів отримання різних видів звітності:

- повне відособлення (відособлений облік для кожного виду звітності, що формується окремими незалежними одна від однієї службами);
- трансформація звітності (використання як основи бухгалтерського обліку, трансформація звітності під різні цілі);
- дублювання інформації (ведення однотипового обліку з дублюванням характеристик об'єктів і їх диференціації при формуванні різних видів звітності);
- єдина багатоцільова система (створення єдиної облікової системи з розгалуженням інформації на виході).

Найбільш прийнятним способом для сільськогосподарських підприємств Вінницької області є використання єдиної первинної інформації при веденні різних підсистем обліку та формування спеціальних реєстрів, що трансформуються у різні види звітності для зацікавлених користувачів.

Метою оцінки ефективності організації складання та подання звітності є [76, 111]:

- встановлення відповідності системи звітності на підприємстві нормативно-законодавчим документам України, що регулюють фінансову, статистичну та податкову звітність;
- оцінка відповідності внутрішньої звітності інформаційним потребам та запитам користувачів усіх рівнів управління аграрного підприємства.

Оцінка ефективності організації формування та представлення звітності включає аналіз за наступними показниками:

- об'єм представленої звітності;
- питома вага часу, що витрачено на заповнення звітних форм;

- кількість користувачів звітності;
- питома вага виконаної та наданої вчасно звітності;
- середнє число використання звітних одиниць;
- рівень оперативності надання звітної інформації;
- рівень повноти та якості облікової інформації, що представлена у звітності.

Реформування бухгалтерського обліку спричинило істотні зміни в інформаційному середовищі підготовки звітності. Зміни, що відбуваються у сфері економічних стосунків, змінили вимоги до інформації, що формується у бухгалтерському обліку. Відбулась переорієнтація усієї діяльності у сфері збору і обробки інформації на забезпечення кінцевої мети - задоволення інформаційних запитів користувачів.

Проблема надання користувачам звітності більшої варіації в ухваленні рішень може бути розв'язана шляхом:

- гармонізації показників внутрішньої та зовнішньої звітності, що забезпечить їх достовірність та ефективність використання;
- формування у аграрних підприємствах системи управлінської звітності, що включає наступні складові: оперативна звітність за центрами відповідальності, аналітичні звіти за галузями виробництва, звітність про виконання планів (бюджетів).

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Формування оперативної управлінської звітності за центрами відповідальності

Найбільш ефективною формою організації управлінської звітності є модель її формування за центрами відповідальності. Варто зауважити, що на практиці аграрних підприємств немає чіткого розмежування центрів виникнення витрат за центрів відповідальності, що зумовлено формуванням структурних підрозділів на підприємстві враховуючи технологічну специфіку виробництва, а не методологічні особливості формування витрат. Саме тому, наявність та розмежування центрів відповідальності на аграрних підприємствах є досить різною, навіть якщо вони мають подібну організаційну структуру [28].

При розгляді питання формування управлінської звітності за центрами відповідальності доцільно виходити із взаємозв'язку трьох основних понять: центри витрат, місця виникнення витрат та центри відповідальності.

Центри виникнення витрат – це підрозділи підприємства, де відбувається первинне відображення витрат, які, проте, не є завершеними у виробничому циклі, на відміну від центрів відповідальності, у яких такий цикл закінчується виробництвом готової продукції (робіт, послуг) та їх калькуляцією. Таким чином, у центрах виникнення витрат відбувається їх проміжне відображення з наступним розподілом (передачею) на центри відповідальності [100].

Центри витрат – це первинні виробничі та обслуговуючі одиниці, що відрізняються одноманітністю функцій та виробничих операцій. Місце виникнення витрат є сукупністю центрів витрат і їх варто розглядати як виробничий осередок, де можливо виявити розмір витрат і сформувати облікову та звітну інформацію про них. Варто зазначити, що місця виникнення витрат можуть співпадати з центром витрат лише за умов, коли вони мають схожі виробничі, організаційні та облікові характеристики. Місця виникнення витрат

в практиці аграрних підприємств необхідно розглядати і визначати передусім з виробничих позицій, ґрунтуючись на тому, що будь-які витрати ресурсів, - матеріальних і трудових, здійснюються там, де відбувається перетворення, видозміна предметів праці, тобто на робочому місці. Таким чином, місцем виникнення витрат є кожне робоче місце, де здійснюються виробничі операції та виробничі процеси [100].

Взаємодія споживання виробничих ресурсів характеризується на усіх рівнях організації та управління аграрним підприємством. На нашу думку, центри витрат слід визначати не лише як споживання матеріальних і трудових ресурсів на робочому місці, але і як організаційні структури. Так, центри витрат на рівні бригади або агроділянки в сільському господарстві не можуть розглядатися як просте поєднання взаємодії виробничих ресурсів на робочих місцях. На цих рівнях виробниче споживання ресурсів сільського господарства здійснюється з одночасною реалізацією функцій регулювання процесу споживання матеріальних ресурсів і колективної праці незалежно від форм її оплати (колективної чи індивідуальної).

У міру зростання рівня центру витрат, до витрат на рівні місця їх виникнення, приєднуються інші витрати. Таким чином, на певних рівнях організації управління аграрним виробництвом формуються групи витрат, що пов'язані з виробничим споживанням ресурсів, та виділяються відповідальні працівники (спеціалісти), що організують та регулюють використання відповідних видів ресурсів та несуть відповідальність за розміри контрольованих ними витрат [100].

Центр відповідальності, на нашу думку, містить декілька місць виникнення витрат, при цьому охоплює не лише виробничі витрати, а всю господарську діяльність підприємства.

В науковій економічній та обліковій літературі центр відповідальності визначається як частина діяльності підприємства, що наділена правами і обов'язками керівника певного рівня управління. Керівник центру несе відповідальність за ефективність використання матеріальних, трудових та

фінансових ресурсів, які за ним закріплені (на які він має вплив та може проконтролювати їх витрачання). Дане визначення, на наше переконання обмежує формування центрів відповідальності у рамках лише тих підрозділів, керівники яких наділені правами розпоряджатись усіма видами ресурсів.

На думку А.І. Ясінської, центром відповідальності на підприємстві є організаційно відокремлений структурний підрозділ, який управляється окремим менеджером. Для такого підрозділу складається бюджет витрат, за яким вони контролюються. Всі відхилення витрат та причини їхнього виникнення аналізуються як менеджером центру відповідальності, так і менеджерами вищого рівня. Відмінність у тому, що перший здійснює це у процесі формування (виникнення витрат) оперативно, на основі реєстрів управлінського обліку, а на вищих рівнях управлінської піраміди це здійснюється на основі звітів про виконання бюджетів витрат, поданих центрами відповідальності [114].

Таким чином, поняття місця виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності доцільно розглядати за трьома напрямками їх формування (рис. 3.1). По цих напрямках центри відповідальності формуються об'єктивно в розрізі виробничих витрат на усіх рівнях його організації - від робочих місць до рівня підприємства.

Організаційною основою місця виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності є організаційно-виробнича структура управління підприємством. Тому центри відповідальності на рівні виробничих підрозділів слід визначати за використанням матеріальних ресурсів і оплатою праці. У тих випадках, коли облік витрати матеріальних ресурсів організований в розрізі кожного робочого місця, відповідальність за їх витрачання деталізується кожним з них. Тоді робоче місце, будучи місцем виникнення витрат, стає і місцем відповідальності. Отже, при організації відповідальності в розрізі робочих місць (тобто первинних місць виникнення витрат), вони відповідають поняттю місця відповідальності. Центром відповідальності на рівні апарату управління підприємством є відділи, що організовують виробниче споживання

ресурсів. Відділи і служби, що формують центри відповідальності на рівні апарату управління аграрних підприємств, організовують найбільш ефективне використання відповідних видів ресурсів і повинні нести відповідальність за розміри їх витрат на виробництві [102].

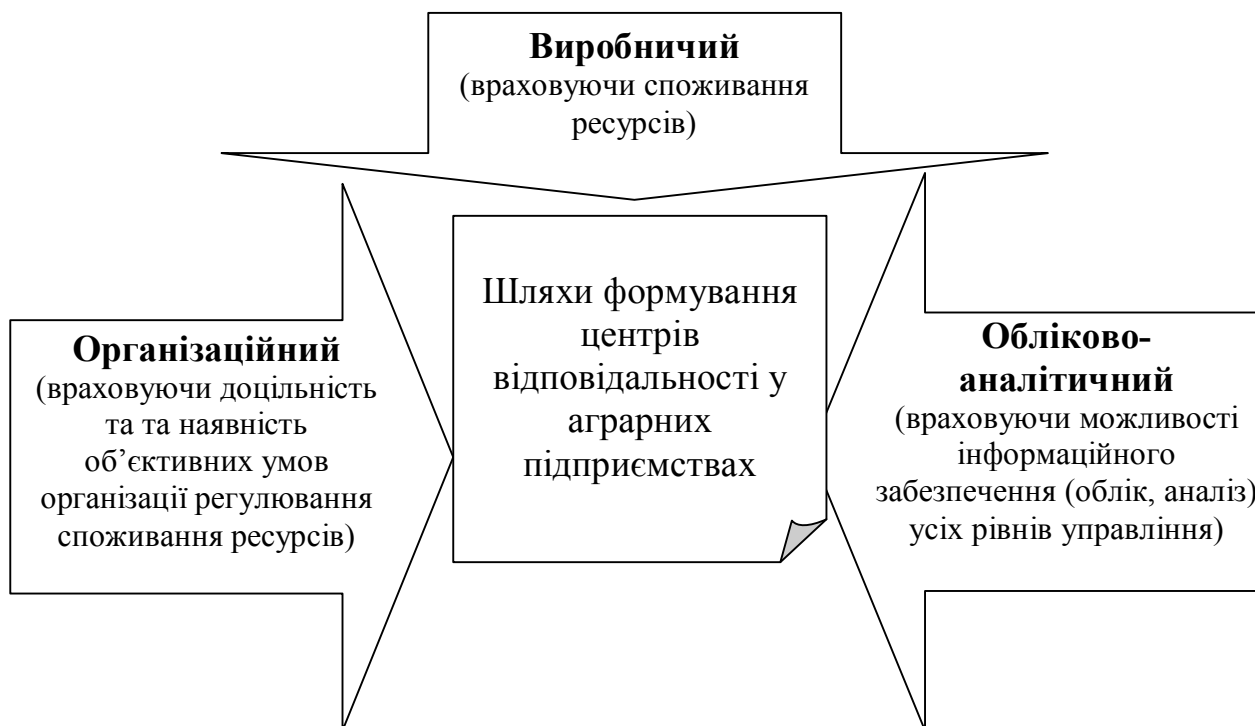


Рис. 3.1 Шляхи формування місць виникнення витрат та центрів відповідальності у аграрних підприємствах

За виробничим напрямом формування, можна визначити три форми організації центрів відповідальності [102]:

1) місця виникнення витрат відповідають робочому місцю і центру відповідальності. В цьому випадку центр відповідальності охоплює сукупність витрат не менше двох видів ресурсів, наприклад, предметів праці і робочої сили в первинному документі. Якщо первинний облік охоплює тільки один вид ресурсів, тоді робоче місце відповідає поняттю просто місця, а не центру відповідальності;

2) центр відповідальності охоплює декілька місць виникнення витрат певного виду ресурсів. Такий центр є первинним (охоплює витрати одного виду ресурсів на декількох робочих місцях);

3) у центрі відповідальності зосереджена сукупність витрат, що забезпечують виробниче споживання відповідного виду ресурсів, визначуваних

па основі даних аналітичного обліку. Витрати па предмети праці, засобів праці і робочої сили відособлюються в самостійні центри відповідальності. По цій формі створюються центри відповідальності за розміри витрат на рівні, як правило, галузей аграрного виробництва.

Важливою передумовою ефективного функціонування центрів відповідальності є формування безперервного потоку узагальнюючих показників на усіх рівнях управління підприємством. Доцільним вважаємо створення у аграрних підприємствах раціональної системи управлінської звітності, в якій акумулюється якісна оперативна, поточна та перспективна (стратегічна) інформація про витрати, доходи та результати діяльності підприємства загалом та його структурних підрозділів (центрів відповідальності) зокрема.

Пропонуються наступні положення (етапи) формування управлінської звітності за центрами відповідальності [28]:

- виділення центрів виникнення витрат та центрів відповідальності на підприємстві;
- виявлення інформаційних потреб користувачів звітності різних рівнів управління (керівників центрів відповідальності);
- розробка форм управлінської звітності за наступними напрямками:
 - 1) оперативні звіти про витрати виробництва центру відповідальності;
 - 2) звіти про виконання бюджетів (планів) центром відповідальності;
 - 3) зведені аналітичні звіти (в розрізі центрів відповідальності): для контролю та об'єктивної оцінки роботи керівників центрів відповідальності; встановлення термінів та періодичності формування звітності центрів відповідальності; побудови організаційних регламентів щодо формування управлінської звітності (розробка положення про формування управлінської звітності за центрами відповідальності та сегментами с.-г. діяльності).

Керівники підрозділів несуть відповідальності за використання усіх видів ресурсів, за дотримання нормативного рівня і зниження виробничої собівартості продукції. Проте цю відповідальність необхідно конкретизувати в розрізі

відповідних фахівців і посадовців: за ефективність використання матеріальних ресурсів; за безперебійну роботу сільськогосподарської техніки, машин і устаткування; за дотримання витрат їх змісту і за раціональне використання робочої сили.

В управлінні технологічними процесами в галузі тваринництва можна виділити наступні напрями: виробництво та реалізація молодняка ВРХ; виробництво та реалізація молока.

У тих галузях тваринництва, де продукція надходить регулярно протягом року, наприкінці кожного місяця потрібно проводити аналіз собівартості продукції. Обліковці або завідувачі фермами здають у бухгалтерію первинні документи і звіти, відображаючи в них лише частину господарської діяльності ферми. Це зменшує можливості керівників центрів відповідальності контролювати вихід продукції та витрати виробництва і не дозволяє своєчасно виявляти відхилення у використанні технологічних матеріалів, з'ясувати причини та винних осіб. Пропонується формувати аналітичний звіт з виробництва продукції тваринництва по кожній групі тварин по кожному центру відповідальності (фермі) та зведений по фермах.

Особливістю оперативної звітності, як елементу метода, є те, що в оперативному обліку не вимагається суцільне безперервне документування господарських операцій з їх юридичною обґрунтованістю. Технічні та документальні засоби спостереження та реєстрації (оперативні звіти) можуть бути простими як за змістом, так і за формою. Водночас, певна частина інформації переходить у бухгалтерський облік, тому у певних випадках вимоги до звітності бухгалтерського обліку правомірні щодо оперативного обліку [29].

Раціональна побудова оперативних звітів, як правило, повинна базуватися на складанні спеціальних таблиць, форма яких залежить від особливостей об'єкта, який обліковується. Також необхідно буде враховувати спосіб групування даних, адже оперативна інформація узагальнюється та аналізується. Відповідно форма кожного регістру оперативного обліку є індивідуальною. Таблична форма складання окремих оперативних звітів дуже схожа на

бухгалтерські реєстри. При деякій деталізації інформації, в оперативному обліку можна використовувати і наявні на підприємстві бухгалтерські реєстри.

При формуванні управлінської звітності за центрами відповідальності важливо враховувати дані оперативного аналізу, тобто управлінські звіти повинні містити аналітичні показники.

Формування управлінської звітності за сегментами сільськогосподарської діяльності відповідно до моделі “витрати – продукція - прибуток” є однією з найважливіших складових управління виробничою діяльністю аграрних підприємств [30].

Управлінська звітність по кожному сегменту є важливим документом, джерелом інформації для контролю, аналізу і оцінки результатів діяльності виробничих підрозділів аграрних підприємств. При формуванні показників звітності за контрольованими витратами і подальші її узагальнення після плин часу і ієрархічним рівням управління виробництвом дозволяє контролювати величину та рівень виробничих витрат.

При обґрунтуванні інформаційної бази управлінської звітності по сегментах діяльності аграрних підприємств необхідно виходити з дотримання пропорційності в розвитку галузей рослинництва і тваринництва. Звітні показники мають бути складені з урахуванням конкретних умов, так, щоб вони об'єктивно відбивали реальні можливості і служили надійною базою для оцінки результатів діяльності звітних сегментів.

Звітними сегментами виробничої діяльності аграрних підприємств є рослинництво, тваринництво та допоміжні виробництва. У зв'язку з цим виникає необхідність в формуванні управлінської звітності за сегментами рослинництва (при цьому варто вказати витрати окремо як по сільськогосподарських культурах, так і по основних технологічних процесах) та сегментами тваринництва (по виробництву молока та вирощуванню тварин (ВРХ, свині тощо)). Допоміжні виробництва виконують для основних галузей сільського господарства певні роботи або надають послуги. До допоміжних

виробництв відносяться ремонтні майстерні, транспортні засоби, виробництва і служби по електропостачанню, водопостачанню, тепlopостачанню тощо [33].

Якісне виконання апаратом управління прийому управлінської звітності за центрами відповідальності з метою формування зовнішньої звітності, дозволяють, з одного боку, забезпечити гармонізацію між показниками внутрішньої та зовнішньої звітності аграрних підприємств, з іншого – здійснити контроль за достовірністю показників та оцінити результати діяльності центрів відповідальності. Контроль звітних показників структурних підрозділів та підприємства в цілому проводиться на декількох рівнях: при формуванні звітності, при її прийомі службами апарату управління, в процесі опрацювання інформації.

Таким чином, формування управлінської звітності за центрами відповідальності та сегментами виробничої діяльності аграрних підприємств забезпечить його ефективне функціонування в сучасних умовах господарювання.

3.2. Гармонізація внутрішньої та зовнішньої звітності в системі управління аграрним підприємством

В сучасних умовах господарювання на практиці аграрних підприємств складають типові та спеціалізовані форми зовнішньої (фінансової, статистичної, податкової) звітності, що зумовлено специфікою процесів вирощування біологічних активів рослинництва і тваринництва та особливостями виробництва сільськогосподарської продукції. Основною проблемою є те, що внутрішні бухгалтерські та оперативні звіти готуються різними відділами відповідно до свого розуміння змісту й оформлення, що зумовлює невзаємопов'язаний набір форм, які часто суперечать одна одній та негативно впливають на ефективність та своєчасність прийняття рішень користувачами (управлінцями різних рівнів управління).

Проблема надання зацікавленим користувачам звітності більшої варіації в ухваленні управлінських рішень може бути розв'язана шляхом гармонізації показників внутрішньої та зовнішньої звітності.

Доцільним є створення такої системи формування звітності, яка забезпечить: генерування даних, що отримані в різних підсистемах обліку, їх синтез, аналіз та своєчасне представлення зацікавленим користувачам. При цьому дані внутрішньої та зовнішньої звітності повинні бути у системному взаємозв'язку та узгоджені, що є однією з головних передумов їхньої достовірності (рис. 3.2). Гармонізація (узгодження) внутрішньої та зовнішньої звітності зумовлює необхідність в синхронізації відображення показників у звітних формах та їх формування в облікових документах (первинних та зведених). Проте, методика облікового забезпечення та формування різних видів (фінансової, статистичної, податкової, управлінської) звітності аграрних підприємств значно відрізняється, що зумовлено специфікою використання первинних та зведених облікових документів в галузі.

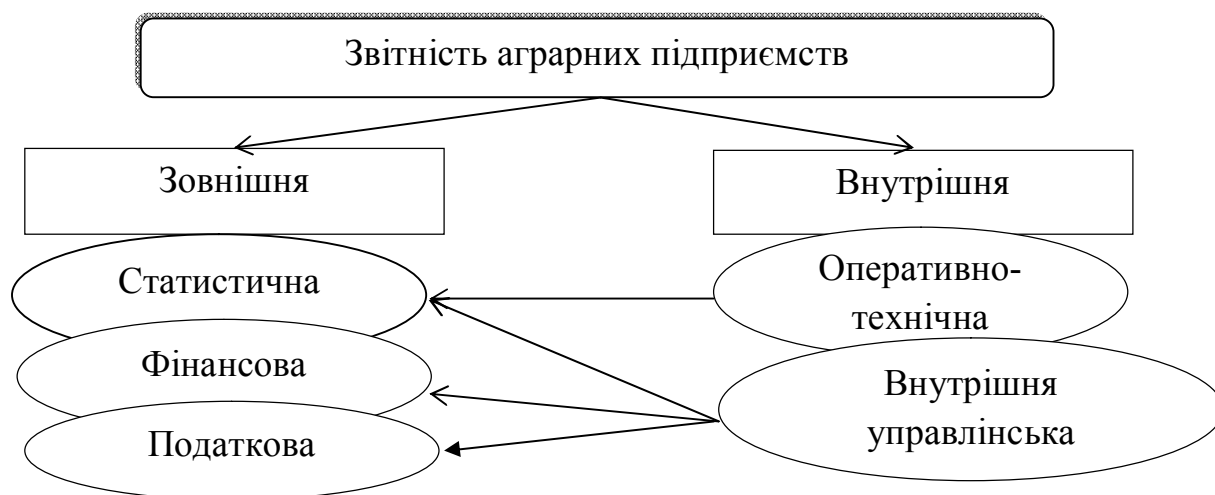


Рис. 3.2 Взаємозв'язок внутрішньої та зовнішньої звітності аграрних підприємств

Облікове забезпечення звітності аграрних підприємств є досить складною інформаційною системою, що зумовлює необхідність врахування інформаційних взаємозв'язків між внутрішньою та зовнішньою звітністю, а також взаємозалежність між рівнями, тому що на макрорівні необхідна

інформація мікрорівня, і навпаки – на мікрорівні необхідна інформація макрорівня.

Однією з основних галузей аграрного виробництва, що підтверджується оцінкою показників діяльності ТОВ «Урожай-С», є рослинництво. Технологічний процес вирощування продукції рослинництва передбачає взаємодію багатьох структурних підрозділів та поділяється на чотири основні етапи: підготовка до посіву, посів, догляд за посівами, збирання врожаю.

Для оцінки розміру ТОВ «Урожай-С» та його спеціалізації сформована таблиця 3.1.

Таблиця 3.1

Показники, що характеризують розмір та спеціалізацію ТОВ «Урожай-С»

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення звітнього року (+,-)	
					від базисного року	від 2017 р. року
Вартість валової продукції, тис. грн.	6533,9	18034,5	20381,1	38507,4	31973,5	18126,3
Товарна продукція, тис. грн.	13866,7	21981,8	27355,8	43603,7	29737	16247,9
Чистий прибуток, тис. грн.	5630,9	1432,5	1742,3	13709,1	8078,2	11966,8
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	2691,1	2288	41891	7766,1	5075	-34125
Середньорічна чисельність працюючих, чол.	37	42	54	53	16	-1

Оскільки управлінська звітність орієнтована переважно на управління витратами та фінансовими результати, варто представити структуру собівартості основних видів продукції рослинництва ТОВ «Урожай-С».

Таблиця 3.2

Аналіз динаміки собівартості продукції рослинництва 1 т., грн..

Види продукції	2016р.	2017р.	2018 р.	Відхилення, (+,-)	
				від базисного року	від проміжного року
пшениця	1641	1746	1889	248	143
кукурудза на зерно	1608	1897	1982	374	85
ячмінь	1856	1908	2286	430	378
горох	3750	3963	4113	363	150

соняшник	5587	5640	5750	163	110
----------	------	------	------	-----	-----

Аналіз динаміки собівартості вказує на її постійне зростання з року в рік. Прогнозні показники 2019 року по ТОВ «Урожай-С» підтверджують факт зростання витрат і собівартості. На фоні падіння ціни реалізації продукції фінансовий результат за 2019 рік планується до отримання значно менше очікуваного (прогнозного) рівня. Собівартість виробництва пшениці в господарстві зросла до 20 тис. грн./га. Із цієї суми найбільше відрахувань складають податки та розрахунки із власниками земельних паїв (близько 8 тис. грн./га), а також на добрива та захисні препарати (теж близько 7 тис. грн./га). Сівба та збирання обходяться в 4-5 тис. грн./га.

З огляду на представлені показник надзвичайно важливо оцінити вплив витрат та інших супутніх факторів на фінансовий результат діяльності. Динаміка показників, що визначають фінансові результати, узагальнена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка фінансових результатів ТОВ «Урожай-С» за період 2016-2018 рр.

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+; -)	
					2018 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарі, робіт, послуг)	22206,2	27355,8	43603,7	21397,5	16247,9
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	9071,8	23175,4	24805,4	15733,6	1630
3	Валовий прибуток.	13134,4	4180,4	18798,3	5663,9	14617,9
4	Інші операційні доходи	1942,4	177,1	898	-1044,4	720,9
5	Інші доходи			49,2	49,2	49,2
6	Інші операційні витрати	751,8	2521,3	5901,5	5149,7	3380,2
7	Інші витрати		93,9	134,9	134,9	41
8	Фінансовий результат від операційної діяльності	13794,8	1742,3	13709,1	-85,7	11966,8

Результати проведеного дослідження вказують на суттєве покращення результатів 2018 року порівняно із 2017 роком в першу чергу за рахунок того,

що суттєво зменшилися витрати на виробництво: процентне співвідношення собівартості до чистого доходу складає 84% у 2017 році, тоді як у 2016 р цей показник становив 41%, а у 2018 р. – 56,8%.

По завершенню виробничого процесу отримана продукція підлягає оприбуткуванню і повнота оприбуткування також має суттєвий вплив на подальше управління та фінансові результати в цілому. Наступним є процес реалізації, що зумовлює специфіку формування внутрішньої оперативної та зведеної звітності по виробництву та реалізації продукції (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Формування та використання внутрішньої (оперативної та зведеної) звітності аграрних підприємств (по галузі рослинництва)

№ з/п	Назва звітної форми	Індекс форми	Хто складає, періодичність формування та представлення	Призначення форми та коротка характеристика формування та використання
1	Книга обліку насіння та посадкового матеріалу	ЖН – 10	відповідальними за правильне ведення та своєчасність записів у книзі є головний агроном господарства, а також комірник чи завідувач насінневого складу	формується для обліку надходження та витрачання насіння та посадкового матеріалу; складається з двох розділів: I - «Посів і збирання врожаю»; II - «Зберігання та використання насіння»
2	Журнал вагаря	ЖН – 11	формується вагарем щоденно в період збирання врожаю	в журналі вагаря вказуються наступні показники: дата, номер зважування, номер автомобіля (трактора), вага (брутто, тара, нетто), назва вантажу та його призначення, через кого відправлено
3	Журнал обліку виданих талонів на збір врожаю	ЖН - 12	записи заносяться бухгалтерською службою перед початком та під час збирання врожаю	призначений для реєстрації талонів водія та талонів комбайнера
4	Щоденник надходження продукції с/г виробництва	ПР - 7	складає завідувач складом щоденно	призначений для оприбуткування продукції овочівництва, картоплі, баштанних культур; наприкінці дня підраховують підсумки надходжень, фіксують у щоденниках і здають у бухгалтерію

5	Відомість руху зерна та іншої продукції	ПР - 6	складає завідуючий током щоденно	є зведеним документом про надходження та витрачання зернової продукції на току; перед тим, як здати відомість у бухгалтерію переносяться дані в книгу складського обліку
---	---	--------	----------------------------------	--

Враховуючи особливості вирощування та збору готової продукції рослинництва існує чимало первинних документів, дані яких використовують при формуванні показників звітності. При формуванні ефективної системи звітності на аграрних підприємствах, доцільним вважаємо забезпечити взаємозв'язок між показниками внутрішньої та зовнішньої звітності, що допоможе уникнути помилок та розбіжностей між ними.

Варто зазначити, що форми статистичної звітності по виробництву та реалізації продукції рослинництва формують переважно на основі первинних (оперативних та зведених) документів.

Так, наприклад для формування звіту «Сівба та збирання врожаю сільськогосподарських культур, проведення інших польових робіт» (ф. № 37 с-г) використовують дані «Облікових листів трактористів-машиністів» (ф. № 67-б) та «Облікових листів праці і виконаних робіт» (ф. № 66 або ф. № 66а) про виконані механізовані і кінно-ручні роботи у рослинництві, кількість намолоченого зерна – на основі «Відомості руху зерна та іншої продукції» (ф. № 80), яка складається на підставі «Реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля» (ф. № 77), або «Путівок на вивезення продукції з поля» (ф. № 77а), чи «Талонів водія або комбайнера» (ф. № 77б, 77в) залежно від того, які саме документи на оприбуткування зерна застосували в даному господарстві.

Звіт «Реалізація сільськогосподарської продукції» (ф. № 21-заг) формують на основі товарних накладних та товарно-транспортних накладних.

Формування звіту «Баланс сільськогосподарської продукції» (16 с-г) відбувається на основі даних первинних та зведених документів по оприбуткуванню та реалізації продукції рослинництва.

Документом внутрішньої звітності про використання продукції рослинництва є «Матеріальний звіт» або «Звіт про рух товарно-матеріальних цінностей». Варто зазначити, що форма матеріального звіту не враховує особливостей сільськогосподарського виробництва і є уніфікованою для всіх галузей. Тому пропонуємо формувати внутрішній звіт «Баланс сільськогосподарської продукції рослинництва» щомісячно за культурами рослин.

Враховуючи терміновість подання статистичної звітності про виробництво продукції рослинництва та те, що первинні документи на її оприбуткування та виконання робіт згідно з планом-графіком документообігу подаються матеріально відповідальними особами у бухгалтерію господарства в кінці місяця, статистичну звітність на практиці складають на основі повідомлень керівників структурних підрозділів (бригадирів, завідуючих током, агрономів тощо), матеріально відповідальних осіб (комірників, вагарів). Це зумовлює недостовірність та неточність окремих показників статистичної звітності, та розбіжності у порівнянні її з показниками бухгалтерських регістрів.

Таким чином, доцільним вважаємо забезпечити взаємозв'язок та взаємоузгодження між показниками управлінської та зовнішньої (статистичної) звітності на аграрних підприємствах, що дасть можливість ефективно її використання в управлінні сільськогосподарською галуззю в цілому та підприємством зокрема.

Тваринництво – не менш важлива галузь аграрного виробництва. В процесі біологічних перетворень (вирощування молодняка і відгодівлі худоби) в стаді тварин відбуваються зміни: збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду; до відгодівельної групи надходить худоба, вибракувана з основного стада; тварини ростуть, переходять з однієї вікової групи в іншу, збільшують свою живу масу, а відповідно і вартість. Значна частина тварин вибуває з господарства внаслідок реалізації м'ясокомбінатам, іншим підприємствам та громадянам; частину переводять до основного стада; частину забивають на м'ясо та мають місце випадки падежу тварин, вимушеного забою,

нестач, крадіжок тощо. Всі ці процеси знаходять своє відображення в оперативній та внутрішній звітності (табл. 3.5).

Звітність про виробництво і використання продукції тваринництва складається на основі даних бухгалтерського обліку з використання реєстрів аналітичного обліку, зведених і первинних документів. Використання зведених і первинних документів при складанні статистичної звітності зумовлене тим, що терміни її подання дуже короткі і забезпечити на цей час записи в реєстрах аналітичного обліку не вдається. Тому доцільним вважаємо формувати на аграрних підприємствах оперативну управлінську звітність по галузі тваринництва в розрізі ферм (за центрами відповідальності), при цьому забезпечуючи її гармонійне поєднання з показниками зовнішньої звітності.

Таблиця 3.5

**Формування та використання внутрішньої звітності аграрних підприємств
(по галузі тваринництва)**

№ з/п	Назва звітної форми	Індекс форми	Хто складає і періодичність формування та представлення	Призначення форми та коротка характеристика формування та використання
1	2	3	4	5
<i>Надходження та використання молока (центр відповідальності - ферма)</i>				
1	Журнал обліку надою молока	№ 112	складає завідувач ферми, записи здійснюються щодня	застосовується для щоденного обліку одержаного молока на фермі, записи здійснюють по кожній доярці; на основі інформації, що представлена у журналі визначають середньо добо-ву продуктивність в розрахунку на корову
2	Відомість обліку руху молока	№ 114	складається у двох примірниках завфермою чи обліковцем, щомісячно	призначена для узагальнення даних про рух молока за звітний місяць; щодня на підставі - первинних документів заноситься інформація про надходження та витрачання молока за основними каналами (продаж на переробку, за готівку, в рахунок оплати праці; на впоювання тощо); 1-й примірник відомості разом із первинними документами, передається до бухгалтерії для перевірки та відображення в обліку руху молока; 2-й примірник слугує завфермою підставою для оприбуткування та списання молока в Книзі складського обліку

3	Схема випоювання телят	-	складає зоотехнік на місяць згідно норми	за кожний день по кожному теляті із зазначенням його клички, ідентифікаційного номера зазначають кількість молока, що випоюється; додається до відомості витрачання кормів, дані використовуються для її заповнення
Вирощування та вибуття біологічних активів тваринництва (центр відповідальності - ферма)				
4	Книга обліку і руху тварин і птиці на фермі	№ 34	завфермою щоденно, в кінці місяця підводяться підсумки та виводиться залишок у кількісних показниках	призначена для щоденного обліку руху тварин і птиці на фермі; підсумкові дані є підставою для складання звіту про рух тварин і птиці на фермі
5	Звіт про рух тварин та птиці на фермі	№ 102	складається щомісяця на фермі завідувачем фермою або зоотехніком у двох примірниках	застосовується для узагальнення даних, що відображають наявність і рух тварин і птиці на фермі за звітний період; разом із первинними документами по руху тварин передається в бухгалтерію для перевірки даних і відображення їх в бухгалтерських регістрах по обліку руху тварин

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
6	Розрахунок визначення приросту	№ 98а	складає завідувач ферми щомісяця в цілому по фермі й облікових групах тварин	застосовується для розрахунку визначення приросту живої маси тварин; є логічним завершенням відомості зважування тварин; разом зі звітом про рух тварин і птиці на фермі передається до бухгалтерії й служить підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси й нарахування заробітної плати працівникам
7	Відомість зважування тварин	№ 98	складає зоотехнік або завідувач ферми в одному примірнику при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин	застосовується для визначення фактичної живої маси тварин, яка у процесі вирощування або відгодівлі тварин збільшується; загальні підсумки відомості про масу тварин по відповідних групах використовують для складання розрахунку визначення приросту; щомісяця відомість подають до бухгалтерії одночасні зі звітом про рух тварин і птиці на фермі
8	Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку ВРХ	-	формується зоотехніком-селекціонером або іншим працівником зоотехнічної служби	служить для фіксації даних про одержаний приплід та його вирощування до моменту вибуття із господарства; показники формуються на основі відомості зважування тварин та розрахунку визначення приросту

9	Відомість витрат кормів	№ 94	складає зоотехнік щоденно	є документом на списання кормів з підзвіту матеріально-відповідальної особи, слугує для контролю за витрачанням кормів на фермі; для записів до журналу видачі кормів та передається до бухгалтерії для подальшого використання при формуванні реєстрів
10	Обліковий лист забою та падежу худоби (тварин)	-	складає керівник підрозділу, ветлікар	застосовується переважно на спеціалізованих свинарських комплексах; включає три розділи: 1. «Забій», 2. «Вихід продукції», 3. «Падіж»; дані про одержану на склад продукцію від забою підписує комірник або завскладом, що прийняв цю продукцію, перший примірник документа передається до бухгалтерії для відображення проведених операцій у відповідних реєстрах синтетичного обліку

Гармонізація (взаємоузгодження) формування внутрішньої (оперативної, зведеної) та зовнішньої (статистичної) звітності по галузях сприятиме підвищенню аналітичності інформації, дозволить використовувати її з максимальним ефектом.

3.3. Взаємозв'язок управлінської звітності з функціями управлінського обліку сільськогосподарської діяльності

Серед багатьох завдань, які необхідно вирішувати аграрним підприємствам в умовах ринкової економіки, є організація ефективної системи планування. Вирішення цього завдання дозволяє посилити вплив управлінських рішень на виробничий процес, скоординувати зусилля різних підрозділів для досягнення головної мети господарської діяльності – зміцнення позицій на ринку і збільшення прибутковості. Керівництву підприємства, перш ніж починати будь-яку справу, необхідно визначити мету своїх дій: стратегічну (на довгострокову перспективу) і тактичну (для конкретних дій). Лише правильно оцінивши можливі втрати та виграші, розробивши програму дій з попередження можливих негативних наслідків, можна прийняти ефективне управлінське рішення.

Для ефективного управління сільськогосподарською діяльністю необхідно планувати кожен крок. Сама логіка підприємництва вимагає розробки

попередньої моделі, прогнозу, зразка дій підприємства в ринковому середовищі. Тому виникає необхідність у фіксації фактичних показників та порівняння їх з плановими за допомогою формування управлінської звітності на підприємстві.

Однією з головних функцій системи управлінського обліку є планування оперативних та стратегічних завдань підприємства і контроль за процесом їх виконання. Продуктом планування виступає бюджет. Термін «бюджет» більше поширений в світовій практиці, вітчизняним аналогом можна вважати «кошторис витрат» з визначенням джерел їх покриття. Проте бюджет - економічна категорія набагато ширша. Охоплюючи весь комплекс витрат та фінансових результатів, бюджет створює надійну базу для аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

Бюджети – фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми. Вони допомагають встановити завдання виробничої діяльності фірми і координувати обов'язки. Бюджети допомагають накопичувати різну необхідну інформацію і оцінювати діяльність керуючих і вироблену продукцію. Це - прийнятий бізнес-план, що містить показники звітності в грошовому вираженні; відноситься до певного періоду часу; призначений для виробничої діяльності фірми; складений керуючими і узгоджений.

Таким чином, бюджетування сільськогосподарської діяльності – процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Система бюджетів дозволяє керівнику наперед оцінити ефективність управлінських рішень, оптимальним шляхом розподілити наявні ресурси, визначити шляхи розвитку підприємства і уникнути кризової ситуації.

Метою складання бюджетів є досягнення ряду цілей, серед яких головними є: планування фінансово-господарської діяльності; розробка нормативів і кількісних критеріїв для здійснення оперативного контролю витрат; координація діяльності різних підрозділів підприємства; мотивація керівників, які несуть відповідальність за здійснення витрат і отримання при-

бутків; контроль і оцінка результатів за центрами відповідальності; виявлення поточних потреб і оптимізація грошових та матеріальних потоків на підприємстві. Бюджетне планування є одним із видів загального планування, яке поділяється на довгострокове, середньострокове і короткострокове (оперативне), та здійснюється у вигляді оперативних, поточних та стратегічних планів, в яких завдання, що постають перед підприємством, розбиваються по всій структурі управління. При цьому за кожним центром відповідальності (керівником) закріплюються конкретні ділянки діяльності і відповідальність за задані показники. Оперативні плани складаються строком до одного року, з розбивкою, залежно від необхідності, на квартали, місяці, дні, зміни, години тощо.

Організація оперативного бюджетного планування для аграрних підприємств – це специфічний процес, тому що виробництво сільськогосподарської продукції є відмінним від інших видів виробництв. Він характерний тим, що сільськогосподарська діяльність багатогранна, тут діють і взаємодіють багато як природно-кліматичних, так і технічних та соціальних факторів. Тому, перенесення прикладного теоретичного промислового планування в сільське господарство, носитиме теоретичний характер і не відповідатиме умовам виробництва сільськогосподарської продукції.

На сьогодні керівників аграрних підприємств вже не задовольняє інформація фінансових планів, які до цього часу складають один раз в рік. Сучасні керівники з метою прийняття управлінських рішень все гостріше відчують потребу в оперативній та зведеній кваліфіковано підготовленій інформації, яка б містила результативну частину і відповідні варіанти рекомендацій. Тому, проблемою на аграрних підприємствах виступає організація бюджетування (планування) та формування управлінської звітності, яка міститиме показники виконання бюджету та аналіз відхилень та на аграрних підприємствах.

Оперативні бюджети можуть мати нескінченну кількість видів і форм. Визначальними тут будуть наступні фактори: предмет складання бюджету,

структура апарату управління, розмір і особливості діяльності підприємства та ціль його складання. При цьому основними вимогами до них виступають простота і ясність розуміння, тому що надлишок інформації знижує значення і точність даних, а недостатність інформації може призвести до нерозуміння його сутності.

На початку звітної періоду, на який розроблений бюджет, він є планом або еталоном, наприкінці ж періоду бюджет перетворюється в кошти контролю та оцінки досягнутих результатів, виявлення «вузьких» місць із метою підвищення ефективності управління в майбутньому. Таким чином, бюджетування виступає як інструментом планування, так і контролю та аналізу.

Бюджетування витрат – це одна з основних функцій системи управління витратами виробництва, що зводиться до розробки бюджетів витрат у розрізі центрів відповідальності з метою посилення контрольних функцій щодо ефективності діяльності кожного з них та підприємства в цілому.

Оперативні бюджети можуть мати різні види і форми, при цьому основними вимогами до них є простота, компактність, зрозумілість і багатоваріантність. Види та форми бюджетів залежать, в першу чергу, від мети їх складання, особливостей діяльності підприємства та структури апарату управління. Поточний контроль за виконанням бюджету та фіксація відхилень повинні бути оформлені у формі управлінського звіту, що відповідає бюджету.

Формувати запропоновані управлінські звіти необхідно по всіх підрозділах (центрах відповідальності) підприємства, незалежно від їх функцій та подаватися керівникам відповідних рівнів управління щомісячно. Для того, щоб система контролю виконання бюджетів та відображення достовірних даних в звітності була повноцінною, доцільно розробити відповідну систему мотивації працівників за досягнення бюджетних показників (премії, надбавки до заробітної плати тощо). Для досягнення ефективного оперативного бюджетного планування на аграрних підприємствах повинна бути встановлена процедура розробки і прийняття бюджетів та визначена послідовність їх складання (рис. 3.3).

Для підвищення рівня контролю і ефективності управління витратами виробництва в центрах відповідальності відхилення витрат від плану (бюджету) доцільно групувати за наступними ознаками: вплив на рівень собівартості продукції (повинні враховуватися і аналізуватися з точки зору їх доцільності); міра відповідальності (залежні і не залежні від діяльності підрозділи); причини і (внутрішні і зовнішні) та винуватці; календарні проміжки часу і технологічні процеси (період, процес, переділ робіт, місяць, декада тощо).

В аграрних підприємствах доцільним є формування звіту про виконання бюджету витрат за сферами сільськогосподарської діяльності. Це дозволить посилити контроль за рівнем витрат, виділивши ті сфери, де потреба в такому контролі найбільша. Формування таких бюджетів суттєво допомагає в плануванні. Використання планування на практиці в першу чергу залежить від специфіки самої галузі та внутрішніх особливостей роботи кожного суб'єкта господарювання, а тому процес організації бюджетування буде носити індивідуальний характер для кожного підприємства. Для ТОВ «Урожай-С» таким напрямом є рослинництво в розрізі видів культур.



Рис. 3.3 Порядок формування управлінської звітності с.-г. підприємств

Результати діяльності центрів відповідальності повинні періодично відображатися в управлінських звітах про виконання бюджетів. Запропоновані нами форми бюджетних таблиць взаємоузгоджені з управлінськими звітами про їх виконання, що забезпечує ефективне їх використання в управлінні аграрним підприємством.

3.4. Здійснення процедур управлінського контролю на основі управлінської звітності

Система є життєздатною і ефективною, якщо має в своєму складі елементи зворотного зв'язку, що надають можливість проводити поточну корекцію поведінки системи по мірі надходження сигналів про її стан. Тому, надзвичайно важливою функцією управління є контроль за виконанням планів, оскільки, якими б обнадійливими і реальними вони не здавалися, без постійного контролю за їх виконанням не буде досягнуто бажаних результатів.

Для ефективного управління недостатньо правильно визначити показники, що характеризують ефективність діяльності підприємства, обґрунтувати можливість впливу на них відповідальних осіб і представити їх у відповідних формах управлінської звітності, необхідно постійно стежити за значеннями цих показників і ухвалювати на цій основі рішення на всіх етапах управлінського циклу. Цього можна досягти засобами внутрішнього контролю

Ключовим для подальшого розгляду питання є визначення підходу до внутрішнього контролю. Контроль у межах нашого дослідження будемо розглядати як процес і засіб реалізації функції управління – контроль.

Завдання системи внутрішнього контролю на кожному підприємстві можуть бути різними залежно від організаційно-технологічних особливостей підприємства і від завдань, які ставить перед собою менеджмент підприємства.

Внутрішній контроль має виконувати такі шість основних функцій [62]:

1. Спостереження – метою цієї функції є отримання інформації про досягнуті фактичні величини.

2. Виявлення відхилень у здійснюваних господарських операціях. Контролер перевіряє не тільки інструменти управління, а й умови виконання і планові концепції для даної господарської галузі, підприємства чи підрозділу. Зіставляючи відповідність операцій плану (нормі), контролер бачить і в кожному випадку повинен зазначити умови, в яких цей факт наступав. Ці умови

можуть бути сприятливими або несприятливими, законними або ні, принести прибуток або збиток.

3. Уникнення небажаних наслідків відхилень, тобто оцінка відхилень (обліково-правова, економічна, фінансова тощо) та їх коригування – коригуюча.

4. Профілактика порушень і відхилень – інструмент суб'єктів контролю для запобігання вчиненню неправомірностей шляхом впливу на поведінку людей, особливо тих, які відповідають за певні сфери функціонування підприємства, збереження майна, його ефективне використання, недопущення втрат. Сюди входить інструктивна функція, яку ще називають використанням висновків контролю для більш ефективних і відповідних до правил дій.

5. Виконання – поточна перевірка точного виконання ухвалених рішень.

6. Спонукальна – зв'язок з мотиваційною системою, мотивація до здійснення бажаних дій.

Взаємозв'язок цих елементів може забезпечити управлінська звітність.

Використання контрольних форм управлінської звітності дозволяє контролювати діяльність центрів відповідальності, сегментів діяльності підприємства і об'єктивно оцінювати якість роботи їхніх керівників. На основі інформації контрольних форм управлінської звітності можна робити висновки про ефективність роботи керівників центрів відповідальності використовуючи всі види показників для їхньої оцінки.

Крім того, контрольні форми управлінської звітності допомагають керівникам центрів відповідальності контролювати себе. Керівнику будь-якого рівня завжди корисно знати, наскільки ефективно він працює. Якщо його плани не виконують, він повинен бути повідомлений про це якомога раніше, інакше, він не зможе вчасно виправити становище.

Таким чином, контрольна управлінська звітність дасть змогу керівнику центру відповідальності ухвалювати обгрунтовані оперативні рішення і переглядати планові показники свого підрозділу під час планування.

Контролювати діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому можна лише порівнюючи їх результати з якимись орієнтирами – нормативами.

Нормативи, які використовують суб'єкти контролю, - це критерії, через порівняння з якими можна вимірювати результати діяльності. Нормативи необхідно розробляти відповідно до мети здійснення внутрішнього контролю, вони повинні бути зрозумілими і їх можна застосовувати до будь-яких об'єктів контролю (обсягові, якісні...).

Нормативи можна розробляти і встановлювати враховуючи:

- технологічні норми витрачання ресурсів;
- історичний досвід;
- мету контролю;
- тощо.

Нормативні значення доцільно розробляти для всіх показників, які використовуються для оцінки ефективності діяльності підприємства в цілому, окремих його підрозділів, сегментів діяльності. Тому на підприємстві встановлюють нормативи в тому числі на матеріали, працю й послуги, споживані в процесі здійснення господарської діяльності. Відхилення від цих нормативів необхідно враховувати для виявлення їх причин і осіб, відповідальних за їхнє виникнення.

Важливим завданням є також визначення справжніх причин відхилень, не зважаючи на те, об'єктивні вони чи суб'єктивні, оскільки саме на підставі цих даних приймається рішення коригувати наступні плани чи здійснювати вплив на центри відповідальності.

Так, зменшення обсягу реалізації може бути викликане об'єктивною причиною – зменшенням попиту або суб'єктивною – поганою роботою відділу збуту. Отже, у першому випадку необхідно коригувати плани, а в другому – впливати на відділ збуту.

Аналізуються три основні види відхилень:

- за використанням ресурсу;
- за ціною;
- за продуктивністю.

Відхилення можуть виникати під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, або через об'єктивні й суб'єктивні причини, на це дуже важливо зважати під час ухвалення управлінських рішень на основі аналізу відхилень.

Оцінити відхилення – означає довести їх зв'язок з діяльністю конкретних працівників і колективів, визначити ступінь залежності їх виникнення від діяльності працівників. Процедуру аналізу відхилень у системі управлінської звітності можна здійснювати за пірамідальним принципом. Спочатку аналізують відхилення на рівні підприємства, потім виявляють найбільш суттєві відхилення, відбувається їх деталізація і виявлення факторів, що вплинули на них деталізуючи їх аж до носія витрат.

Аналіз відхилень фактичних показників від нормативних здійснюють відповідно до такої ієрархії (рис. 3.4).

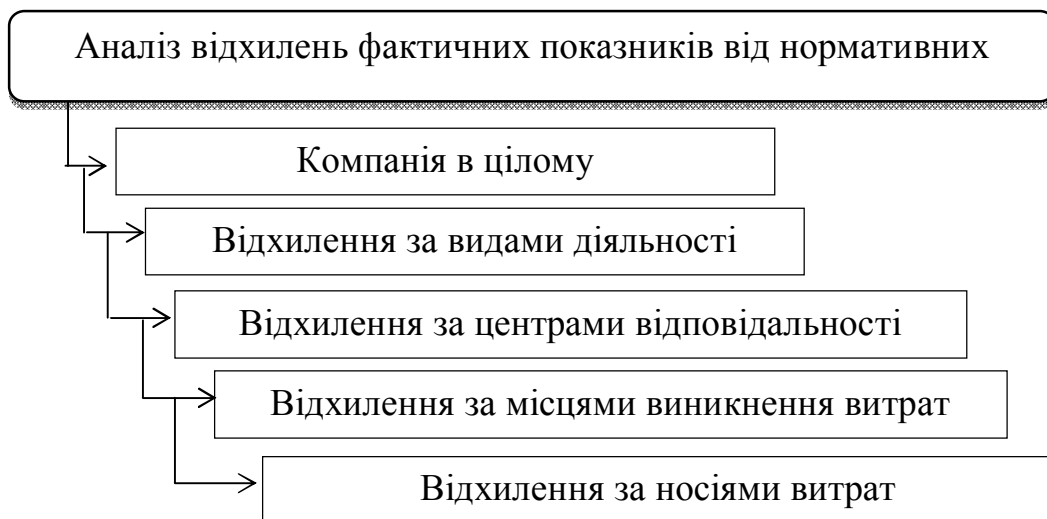


Рис. 3.4. Ієрархія аналізу відхилень фактичних показників від нормативних

Всі контрольні форми управлінської звітності повинні містити також графи «примітки» та «напрямок відхилення». У «примітках» пояснюються причини та винуватці відхилень, а у «напрямах відхилень» стрілками різного кольору зазначаються перевитрати чи економія.

Проведення план-факт аналізу виконання планів здійснюють у два етапи:

- вертикальний (формальний) факторний аналіз;
- горизонтальний (змістовний) аналіз.

При аналізі відхилень важливо визначитися із критеріями суттєвості. Суттєвість – це характеристика інформації в звітності, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів цієї звітності.

Поріг суттєвості – це кількісний вимір суттєвості інформації у звітності.

Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації.

Істотність відхилення – це кількісна його характеристика (вартісна межа), яку встановлюють на кожному підприємстві окремо. Тобто відхилення за «не важливим» показником може бути істотним, але не буде суттєвим.

Тож, загальними умовами проведення аналізу відхилень на підприємстві можуть бути такі:

- відхилення в статтях доходів більше 5 %;
- відхилення обсягів реалізації більше 5 %;
- відхилення у статтях витрат більше 10 %;
- кожне відхилення для дохідних або витратних статей більше ніж на 50000 грн.;
- постійний аналіз статей витрат, які займають у структурі витрат центрів відповідальності більше ніж 25 %.

У результаті проведених досліджень можна представити и запропонували алгоритм реагування на відхилення (рис. 3.5)

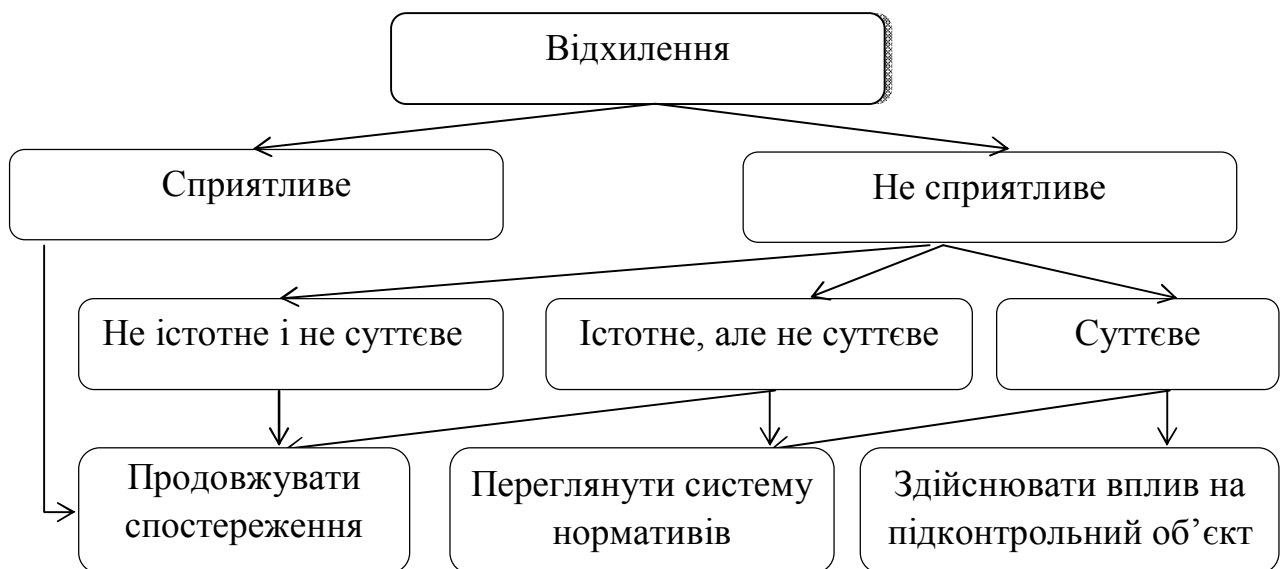


Рис. 3.5. Алгоритм реагування на відхилення в процесі управлінського контролю

Обираючи один із варіантів реагування на відхилення, обов'язково необхідно визначити характер чинника, що спричинив це відхилення, і якщо це зовнішній або внутрішній чинник, контроль якого неможливий з боку підприємства, планові показники мають бути скорегованими на нього з метою об'єктивного аналізу відхилень. Так несприятливе відхилення прямих витрат може бути викликаним не безгосподарністю, а об'єктивним збільшенням прямих витрат через збільшення обсягів діяльності під впливом зростання попиту на продукцію. Такий аналіз відхилень не має сенсу. Отже, під час аналізу відхилень фактичні дані необхідно порівнювати з плановими, скоригованими на дію об'єктивних чинників, при цьому вся система звітів має бути переглянута.

Коригуючи планові значення витрат на зміну обсягів діяльності, необхідно пам'ятати про те, що «право» змінюватися мають лише змінні витрати (прямі матеріальні витрати, прямі трудовитрати...). Тож, ще на стадії планування, витрати мають бути згруповані за ознакою реагування на обсяг діяльності на змінні та постійні статті. Виходячи з того, що це перспективний аналіз витрат, вважаємо, що необхідно використовувати метод технологічного аналізу для умовного поділу витрат на змінні і постійні.

Враховуючи вищезазначене, для здійснення контролю за відхиленнями контрольна звітна форма має містити такі обов'язкові елементи:

- коефіцієнт зміни обсягів діяльності підприємства;
- відхилення від суми і у відсотках фактичних показників від скоригованих;
- перелік обставин і чинників, що спричинили ці відхилення;
- оцінку виявлених відхилень з огляду їх впливу на діяльність підприємства;
- рекомендації щодо можливих способів усунення цих відхилень;

- оцінку цих рекомендацій щодо їх можливого впливу на діяльність підприємства.

Важливо зазначити, що запорукою ефективного контролю на основі управлінської звітності є надійність інформації, яку вона містить. Тут необхідно розуміти, що відхилення можуть виникати і в результаті різних порушень, в тому числі й навмисних, таких як помилка, шахрайство, підробка чи фальсифікація.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення та розробка практичних рекомендацій щодо формування управлінської звітності, її ефективного аналізу та контролю показників, що знаходять своє відображення у цій звітності та можуть використовуватися в процесі розробки та прийняття управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах. Отриманні результати дають підставу для наступних висновків:

1. Розкрито сутність використовуваного поняття «управлінська звітність», яка є основним джерелом задоволення інформаційних потреб управління (на макро- і на мікрорівні) шляхом надання користувачам взаємопов'язаних показників, що дозволяють оцінювати і контролювати, прогнозувати і планувати діяльність структурних підрозділів та підприємства в цілому. Система управлінської звітності виконує наступні функції: аналітично-оціночну; логістичну; комунікативну; стратегічну; контрольну. Завдання управлінської звітності визначено за двома напрямками: інформаційне забезпечення аналізу, оцінки, контролю та планування; інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень. Отже, визначення завдань управлінської звітності доцільно формувати за двома напрямками: 1) для інформаційного забезпечення оцінки та аналізу, планування та контролю; 2) інформаційна підтримка управлінських рішень.

2. За результатами теоретичних досліджень детально охарактеризовано підходи до класифікації управлінської звітності за наступними ознаками: рівень деталізації (оперативна, тактична, агрегована), ієрархія управління (за центрами відповідальності, за сегментами діяльності, за галузями виробництва), форма подання (таблична, графічна, текстова, комбінована), періодичність формування та використання (короткострокова, середньострокова, довгострокова), за бізнес-процесами (постачання, виробництво, збут, управління персоналом тощо), цільове призначення (прогнозна, контрольна, аналітична), за запитами користувачів (на регулярній основі, за вимогою), що покращить ефективність її формування та використання на практиці.

3. Визначено та розкрито суть принципів формування та представлення управлінської звітності, зокрема: надійності (достовірності), ієрархічності, агрегування, гнучкості, системності, своєчасності (оперативності), відособленості, зіставності показників. Дотримання запропонованих принципів і вимог до складання та представлення управлінської звітності забезпечить єдність її формування і розуміння з боку усіх категорій користувачів.

4. На склад існуючої системи звітності сільськогосподарських підприємств впливають особливості та специфіка галузі, зокрема: вплив біологічних законів та метеорологічних умов (сезонність, основним засобом виробництва є земля, вирощування біологічних активів рослинництва та тваринництва), багатогалузевий характер виробництва, територіальна розташованість, використання сільськогосподарської продукції для власних потреб, тривалість операційного циклу. Запропоновано забезпечити взаємозв'язок та взаємоузгодження між показниками внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (статистичної) звітності на с.-г. підприємствах шляхом формування таких внутрішніх звітів: баланс сільськогосподарської продукції, звіт про реалізацію продукції рослинництва (тваринництва) тощо. Це дасть можливість ефективно використовувати звітні показники в управлінні сільськогосподарським підприємством та галуззю.

5. Інформаційне середовище формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств, окрім облікової інформації, повинне включати нормативно-довідкову, планову, аналітичну та нефінансову інформацію, що є необхідною передумовою для ухвалення ефективних та обґрунтованих управлінських рішень. Запропоновано формувати управлінську звітність за наступними напрямками: 1) оперативна звітність за центрами відповідальності (оперативний звіт обліку витрат центру відповідальності, оперативний звіт виконання технологічних операцій, оперативний звіт по використанню паливо-мастильних матеріалів тощо); 2) аналітична звітність по галузях виробництва (аналітичний звіт витрат виробництва продукції рослинництва (тваринництва), аналіз ефективності використання матеріальних

ресурсів, аналіз дотримання трудової дисципліни тощо). Практичне застосування вдосконалених звітів підвищить надійність інформації і її корисність за рахунок посилення контролю над обґрунтованістю формування результатних показників за операціями структурних підрозділів і правильністю їх відображення в обліку

6. Уточнене визначення центру відповідальності як підрозділу підприємства (сегменту), керівник якого має право приймати рішення певного рівня і несе відповідальність за нього в межах своєї компетенції, а також зобов'язаний брати участь у формуванні бюджетів і складати періодичні звіти про результати діяльності центру. При цьому не слід розглядати центр відповідальності як певний структурний підрозділ, допускаючи, що ним може бути і кілька підрозділів одночасно, а інколи і одна особа. Відповідальність центрів передбачено не лише за фінансові показники та ресурси, а й за досягнуті виробничі результати, що визначені в межах компетенції центру будь-якого типу. Тому, керівник будь-якого підрозділу повинен нести відповідальність за результати і наслідки прийнятих ним рішень в повному обсязі.

7. Встановлено, що для сільськогосподарських підприємств характерні наступні типи центрів відповідальності (за мірою збільшення відповідальності за кінцеві результати): центр відповідальності за технологічні витрати, за дискреційні витрати, за дохід і дискреційні витрати, за прибуток і за інвестиції. Виділення інших типів центрів відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, є недоцільним, оскільки не відбувається виділення певних центрів за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

8. Центри відповідальності є об'єктами не лише управлінського, але й і фінансового обліку, оскільки, облік, планування, аналіз і оцінювання діяльності проводиться в розрізі підрозділів підприємства. Якщо ж розглядати систему обліку, що ведеться на підприємстві з метою отримання інформації для прийняття управлінських рішень, то центри відповідальності визначаються як об'єкти планування, аналізу і звітності.

9. Система управління за центрами відповідальності повинна базуватися на структурованих потоках інформації, основою формування яких є внутрішньогосподарський облік. Внутрішньогосподарський облік у системі центрів відповідальності – це система збору, реєстрації, обробки та надання інформації про діяльність центрів відповідальності для аналізу, бюджетування і контролю у формі, що задовольняє систему управління.

10. Результати управління за центрами відповідальності залежать від ступеня забезпеченості інформацією, що в системі центрів відповідальності визначає ефективно організована внутрішня звітність. Обґрунтовано методику стандартизації та систематизації внутрішньої звітності за центрами відповідальності. Функції накопичення та надання даних про господарські події центру запропоновано розподілити за спеціальними обліковими групами. Децентралізована облікова система визначається інформаційними технологіями інтегрованого обліку. Створення єдиного інформаційного простору в такій системі повинно базуватися на обґрунтованій інформації для забезпечення реалізації цілей менеджменту щодо оцінки участі центрів відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440с.
2. Атамас П.Й. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: 2-ге вид. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 414с.
3. Безверхий К. Консолідована фінансова звітність – нове Н(П)СБО. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №10. С. 3-6.
4. Безверхий К.В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Бухгалтерський облік*. № 3 (65). 2014. С. 8-14.
5. Бігдан І.А. Організація облікових номенклатур як першооснова організації облікового процесу. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. Х.: ХДУХТ, 2012. Вип. 2. С. 47
6. Борисейко Ю.В. Нові форми фінансової звітності: переваги і недоліки. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 1. С. 39–41.
7. Булгакова С.В. Внутрішня управлінська звітність: структура видів і форм. *Сучасна економіка: проблеми і рішення*. 2010. № 6. С. 138-151.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах; за ред. проф. М.Ф. Огійчука, 2-ге вид. К.: Вища освіта, 2009. 800 с.
9. Бухгалтерська управлінська звітність як система обліково-аналітичної інформації: *Електронний науковий журнал «Управління економічними системами»* 2012. № 7 URL: <http://www.uecs.ru/uecs43-432012/item/1460-2012-07-23-05-37-14> (дата звернення 16.08.2019 р.).
10. Вигівська І.М., Скрипник М.І., Григоревська О.О. Поняття достовірності фінансової звітності та фактори впливу при її визначені. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1(79). С. 145-154
11. Волот О.І., Гордієнко А.М. Впровадження електронної податкової звітності в Україні: переваги та недоліки. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 3. С. 313-316

12. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр./ В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агенство», 2008. 491 с.
13. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К.: Цент учбової літератури, 2007. 522 с.
14. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. №1. С. 3-17.
15. Голуб Н.О. Облік та контроль у системі стратегічного управління. *Зб. наук. пр. Таврійського ДАУ (економ. науки)*. 2013. № 2(4). С. 59–65.
16. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page9?nreg=436-15&find=9&text=%ED%E0%E4%E7%E2%E8%F7&x=3&y=9#w11> (дата звернення: 19.09.2019 р.).
17. 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.
18. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу = Economics: time realities*. 2016. № 1 (23). С. 6-13.
19. Давидюк Т.В. Стан та перспективи управлінського обліку. Соціально-економічний розвиток. України: проблеми та перспективи: кол. монографія За ред. О.В. Манойленко. Харків: НТУ. «ХП», 2015. 345 с.
20. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160.
21. Довжик О.О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 124-135.

22. Жук В.М. Методика оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на с.-г. підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2010. №3. С.4-20.
23. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2011. 648 с.
24. Жураківська О. «Земельна» звітність: коротко про головне. *Баланс-агро*. 2014. №7. С.24-25.
25. Зоріна О.А. Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу. *Економіка Крима*. 2011. № 2 (35). С. 265–269
26. Іванюта П.В. Управління ресурсами та витратами. К.: Центр учбової літератури, 2010. 320с.
27. Іванова Ж.А. Внутрішня управлінська звітність як інформаційна основа аналізу. *Питання економіки і права*. 2011. № 4. С. 360-364.
28. Івенченко П.М. Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С.139-143
29. Карпенко О.В., Любимов М.О. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності. *Фінансова система України: зб. наук. пр.* Острого: В-к НУ «Острозька академія», 2011. Вип. 16. С. 145–151.
30. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2009. 341 с.
31. Кебко В.В. Фундаментальні основи розвитку складових сучасної фінансової звітності. *Облік і фінанси*. 2016. № 2(72). С. 23–28.
32. Корінь А.М. Шляхи удосконалення методики складання фінансової звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 994-998.
33. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес-інформ*. 2014. № 7. С. 325-331. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2014/7_0/325_331.pdf (дата звернення: 29.08.2019 р.)
34. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

35. Крутова А.С. Синтез ієрархічної структури інформаційних ресурсів управління суб'єктами електронної комерції. *Проблеми економіки*. 2017. № 2. С. 210–216.
36. Крушельницька І.Г. Звітність підприємства: навч. посіб. К.: Центр навч. літератури, 2012. 232 с.
37. Кузь В.І., Кравчук В.С. Управлінська бухгалтерська звітність підприємства: принципи та підходи до формування. *Бухгалтерський облік, аналіз, аудит*. 2015. № 2 (58). С. 188-197. URL: <http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2015/v2/24.pdf> (дата звернення: 06.09.2019 р.)
38. Кузьмина М. С. Формирование управленческой учетной политики. *Бухгалтерский учет*. 2010. № 4. С. 73–75.
39. Кучеренко Т.Є. Генезис функції і концепції фінансової звітності в системі управління. *Вісник ТНЕУ*. 2009. № 3. С. 94-104.
40. Кучеренко Т.Є. Класифікація господарської звітності: генезис і проблеми сучасності. *Вісник ТНЕУ*. № 2. 2011. с. 98-108.
41. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 248-254.
42. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62) С. 52-60
43. Ларіков В. Ю. Формування управлінської звітності про відхилення для вирішення завдань контролю. *Вісник СНУ ім. В.Даля*. 2011. № 8 (162). Ч. 2.
44. Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. *Regional economics and management*. 1 (01). March 2014. P. 187-189
45. Лепетан І.М., Здирко Н.Г. Статистична звітність як джерело інформаційного забезпечення вирощування енергетичних культур в Україні. *Економіка*.

Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. №3 (31).
С. 115-125

46. Лукава І.М. Місце внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Агроінком.* 2008. № 3-4. С. 94-98.
47. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: Екон. думка, 2016. 360 с.
48. Любар О.О. Бухгалтерський облік як основне джерело інформації про прийняття управлінських рішень. *Економіка та суспільство.* 2019. Вип. 20.
URL: <http://economyandsociety.in.ua/> (дата звернення: 05.09.2019 р.)
49. Мазіна О. Формування концепцій управлінської звітності. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2013. №9. С. 10-15.
50. Малишкін О. Український баланс: можливості трансформації до євро формату. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2016. № 6. С. 16–26
51. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Мінфіну від 25.06.2003р. № 422 // www.nau.kiev.ua (дата звернення: 05.09.2019 р.)
52. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635
53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433
54. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції с.-г. підприємств, затв. наказом МінАПК України від 18.05.2001 р. № 132. URL: www.nau.kiev.ua. (дата звернення: 05.09.2019 р.)
55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045 (дата звернення: 05.09.2019 р.)
56. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» URL: www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf (дата звернення: 05.09.2019 р.)

57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-34-promizhna-finansova-zvitnist?app_id=23 (дата звернення: 05.09.2019 р.)
58. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-1-podannya-finansovoji-zvitnosti?app_id=23 (дата звернення: 05.09.2019 р.)
59. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-8-oblikovi-politiki-zmini-v-oblikovikh-otsinkakh-ta-pomilki?app_id=23 (дата звернення: 05.09.2019 р.)
60. Мошковська О.А Інформація в системі управлінського обліку виробничих підприємств. *Наук. вісн. Херсон. держ. ун – ту (Сер. «Екон. науки»*. Херсон , 2015. Вип. (11) (II). С. 131-134.
61. Мошковська О.А Організація стратегічного управлінського обліку на сучасних вітчизняних молокопереробних підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. №13. URL: <http://www.global-national.in.ua> (дата звернення: 08.09.2019 р.)
62. Мулик Я. І. Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством. *Ефективна економіка*. 2018. № 3.
63. Мулик Т.О., Гордієнко М.І. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 7-19.
64. Нагірська К. Є. Диференціація наукових підходів та уточнення понятійного апарату управлінської звітності. *Міжнар. наук.-практ. журнал «Економіст»*. Київ, 2012. №4. С. 71-73.
65. Нагірська К. Є. Класифікація управлінської звітності підприємств в ринкових умовах господарювання. *Економічний форум*. Луцьк, 2012. Вип. № 2. С. 481-487.

66. Нагірська К. Є. Формування та використання звітної інформації в ієрархії управління сільськогосподарським підприємством. *Економіка АПК*. 2012. № 6. С. 150-155.
67. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Наказом Мінфіну України №73 від 07.02.2013р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 05.09.2019 р.)
68. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», Затв. наказом Мінфіну України від 27.06.2013р. № 628. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 05.09.2019 р.)
69. Овчаренко Є.І. Застосування класифікаторів витрат в управлінському обліку підприємства. *Збірник наукових праць «Економіка»*. 2011. № 20. URL: <http://www.nbu.gov.ua> (дата звернення: 08.09.2019 р.)
70. Овчаренко В. Основні принципи, методика та проблеми складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ. *«Вісник МСФЗ» в Україні*. 2015. № 17. URL: <http://product.ligazakon.ua/osnovni-principi-metodika-ta-problemi-skladannyakonsolidovano%D1%97-finansovo%D1%97-zvitnosti-zam-sfz> (дата звернення: 16.09.2019 р.)
71. Одінцева Т. Роль контролінгу у формуванні інформаційного середовища збалансованого сталого розвитку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №7. С. 49-53.
72. Озеран А.В. Бухгалтерська та фінансова звітність: трансформація понять. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 1. С. 16–23
73. Орлова В., Кафка С. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №5. С. 3-7.
74. Партин Г.О. Управлінський облік: навч. посіб., 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2007. 303с.
75. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. 290 с.
76. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в Україні. *Інноваційна економіка*. 2017. №1-2. С. 152-159

- 77.Пушкар М.С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. Випуск 1-2. 2017. С. -20.
- 78.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19.04.2001 № 186. URL: [http:// zakon3.rada.gov.u](http://zakon3.rada.gov.u) (дата звернення: 16.09.2019 р.)
- 79.Плахтій Т.Ф. Розвиток системи менеджменту якості обліку. *Міжнар. зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу»*. 2017. Вип. 2 (37). С. 67-73.
- 80.Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. 312 с.
- 81.Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20?nreg=2755-17&find=20&text=%ED%E5%EF%E5%F0%E5%E4%E1%E0%F7&x=6&y=1> (дата звернення: 16.09.2019 р.)
- 82.Подольнячук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: www.ekonomy.nayka.com.ua (дата звернення: 16.09.2019 р.)
- 83.Подольнячук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів. *Економіка. Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №8. С. 79-90.
- 84.Правдюк Н.Л., Плахтій Т.Ф. Необхідність оцінки якості фінансової звітності. *Облік і фінанси*. 2017. № 3 (77). С. 52-58
- 85.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, ВВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 16.09.2019 р.)
- 86.Проданчук М. Адаптація даних бухгалтерського балансу до запитів управлінської системи у глобальному економічному середовищі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №10. С. 7-17.

87. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / за заг. ред. проф. Ю.А. Вериги. Полтава: 2014 332 с.
88. П(С)БО 9 «Запаси» затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-9-zapasi> (дата звернення: 16.09.2019 р.).
89. П(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 16.09.2019 р.).
90. П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39, ред. від 31.05.2019 №226. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4382?an=440> (дата звернення: 16.09.2019 р.).
91. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом Мінфіну України від 19.05.2005 р. № 412. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE10901.html (дата звернення: 16.09.2019 р.).
92. П(С)БО 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11736.html (дата звернення: 16.09.2019 р.).
93. Пушкар М. С. Сучасні проблеми обліку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 268 с.
94. Радецька Л.П. Управлінський облік: навч. посіб. К.: ВЦ «Академія», 2007. 352с.
95. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: монографія. Мукачево: Карпатська вежа, 2009. 208 с.
96. Савіна С.С. Маркетингова аналітика в системі управління підприємством. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2018. Вип. 21. С. 257-262/

97. Садовніков О. А. Особливості організації внутрішнього контролю і проведення ревізій на підприємстві в умовах національних стандартів. *Аудитор України*. 2013. № 4. С. 43-45.
98. Самофалов Л. Організація управлінського обліку на підприємствах сільського господарства. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2009. №20.
99. Свідерський Д.Є. Методологія та організація складання фінансової і податкової звітності та їх аудит: монографія. К.: КНЕУ, 2012. 290 с.
100. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 35. С. 326-328.
101. Складання управлінської звітності в умовах автоматизованої обробки даних URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2008_10_2/larikov.pdf (дата звернення: 22.09.2019 р.)
102. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів/ *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 46-49/
103. Слободняк І.А. Система форматів внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності. *Вісник ІДЕА*. 2010. № 4 (72). С. 32-37.
104. Томчук В.В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік, банки*. 2017. № 1 (22). С. 170–180.
105. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 28, Част. 2 . С. 152-159.
106. Фоміна О.В. Управлінська звітність у системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова*. № 6 (48). 2016. С. 201-205. URL: http://visnyk-onu.od.ua/journal/2016_21_6/44.pdf (дата звернення: 22.09.2019 р.)
107. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Харків : Лідер, 2015. 372 с.
108. Чалий І. Звіт про фінансові результати: проблемні аспекти. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 13. С. 15–19.

109. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Центр навч. літератури, 2011. 564 с.
110. Черчик Л. Система ризик-менеджменту підприємства: сутність та складові. *Економічний форум*. 2017. № 1. С. 178–184.
111. Шатковська Л.С., Вакуленко В.Л. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20tVakulenko.pdf (дата звернення: 22.09.2019 р.)
112. Шпандарук В.О. Вдосконалення управління ризиками підприємств на засадах реалізації превентивних заходів. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 3. Т. 1. С. 241–244
113. Яворова Г.В. Підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю у діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2012. № 5. С. 98-102
114. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 305–312