

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

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

ШПИТАЛЬ Вадим Олександрович

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

доктор економічних наук,

професор кафедри бухгалтерського обліку

Правдюк Наталія Леонідівна

ВІННИЦЯ – 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ	8
1.1. Сутність конкурентоспроможності та її характеристика як економічної категорії	8
1.2. Теоретико-методичні аспекти формування конкурентних стратегій	19
1.3. Конкурентоспроможність підприємства як об'єкт стратегічного аналізу	32
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ПРАКТИКА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	44
2.1. Особливості організації обліку для формування інформаційної бази аналітичного забезпечення конкурентоспроможності	44
2.2. Облік екологоорієнтованого виробництва	56
2.3. Облік витрат на якість та їх звітне узагальнення	63
2.4. Ризик як об'єкт обліку та його відображення в управлінській звітності	78
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТА НАПРЯМИ ПОСИЛЕННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	85
3.1. Організаційні засади та облікове забезпечення економічного аналізу в управлінні конкурентоспроможністю СТОВ «Суворівське»	85
3.2. Шляхи та можливості підвищення конкурентоспроможності продукції аграрних підприємств	96
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	113
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	115
ДОДАТКИ	123

ВСТУП

Конкуренція – це змагання підприємств на ринку, а конкурентоспроможність – це здатність підприємства змагатися з іншими виробниками за частку ринку. Тож центральним пунктом предмету сучасної економічної теорії виступають ринково-конкурентні відносини, і саме конкурентна стратегія визначає активність підприємства.

Питання формування аналітичного забезпечення управління конкурентним розвитком підприємств досліджували у своїх працях В.Я. Амбросов, Т.Г. Маренич, Г.І. Андреева, В.А. Андреева, В.А. Борисова, О.В. Зибарева, Г.І. Купалова, М. Трегобчук, С.О. Шевельова та ін.

Незважаючи на наявний науковий доробок щодо досліджуваної тематики, питання ефективної організації аналітичних досліджень конкурентного розвитку підприємств та їх облікового забезпечення залишаються актуальними в сучасних умовах глобалізації та інтернаціоналізації світової економіки та потребують подальшого вивчення.

Конкуренція в ринковій економіці – один з елементів, які забезпечують підвищення економічної ефективності виробництва, його технічного рівня, якості продукції і формують оптимальну товарну структуру сільськогосподарського підприємства, тому кожен суб'єкт аграрного сектору повинен бути конкурентоспроможним. Це властивість дозволить вести на зовнішніх ринках боротьбу з суб'єктами інших країн на вигідних для себе умовах виробництва, збуту і купівлі товарів і отримання максимального прибутку.

Серед українських і зарубіжних вчених, що займаються питаннями конкурентоспроможності та факторів, її визначають, необхідно виділити А. Д. Гудзинського, А. Д. Діброви, С. М. Кваші, М. А. Латиніна, В. Назаренко, Р.А. Фатхутдінова, М. Портера. Проблеми конкуренції, розвитку і державної підтримки конкурентоспроможності підприємств, в тому числі і сільськогосподарських, знайшли відображення у публікаціях Л. Азоєва, П. Л. Алтухова, В. Я. Амбросова, В. Андрійчука, Ю. А. Білика, І. І. Виниченко,

А. Е. Воронкової, М. Я. Дем'яненко, В. К. Збарського, Ю. Б. Іванова, М. І. Малика, П. М. Макаренко, О. М. Могильного, В. М. Онегін, В. А. Павлової, Б. І. Пасхавера, С. І. Савчук, І. В. Смоліна, Н. П. Тарковською і багатьох інших.

Проте деякі питання щодо конкурентоспроможності продукції аграрного сектора України залишаються недостатньо висвітленими, а тому потребують подальшого розгляду, що дозволить виробити механізми забезпечення продовольчої безпеки і сталого розвитку національної економіки. Отже, аналіз конкурентоспроможності галузей сільського господарства, визначення їх експортного потенціалу та перспектив розвитку виробництва є вкрай важливим інструментом підвищення ефективності функціонування національної економіки.

Метою роботи є окреслення й надання вичерпної характеристики основним напрямкам аналізу, формування та підвищення конкурентоспроможності аграрного сектору України в умовах євроінтеграції.

Для досягнення поставленої мети було визначені та вирішені наступні завдання:

- розкрити теоретичні аспекти конкурентоспроможності продукції;
- підсумувати теоретико-методологічні підходи щодо визначення сутності й аналізу конкурентоспроможності аграрної продукції;
- проаналізувати рівень конкурентоспроможності продукції аграрного сектору України, а також стан її державної підтримки;
- визначити сучасний стан та перспективи вітчизняної продукції крізь призму спеціалізації країн на світовому ринку в умовах євроінтеграції;
- визначити можливі шляхи підвищення рівня конкурентоспроможності продукції аграрних підприємств.

Об'єктом дослідження виступає конкурентоспроможність продукції, її основні фактори та умови забезпечення.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні засади оцінки й підвищення рівня конкурентоспроможності в Україні.

Методи дослідження. У даній роботі застосовуються наступні методи дослідження: монографічний (при висвітленні поглядів вчених щодо досліджуваних у роботі проблем); діалектичний та абстрактно-логічний (при теоретичних узагальненнях і формуванні висновків); логічний та історичний (при визначенні проблем і напрямків подальшого розвитку), а також оцінка та спостереження, аналіз і синтез.

Інформаційною базою дослідження у даній роботі виступають закони України, укази Президента України, постанови Уряду та інші нормативно-правові акти, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографії й статті вітчизняних та зарубіжних вчених, особисті дослідження автора, спеціальна література та інші джерела

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Сутність конкурентоспроможності та її характеристика як економічної категорії

Економічна безпека і конкурентоспроможність знаходяться в постійній взаємодії. І економічна безпека, і конкурентоспроможність є характеристиками національного господарського комплексу та його складових частин. Конкурентоспроможність виступає метою і показником ступеня розвитку національного господарського комплексу, а економічна безпека є найважливішою умовою його існування. Чим більше розвинені фактори, що визначають конкурентоспроможність, – тим більш стійка і життєздатна економіка країни перед виникаючими зовнішніми і внутрішніми загрозами. Відповідно, більшість показників, які характеризують конкурентоспроможність, одночасно є і показниками, котрі притаманні економічній безпеці.

Серед зарубіжних і вітчизняних вчених, які досліджували питання, пов'язані з конкурентоспроможністю та факторами, що її визначають, варто виділити наукові здобутки В.К. Назаренко, А.А. Заостровцева, В.А. Дорогова, В.А. Мельянцева, В.В. Миронова, С.В. Смирнова, Ю.Д. Загоруйко, а також наукові праці М. Енранта, А. Гранберг, М. Блауг, С.Л. Брю, Р. Хайлбронера, Л. Вальраса, Дж. Бленка, Дж. Хікса, Т. Веблена, П. Кругмана, М. Портера.

Беручи до уваги актуальність оцінки конкурентоспроможності країни та її широку освітленість безліччю українських і зарубіжних авторів, доцільним є дослідження факторів, що визначають конкурентоспроможність країни на світовій арені; розгляд конкурентоспроможності країни через призму, властивих їй абсолютних і відносних конкурентних переваг. На думку

професора Інституту стратегії і конкурентоспроможності Гарвардської школи бізнесу М. Портера, конкурентоспроможність - «здатність промисловості постійно розвиватися і виробляти інновації» [73].

В Українській економічній енциклопедії зазначено, що «конкурентоспроможність країни – здатність економіки однієї країни конкурувати з економіками інших країн за рівнем ефективного використання національних ресурсів, підвищення продуктивності народного господарства і забезпечення на цій основі високого і постійно зростаючого рівня життя населення» [30]. Р. Фатхутдінов стверджує, що «конкурентоспроможність країни – її здатність забезпечувати ефективну інтеграцію в світове господарство, ефективне і якісне функціонування всіх державних, комерційних і інших структур щодо забезпечення високої якості життя населення» [86].

Так, майже у всіх визначеннях неодмінною характеристикою конкурентоспроможності країни є високий рівень життя і продуктивності використання наявних факторів виробництва. Таким чином, під конкурентоспроможністю країни слід розуміти економічну категорію, яка характеризується здатністю країни ефективно розвиватися в системі світового господарства, що досягається за умови продуманих цілеспрямованих дій стратегічного характеру, економічних, соціальних, політичних, управлінських, маркетингових чинників, які підвищують можливість організацій проектувати, виробляти, продавати товари, які за своїми характеристикам більш привабливі для споживачів, ніж товари їх конкурентів, що, в свою чергу, сприяє динамічному розвитку національної економіки, а відповідно і матеріального добробуту громадян.

Концепція національної конкурентоспроможності не нова. Так, Е. Райнерт стверджує, що саме з цієї точки зору потрібно розглядати такі поняття, як «багатство нації», «правильна торгівля» (експорт промислових товарів та імпорт сировини), «виробнича сила» [16]. Кожне з них можна вважати попередником сучасного поняття «конкурентоспроможність країни».

Підхід до конкурентоспроможності країни міститься в роботах М. Портера. Вперше він був сформульований в рамках концепції конкурентних переваг країни в книзі «Конкурентні переваги націй» [71], де автор протиставив поняття «конкурентні переваги країни» поняттю «порівняльні переваги», наразі цей підхід широко використовується в неокласичній теорії торгівлі, викладеній у працях Д. Рікардо, Е. Хекшера і Б. Оліна. Застосовуючи створену ним теорію корпоративної стратегії до національного рівня, М. Портер доводить, що переваги (а відповідно і конкурентоспроможність) країни виникають не з інтенсивності використання галуззю специфічних чинників, якими відносно надлишково наділена країна (що слід з теорії Хекшера-Оліна). Вони є результатом зусиль, вжитих на рівні підприємств (виробництв) для розвитку нового продукту, здійснення змін, розвитку нових брендів або методів доставки тощо – тобто, інновацій в широкому сенсі.

Згідно з поглядами Портера, інновації можуть виникнути у будь-якій галузі, в якій існують умови, що направляють і стимулюють інноваційні зусилля, незалежно від факторної інтенсивності. Ці умови створюються п'ятьма елементами «Ромба конкурентоспроможності»:

- 1) факторними умовами;
- 2) умовами внутрішнього попиту;
- 3) взаємопов'язаними і підтримуючими галузями;
- 4) формуванням фірмової стратегії;
- 5) конкуренцією [73].

Більш того, сприятливі умови призводять до конкурентних переваг, якщо підприємство/галузь/регіон в змозі розробити необхідну стратегію. Як і всі елементи ромба, стратегії також мають характеристики, особливі для кожної країни. Конкурентний потенціал будь-якої економічної системи складається з інноваційних умов і сформованих стратегій. Країни повинні переміщатися від базових або простих факторів (природних ресурсів, дешевої некваліфікованої робочої сили) до більш просунутих (інновації та виробнича інфраструктура)

разом зі зміною та корегуванням стратегії. Створювати сприятливі умови для цього процесу має державне регулювання.

Конкурентоспроможність національної економіки проявляється під час міжнародних економічних відносин. Прагнення до високого рівня конкурентоспроможності виходить із національних економічних інтересів, а також інтересів окремих господарюючих суб'єктів [28]. Крім того, конкурентоспроможність національної економіки, якщо розглядати її як характеристику стану господарської системи, розвивається в умовах внутрішнього середовища країни у процесі конкуренції між суб'єктами економічних відносин. Вона потребує постійного дієвого розширення джерел розвитку господарюючих суб'єктів, проте ґрунтується на засадах конкурентних відносин. Варто відмітити, що конкурентоспроможність визначається економічним розвитком країни, залежить від здатності суб'єктів використовувати умови, створювані в розрізі національної економіки, з максимальною ефективністю й реалізувати свій потенціал. Відповідно до поставлених цілей і завдань були розроблені принципи формування рівня конкурентоспроможності національної економіки (рис. 2).



Рис.1.1. Формування конкурентоспроможності національної економіки

Джерело: узагальнено автором за [56]

Щоб більш повно трактувати концепцію М.Портера, яка знаходить відображення в вітчизняних стратегіях та програмах розвитку регіонів, доцільно глибоко проаналізувати поняття «конкурентоспроможність країни». Для цього необхідно визначитися з базовими теоретичними уявленнями і виділити поняття, які потребують уточнення: порівняльні переваги країни, конкурентні переваги країни, конкурентоспроможність країни (табл.1.1).

Таблиця 1.1

**Співвідношення понять «порівняльні переваги країни»,
«конкурентні переваги країни», «конкурентоспроможність країни»**

Порівняльні переваги	Конкурентні переваги	Конкурентоспроможність
Абстрактна категорія, яка використовується для характеристики переваг одного суб'єкта у порівнянні з іншим, що дає йому можливість виграти в конкурентній боротьбі	Результат існування порівняльних переваг, поняття, яке є відображенням реальної ринкової практики, пов'язаної з реальними ринковими можливостями і вираженої у конкретній практичній формі	Форма реалізації конкурентних переваг, результат пошуку та використання ринковим суб'єктом нових можливостей
Сутнісне поняття	Являє собою реальне виявлення сутності, характеризує умови ринкової поведінки	Виражає результат ринкової поведінки суб'єкта
Для виявлення порівняльних переваг використовуються відносні характеристики ефективності використання факторів виробництва	Виражається в конкретних показниках, які піддаються обліку та кількісній оцінці (наявність більш дешевого ресурсу, економія від масштабу, наявність у продукції особливих якостей), що вказує на певне джерело лідируючих позицій	Емпірична категорія, що має певні кількісні показники. Показники конкурентоспроможності кількісно та якісно виражають конкурентні переваги

Джерело: узагальнено автором на основі [57, 75]

Як показано в таблиці 1.1, існує певна ієрархія понять, яка вписується в існуючі традиції теоретичного аналізу і відповідає теоретичному сходженню від абстрактного до конкретного: від сутнісних «порівняльних переваг» – через певні конкурентні переваги – до критеріїв конкурентоспроможності. Потрібно уточнення і самого поняття «конкурентоспроможність». У сучасних умовах

глобалізації та регіоналізації особливо актуальними стали поняття «конкурентні переваги підприємства» та «конкурентні переваги регіону, галузі, країни» (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Багатозначність поняття конкурентоспроможність

Конкурентоспроможність аграрного підприємства	Конкурентоспроможність галузі, регіону, країни
Відмінності в змісті (викликані діями, що призводять до формування та підтримки рівня конкурентоспроможності)	
Конкурентоспроможність є результатом дій, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції	Конкурентоспроможність виникає в результаті дій, направлених на формування сприятливого зовнішнього середовища
Відмінності, що засновані на факторах, що визначають конкурентоспроможність	
Визначається факторами внутрішньоорганізаційного розвитку, який входить до «ланцюжка цінності» продукції. Вони покликані створювати реальні переваги для реального товару, що є важливими для споживача	Визначається факторами, які формують зовнішнє середовище діяльності. Вони покликані формувати зовнішні умови, сприятливі для використання факторів розвитку

Джерело: узагальнено автором на основі [89]

Якщо конкурентоспроможність фірми є результатом її власних зусиль, то зовнішнє середовище, а отже, конкурентоспроможність країни, може бути об'єктом державного регулювання. Важливим представляється виділення обмежень і напрямків подібного регулювання.

Необхідно мати на увазі, що будь-яка продукція після виходу на світовий ринок починає поступово витрачати свій потенціал конкурентоспроможності. Щоб уповільнити цей процес, необхідно постійно вдосконалювати якісні характеристики продукції, а виробництво нових обсягів має здійснюватися планомірно, щоб створити умови для її безперервного постачання на світовий ринок. Процеси глобалізації, які активізувалися на рубежі ХХ-ХХІ ст., несуть для економік країн як нові можливості, так і ризики. Для подолання ризиків і збільшення позитивного впливу глобалізаційних процесів необхідною умовою є формування відповідного рівня конкурентоспроможності галузей економіки та виробництва. В зв'язку з цим останнім часом помітно посилюється увага до

міждержавного аспекту конкурентоспроможності та факторів, що лежать в її основі.

Конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції – це наявність комплексу показників її відносної привабливості за критеріями ціни, якості і фізичної доступності, що визначають ринковий попит і обсяг продажів. При дослідженні агропродовольчого ринку необхідно враховувати таку його особливість, як підвищений рівень (в порівнянні з іншими ринками) державного регулювання, що обумовлюється цілою низкою чинників: нееластичним попитом на продукцію при високій ціновій еластичності; високим ступенем зношеності матеріально-технічної бази при низькому рівні інвестиційної активності; недостатністю фінансових ресурсів для інфраструктурного розвитку; слабкою адаптивністю до зовнішніх техніко-економічних змін.

Основу забезпечення конкурентних переваг продукції агропродовольчого ринку, як відзначається в економічній літературі [54], складають наступні фактори: кваліфікована робоча сила, доступність ресурсів, розвинена інфраструктурна та логістична мережа, характер ринкового попиту, наявність сучасних організаційних технологій, якість корпоративного управління, інтенсивність конкуренції.

Про високий потенціал аграрної сфери свідчить те, що при частці в світовому населенні 0,56% Україна володіє найбільшою часткою чорноземів у світі. За результатами січня-листопада 2019 року рейтинг українського експорту аграрної продукції виглядав наступним чином:

- 1 місце – кукурудза. Її було експортовано 32 млн тонн на \$ 5,2 млрд. Це на 11 млн т більше, ніж роком раніше. І це 10,4% від усього експорту. 15 млн. т було експортовано в країни Європейського Союзу. 4,2 млн. т закупили Китай, 3,8 млн.т – Єгипет, 2,8 млн т – Туреччина, 1,2 млн т – Ізраїль. Всього кукурудзу продавали на 49 ринків [90].
- 2 місце – соняшникова олія. Її було експортовано на \$ 3,8 млрд. Частка у всьому експорті – 7,6%. В Індію було відправлено 2,1 млн т. В ЄС – 1,8

млн т. У Китай продали 838 тис. т, а в Ірак – майже 400 тис. т. Всього олія постачалася на 59 ринків [90].

3 місце зайняла пшениця. Її було експортовано майже 20 млн т на суму \$ 3,65 млрд. Доля в експорті – 7,3%. У минулому році експорт цього товару істотно змінив географію. Більш ніж в половину скоротився експорт до країн ЄС – з 1,45 млн т до 0,6 млн т. Подібна картина з екпортом до Філіппін – скорочення з 1,7 млн т до 1 млн т. Туніс закупив майже в торішній обсягах – 1 млн т. Туреччина збільшили імпорт української пшениці в 4,7 рази – до 1,16 млн. т. Бангладеш – в 2,5 рази, до 2,28 млн т. Лідирує Єгипет – 3,5 млн т і зростання в 2,6 рази. Загалом, пшеницю відправляли на 63 ринки [90].

Разом з тим, необхідно відзначити недостатню інтенсивність використання наявних ресурсів. Суперечлива ситуація спостерігається і з ефективністю використання трудових ресурсів. По-перше, інноваційна відсталість вітчизняного сільськогосподарського виробництва породжує проблему низької продуктивності праці. По-друге, техніко-технологічна модернізація сільгосптоваровиробників стикається з дефіцитом висококваліфікованих кадрів.

Поточний стан інфраструктури продовольчого ринку є не лише стримуючим фактором розвитку вітчизняного сільського господарства, а й сприяє підвищенню конкурентних переваг імпортової продукції. На виробництво конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції впливають певні умови, що склалися в період лібералізації цін і зовнішньої торгівлі. Це спричинило диспаритет цін на сільськогосподарську продукцію і продукцію промисловості, яка споживається в сільському господарстві, призвело до появи на українському ринку імпортової сільськогосподарської сировини і продовольства, спричинило різке скорочення рівня державної підтримки сільськогосподарського виробництва.

Загалом, не зважаючи на наявність порівняльних переваг по природно-кліматичних і ресурсних умовах, конкурентні переваги вітчизняного аграрного виробництва залишаються недостатніми. Сільськогосподарське виробництво

має забезпечувати рівновагу пропозиції та попиту на вироблену продукцію за рахунок власних джерел, а також за рахунок імпорту. Конкурентоспроможність і стійкість агропродовольчого ринку є основою забезпечення продовольчої безпеки країни, а ефективність його функціонування визначається відповідними механізмами державного регулювання, захисту вітчизняних товаровиробників від зовнішніх інтервенцій, наявністю необхідної інфраструктури та іншими факторами [45].

Однак витримувати цінову конкуренцію з імпортом продовольства, незважаючи на встановлення квот, санкцій і введення гнучкої системи митних зборів, при зростанні витрат сільськогосподарських підприємств на енергоресурси і промислові засоби виробництва з кожним роком стає значно складніше. Проблемами незадовільного рівня конкурентоспроможності продукції АПК України на зовнішніх ринках є:

- невідповідність продукції АПК європейським стандартам;
- технологічне і технічне відставання галузі від розвинених країн;
- низьке використання аграрного потенціалу країни – експорт сировини, а не продукції;
- використання неякісної сировини з метою зниження собівартості;
- недосконалість нормативно-правової бази;
- висока ступінь операційного ризику;
- недостатній розвиток інфраструктури АПК [16].

При цьому до найважливіших умов, що впливають на конкурентоспроможність, відносяться:

- позиціонування на світовому ринку (частка експорту у випуску та її динаміка);
- позиціонування на внутрішньому ринку (частка імпорту на ринку і її динаміка);
- технологічний рівень галузі, що виражається в розмірі накопичених інвестицій і якісних характеристиках потужностей;

- рівень концентрації на ринках, який достатній для успішної конкуренції з світовими компаніями-лідерами у відповідних галузях;
- забезпеченість сировинною базою, розвиненість кооперації, історична «прихильність» споживачів до виробників [16].

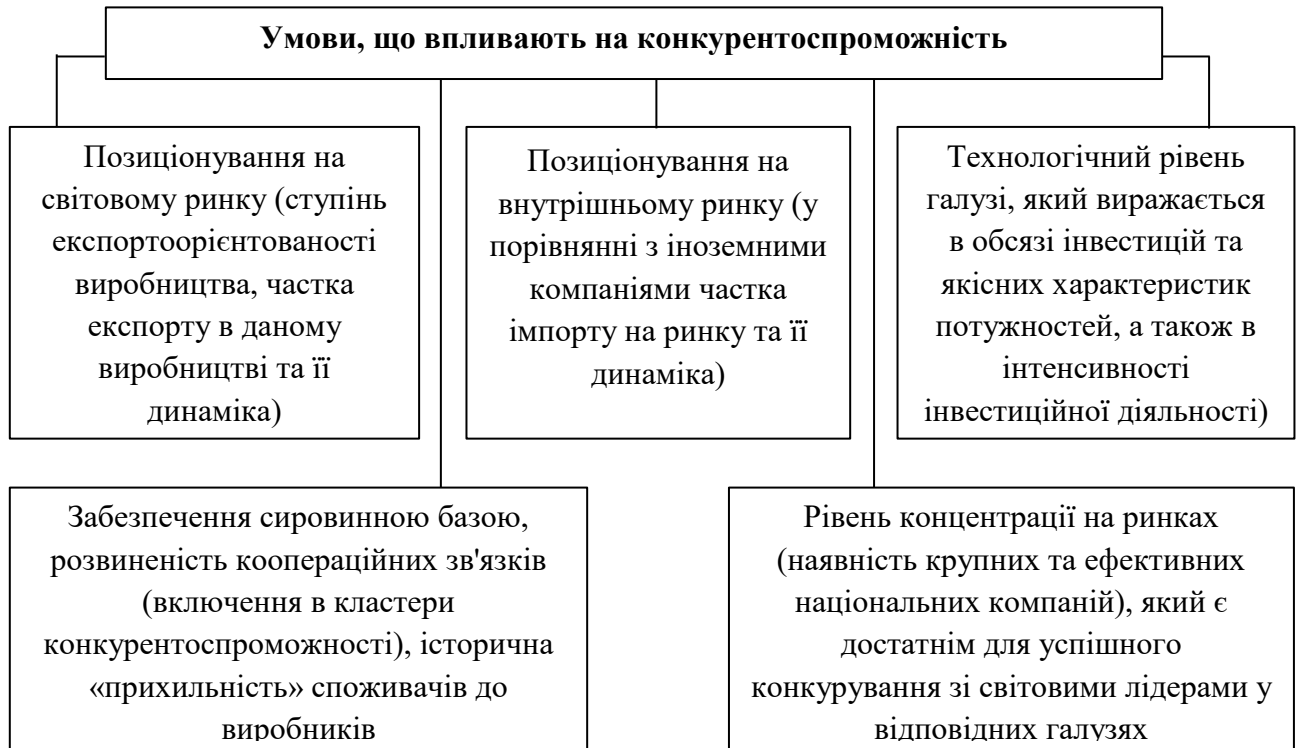


Рис. 1.2. Умови, що впливають на конкурентоспроможність аграрної продукції України

Таким чином, підвищення конкурентоспроможності с.-г. продукції є вагомим елементом функціонування агропродовольчого ринку і пріоритетним напрямком державної аграрної політики на сучасному етапі, оскільки сприяє зміцненню продовольчої безпеки. Конкурентоспроможність агропромислового виробництва визначається з економічної точки зору як здатність конкурувати за ціновими умовами і якісними параметрами, забезпечуючи при цьому стійке зростання обсягів збуту на внутрішньому і міжнародному ринку. Необхідно визнати, що сьогодні на внутрішньому ринку конкурентоспроможні лише близько 30% підприємств АПК. Це, як правило, підприємства, які створили власні переробні потужності, активно здійснюють інвестиційні вкладення в нові технології, техніку, обладнання, а також забезпечують ефективне управління витратами і фінансовими ресурсами.

1.2. Теоретико-методичні аспекти формування конкурентних стратегій

Міжнародна спеціалізація, яка є основою міжнародного поділу праці і торгівлі в цілому, виникла тоді, коли країни та регіони почали надавати перевагу використанню ресурсів для виробництва певних видів товарів та послуг. Вона забезпечує відносно повне і економічне використання продуктивних сил кожній розвиненій в економічному відношенні країні [27]. Країни надають перевагу виробництву тих видів продукції та послуг, які вони здатні виготовляти з більш вигідними умовами, ніж інші країни. Це дає можливість вийти на нові зовнішні ринки, забезпечити інтенсивний приплив коштів до економіки, закупити ту продукцію, яку в даних країнах виробляти не досить вигідно.

Спеціалізація дозволяє сформувати структуру міжнародної торгівлі, визначити, яке місце займає кожна країна на глобальному ринку. Саме тому є доцільним детальніше розглянути сутність даного поняття, проаналізувати передумови, що стали поштовхом для виникнення й розвитку міжнародної спеціалізації, торкнутися її сучасних тенденцій, щоб виявити причини змін на світовому ринку.

Перетворення сукупності економічно об'єднаних країн на цілісну інтегровану систему обумовлює зростання взаємозалежності складових елементів світового господарства, тому процес і ступінь економічного розвитку й добробуту країн, стабільність їх економік усе більше залежать від участі їх суб'єктів в міжнародних відносинах, зокрема, від визначення міжнародної спеціалізації. Міжнародна спеціалізація – це така форма інтернаціональної організації виробництва, яка передбачає відокремлення, виділення видів виробництв і галузей у міжнародному масштабі [27]. Сутність її полягає в тому, що кожна країна обирає спеціалізацію на конкретних видах продукції, які вона здатна виробляти вигідніше, за своїх ринкових конкурентів. Спеціалізація може базуватися на традиціях, враховувати виробничий та експортний потенціал, ресурсне забезпечення.

Основним завданням міжнародної спеціалізації є надання можливості кожній країні реалізувати товари й надавати послуги, не затрачуючи великі обсяги ресурсів на їх створення, а також імпортувати ту продукцію, яка не є вигідною для виробництва. Тривалий досвід у певній галузі виробництва дозволяє країнам експортувати продукцію до тих країн та регіонів, які не спеціалізуються на її виробництві.

Так, збільшення національного доходу в одній країні сприяє зростанню імпорту товарів і послуг. Збільшення доходу та імпорту в одній країні і, відповідно, доходу в інших країнах викликає відповідний попит на імпорт у третіх країнах, що зумовлюється взаємопов'язаністю виробничих процесів. Збільшення обсягів імпорту в одних країнах викликає стимулювання експорту в інших, що відповідно спричинює збільшення виробництва і зайнятості в світі. Такий ефект отримав назву «теорія локомотиву». Загальновизнано, що цифра в 0,5 % ВВП є важливим фактором пожвавлення економіки тієї чи іншої країни [44].

Тож, однією з передумов міжнародної спеціалізації можна вважати зростання пропозиції виробництва обробної промисловості, яке супроводжується розширенням номенклатури виробів. Національна промисловість не встигає за асортиментним розширенням попиту на світовому ринку, в силу чого відбувається певне профілювання окремих країн і підсистем у світовому виробництві і на світових ринках [27].

Визначення міжнародної спеціалізації країни відбувається за сукупністю певних факторів, основними з яких є наступні:

- географічне розташування, наявність міжнародних комунікацій, можливість їх розвитку;
- кліматичні умови, ресурсна база та виробничі потужності;
- можливість зростання зайнятості населення та його кваліфікації;
- рівень національного доходу, співвідношення між нагромадженням та споживанням, ймовірність розширення внутрішнього ринку й підвищення показника національного доходу;

- партнерство та інші наявні міжнародні зв'язки, а також можливі контакти.

Перехід від глобальної моделі поділу праці до нової, що полягає в доповненні загального поділу частковим, вираженим у виділенні та взаємозв'язку окремих галузей промисловості, підприємств всередині них, зумовив необхідність для України інтеграції її господарського потенціалу у світовий економічний простір. Перетин національним виробництвом кордонів вимагає гнучкого й доволі швидкого реагування на зміни в структурі попиту й пропозиції на товари та послуги на світовому ринку, адже лише за такої умови можна створити стабільну, постійно зростаючу економіку, впровадити інновації, вийти на міжнародну арену в якості сильного й успішного гравця, заручитися підтримкою іноземних партнерів, що ґрунтується на міжнародному співробітництві, спеціалізації й кооперації виробництва.

В результаті розвитку міжнародної спеціалізації відбувся умовний поділ країн на чотири групи:

- країни, що виробляють продукцію обробної промисловості на світовий ринок (США, Японія постачають на світовий ринок високотехнологічне обладнання, автомобілі, верстати, хімічні товари, побутову техніку) ;
- країни, що дають продукцію добувної промисловості (нафтовидобувні країни Близького Сходу, Латинської Америки, Африки, які здійснюють продаж нафти і газу, а також такі промислово розвинені країни, як Швеція, Австралія, Канада, які видобувають і продають у великій кількості різні мінеральні ресурси);
- країни, що спеціалізуються на виробництві і продажі продукції сільського господарства (країн Азії, Африки та Латинської Америки, а також більшість промислово розвинених капіталістичних країн: США, Канада, практично всі країни Західної Європи, Австралія, Нова Зеландія);
- країни, які одночасно виробляють продукцію кількох галузей господарства (США, Канада, Англія, Франція) [27].

Наприклад, відомими виробниками і постачальниками авіаційної техніки є США, Італія, Франція, першість в автомобільній галузі належить корпораціям США, Франції, Японії, Німеччині. Конкурують у виробництві й експорті побутової техніки Японія та Голландія. Бразилія славиться високоякісною кавою, Аргентина – широким асортиментом м'ясної продукції, Куба спеціалізується на виробництві цукру, Індія і Шрі-Ланка - чаю, країни Африки обрали для себе пріоритетною галуззю постачання бананів [27].

Відповідно до вищеназваних прикладів розрізняють дві форми міжнародної спеціалізації:

- Міжгалузєва – являє собою зосередження в окремих країнах певних галузей виробництва за відсутності низки інших галузей. Прикладами можна вважати спеціалізацію багатьох країн Африки, Азії та Латинської Америки на виробництві мінеральної та сільськогосподарської сировини, відому випуском годинників Швейцарію, Швецію, що є постачальником високоякісної сталі.
- Внутрішньогалузєва – спеціалізація, яка пов'язана з галузями, що засновані не стільки на використанні природних ресурсів, скільки на результатах науково-технічної діяльності і охоплюють переважно розвинуті країни. Ці країни мають приблизно однакову галузєву структуру виробництва і тому можливість окремої країни стати успішним суб'єктом міжнародної торгівлі залежить від особливостей і конкурентних переваг продукції, яку вона випускає. Це викликає потребу інвестування в науково-дослідні роботи й новітні розробки для отримання якісно нових характеристик продукції, аналоги якої випускають й інші країни [27].

Вважається, що міжнародна спеціалізація розвивається за двома паралельними напрямками: виробничим і територіальним. Перший включає міжгалузєву, внутрішньогалузєву спеціалізацію, а також спеціалізацію окремих підприємств. Територіальний напрямок натомість являє собою спеціалізацію

окремих країн, групи країн або регіонів на виробництві визначених товарів і їхніх частин для світового ринку[44].

Для аналізу рівня міжнародної спеціалізації нерідко застосовують коефіцієнт відносної експортної спеціалізації ($K_{\text{век}}$), який розраховується як відношення питомої ваги товару в експорті країни до питомої ваги цього товару у світовому експорті (1.1).

$$K_{\text{век}} = \frac{e_i}{E}, \quad (1.1)$$

де e_i – питома вага певного товару в експорті країни;

E – питома вага цього товару у світовому експорті.

Так, якщо значення показника $K_{\text{век}}$ є більшим за 1, то галузь або товар вважається міжнародно-спеціалізованими. І навпаки, чим нижчим є коефіцієнт, тим менше підстав вважати галузь або товар міжнародно-спеціалізованими [25, с.260].

Крім того, важливим показником є експортна квота, яка показує ступінь відкритості економіки країни (2.2).

$$XQ = \frac{X}{GDP}, \quad (1.2)$$

де X – обсяг експорту країни;

GDP – обсяг валового внутрішнього продукту.

Експортна квота свідчить про ступінь залежності національного виробництва від збуту продукції на ринках інших країн, що дозволяє визначити можливості даної країни виготовляти певний обсяг продукції для продажу на світовому ринку[25, с.261].

У порівнянні з цим показником розрахована за той же період імпортна квота показує співвідношення експорту й імпорту, переважання одного над іншим (1.3).

$$MQ = \frac{M}{GDP}, \quad (1.3)$$

де M – обсяг імпорту країни;

GDP – обсяг валового внутрішнього продукту.

Важливим показником для аналізу участі країни в міжнародній торгівлі є зовнішньоторговельна квота, що розраховується як процентне співвідношення обсягу зовнішньоторговельного обороту до ВВП (1.4) [25, с.261].

$$FTQ = \frac{X+M}{GDP} * 100\%, \quad (1.4)$$

де X – обсяг експорту країни;

M – обсяг імпорту країни;

GDP – обсяг валового внутрішнього продукту.

Коефіцієнт спеціалізації, що розраховується як відношення обсягу внутрішнього виробництва до внутрішнього споживання, показує, що обсяг надлишку виробленої продукції у порівнянні з внутрішнім попитом визначає рівень спеціалізації країни: чим більший надлишок, тим більш вираженою є спеціалізація[25, с.262].

Коефіцієнт внутрішньогалузевої міжнародної спеціалізації (1.5), значення якого може варіюватися від -100 до +100, дає змогу зрозуміти міру залученості певної країни до внутрішньогалузевої спеціалізації. Так, якщо показник K_{BMC} дорівнює -100, країна вважається винятково імпортуючою, якщо +100 – експортуючою[25, с.260].

$$K_{BMC} = \frac{X-M}{X+M} * 100\%, \quad (1.5)$$

де X – обсяг експорту країни;

M – обсяг імпорту країни.

Визначення таких показників, як зовнішньоторговельний оборот (1.6) та торговельне сальдо (1.7) дає змогу встановити, який процес переважає – експорт чи імпорт, а також визначити суму їх вартісних обсягів.

$$ЗТО = X + M,$$

(1.6)

де ЗТО – зовнішньоторговельний оборот;

X – обсяг експорту країни;

M – обсяг імпорту країни.

$$S = X - M, \quad (1.7)$$

де S – торговельне сальдо;

X – обсяг експорту країни;

M – обсяг імпорту країни.

Аналіз вищезазначених показників дозволяє визначити рівень організації експорту, ступінь відкритості економіки, оцінити ефективність міжнародної спеціалізації та можливі перспективи удосконалення зовнішньоторговельної діяльності країни.

Серед країн із найбільш розвиненим агропромисловим комплексом та яскраво вираженою сільськогосподарською спеціалізацією доцільно відзначити наступні:

- Китай. Китай, у першу чергу, відомий своїми рисовими плантаціями. З 1990 року ця країна очолює рейтинг щодо виробництва зернових. Китай також займає одне з лідируючих місць за різноманітністю вирощуваних культур. Питома вага в загальному обсязі сільгосппродукції Китаю становить 20%. Однак в країні налічується близько 40% від усього поголів'я свиней в світі, близько 10% всіх овець і кіз, а також 5% ВРХ.
- США. Сполучені штати є лідером за кількістю приватних ферм (2,5 млн) і працівників в сфері сільського господарства (20 млн). Також за США 1-е місце по виробництву сої і третє по збиранню цукрових буряків. Американський урожай зернових культур займає частку в 16% від загального світового врожаю і майже чверть вирощеного в світі сорго з США.
- Німеччина. Порядку 70% всієї сільгосппродукції Німеччини – тваринництво, з них більше половини це свинарство та розведення ВРХ. На сьогоднішній день країна забезпечує себе м'ясом і молоком на 90% і 100% відповідно. Варто зазначити, що більша частина сільгоспвиробників є дрібні підприємства. Середня площа сільгоспугідь становить приблизно 15 га.
- Франція. Франція займає 1-е місце в Західній Європі по виробництву зерна, молока, цукрових буряків, друге – по виробництву м'яса, картоплі і

винограду. По обороту зовнішньої торгівлі (\$ 78 млрд) Франція знаходиться на 4-му місці в світі.

Україна займає лідируючі позиції у світовому рейтингу країн за обсягами аграрного експорту. За підсумками 2019 року Україна експортувала агропродукції на рекордні суму \$22,4 млрд [31]. Місця в рейтингу та порівняльні показники 2019 відносно 2018, а також динаміка вітчизняного експорту продукції АПК зображена на рис.1.3.



Рис.1.3. Місце України у світовому аграрному експорті станом на 31.12.2019 р.

Джерело: [67]

Агровиробники України вже продемонстрували, що здатні використовувати шанси, які надає їм світова економіка: експорт аграрної продукції з України збільшився з 2 млрд дол. США в 2000 році до 18 млрд дол США в 2019 році. В умовах інвестицій в підвищення ефективності і цілеспрямованої роботи для виходу на нові ринки Україна може міцно закріпитися в якості провідного гравця на світовому ринку продовольства і зайняти гідне місце поряд з такими країнами, як Канада, Австралія, Бразилія, Аргентина.

1.3. Конкуентоспроможність підприємства як об'єкт стратегічного аналізу

В умовах сформованого світового порядку конкурентоспроможність країни є результатом багатьох зусиль, ефективної діяльності всіх без винятку суб'єктів держави. Конкуентоспроможність країни залежить не тільки від поточних фінансово-економічних, соціальних та інших показників, але і від культурно-історичних чинників і перспектив розвитку держави. Кожна держава світу з нині існуючих склалися під впливом унікальних географічних, історичних, соціальних, природних, економічних та інших умов. Вкрай складно привести до спільного знаменника маленьку острівну державу Тихого океану, відкриту лише кілька століть назад, і багатомільйонну країну Західної Європи з багатою історичною та культурною спадщиною [38].

Однак в тій чи іншій мірі конкурентоспроможність країн світу знаходить відображення в численних, заснованих на глибоких дослідженнях, рейтингах, які регулярно випускаються всілякими дослідницькими інститутами і агентствами. Деякі з цих досліджень повністю присвячені проблемі визначення конкурентоспроможності різних держав, інші ставлять перед собою більш вузькі, суміжні цілі.

В якості системи оцінки конкурентоспроможності аграрної галузі можуть використовуватися такі показники:

- темпи зростання продукції АПК в порівнянні з темпами зростання економіки в цілому;
- частка продукції галузі у валовому регіональному продукті та валовому національному продукті.

Конкуентоспроможність галузі досягається як за рахунок конкурентних переваг її суб'єктів і системи їх взаємодії. Серед найбільш поширених методичних підходів до оцінки рівня конкурентоспроможності країни варто відзначити методиками Світового банку та Всесвітнього економічного форуму.

Всесвітній економічний форум оцінює по 8 групам агрегованих факторів (381 показник):

- внутрішній економічний потенціал;
- зовнішньоекономічні зв'язки;
- державне врегулювання;
- кредитно-фінансова система;
- інфраструктура;
- система управління;
- науково-технічний потенціал;
- трудові ресурси [62].

Показниками для оцінки стадії розвитку конкурентоспроможності країни є наступні:

- рівень розвитку економіки і темпи її зростання;
- трудові ресурси (частка активного населення, рівень продуктивності праці, заробітної плати, особистого доходу);
- витрати на НДДКР, % від ВВП (темпи зростання витрат, витрати на освіту, кількість патентів);
- експорт (частка країни у світовому експорті, темпи зростання експорту; частка трудомістких і сировинних галузей, капіталомістких галузей, галузей високих технологій; частка послуг у ВВП);
- інвестиції (частка внутрішніх інвестицій, % до ВВП; іноземних інвестицій, % до ВВП; іноземних інвестицій, % до загального обсягу інвестицій; частка податків у ВВП) [38].

Світовий банк оцінює конкурентоспроможність країни за 9 критеріями (сума може скласти максимально 100 балів):

- політичний ризик (повернення грошей);
- економічні перспективи;
- зовнішня заборгованість;
- борг в зв'язку з дефолтом або реструктуризацією боргу;
- доступ до банківських ресурсів;
- доступ до ринків капіталу;
- надання форфейтингових послуг.

Конкуентоспроможність країни розраховується за формулою:

$$K = I_{\text{п}} + I_{\text{е}} + I_{\text{з}} + I_{\text{д}} + I_{\text{к}} + I_{\text{б}} + I_{\text{ф}} + I_{\text{фф}} = 100 \text{ балів} \quad (1.8)$$

де $I_{\text{п}}$ – політичний ризик;

$I_{\text{е}}$ – економічні перспективи;

$I_{\text{з}}$ – зовнішня заборгованість;

$I_{\text{д}}$ – борг в зв'язку з дефолтом або реструктуризацією боргу;

$I_{\text{к}}$ – кредитний рейтинг;

$I_{\text{б}}$ – доступ до банківських ресурсів;

$I_{\text{ф}}$ – доступ до короткострокових фінансових ресурсів;

$I_{\text{фф}}$ – надання форфейтингових послуг.

Таблиця 1.3

Оцінка конкурентоспроможності країни

Показники	Складові	Критерії	Примітки
1. Політичний ризик	Можливість неплатежів по поставкам продукції (надання послуг) Невиплати по позиках, фінансовими зобов'язаннями, дивідендах Неможливість репатріації вкладених капіталів	max = 25 балів	Чим менше ризик, тим вище рейтингова оцінка

Продовження табл.1.3

Показники	Складові	Критерії	Примітки
2. Економічні перспективи	Прогноз розвитку на даний рік Прогноз на наступний рік	max = 25 балів	
3. Зовнішня заборгованість	Відношення сумарного боргу країни до ВВП, А Відношення боргу до суми експорту, В Сальдо платіжного балансу за поточними операціями до ВВП	max = 10 балів	Чим нижче числове значення, тим вище рейтинг
4. Борг в зв'язку з дефолтом або в зв'язку з реструктуризацією боргу	Виконання (невиконання) фінансових зобов'язань або перенесення терміну сплати по всій заборгованості	max = 10 балів	Максимальний бал отримують країни, у яких не було платежів; 0 балів - у кого невиконання фінансових зобов'язань або перенесений термін
5. Кредитний рейтинг (рейтинг платоспроможності через кредитні		max = 10 балів	Максимум балів найбільш платоспроможним фірмам

борги)			Оцінка за даними провідних рейтингових фірм світу iMoodys, StandartSPoof's, Fitsh
6. Доступ до банківських ресурсів	Відношення приватних, довгострокових, негарантованих позик до ВВП	max = 10 балів	Джерело оцінок «Global Development Finance»
7. Доступ до короткострокових фінансових ресурсів	Можливість отримання ресурсів на ринку капіталу	max = 5 балів	
8. Доступ до форфейтингових послуг	Доступ не пов'язаний з ризиками	max = 5 балів	Джерела: Morgan Crenfell, Trade Finance, Standard Bank, відділення Mc Kinsy

Джерело: узагальнено автором на основі [53]

Індекс відносної експортної конкурентоспроможності визначають за формулою:

$$RXA_{ij} = \frac{\frac{X_{ij}}{\sum_n X_{nj}}}{\frac{\sum_k X_{ik}}{\sum_n \sum_k X_{nk}}} \quad (1.9)$$

де X – експорт; i – країна, j – товар, n – сукупна кількість країн; k – сукупна кількість товарів.

Індекс RXA визначають як відношення частки країни у світовому експорті певного товару до частки даної країни в світовому експорті усіх інших товарів. Специфічною рисою такого вимірювання є те, що світовий експорт товару завжди визначають як суму експорту всіх країн, крім тієї, яку досліджують. Аналогічно із суми світового експорту виключають значення експорту того товару, що є предметом дослідження, що дає змогу уникнути подвійного рахунку, коли експорт країни (товару) є і чисельником, і складовою знаменника. Цей аспект особливо доречний, якщо країна має суттєву частку в світовій торгівлі, і/чи досліджуваний товар становить значну частину світового експорту.

Значення індексу RXA інтерпретується таким чином. Якщо він більший за 1, країна має порівняльні переваги стосовно експорту товару, який розглядається, якщо ж $RXA < 1$, то це свідчить про конкурентні невігоди [91].

Індекс відносної залежності від імпорту (Relative Import Penetration Index, RMP) дуже подібний до RХА з тією лише різницею, що тут до уваги беруть імпорт, який позначається як М:

$$RMA_{ij} = \frac{\frac{M_{ij}}{\sum_n M_{nj}}}{\frac{\sum_k M_{ik}}{\sum_n \sum_k M_{nk}}} \quad (1.10)$$

Якщо значення індексу RMA більше за 1, то залежність від імпорту висока (має місце конкурентна невигода), якщо ж менше за 1 – низька (тобто існує конкурентна перевага).

Проте слід зазначити, що індекс RMP може бути дуже оманливим, оскільки його значення значно викривляється завдяки захисту внутрішнього ринку. В разі існування заборони на імпорт, або заборонного рівня імпортного мита, цей показник відобразитиме високий рівень конкурентних переваг, тоді як справедливим є протилежне. Подібний недолік притаманний також індексу відносної експортної конкурентоспроможності. Якщо, наприклад, країна є лише транзитною державою, RХА може відобразити високий рівень конкурентних переваг, що не відповідатиме дійсності. З цього погляду важливо враховувати, що саме розглядається як експорт, оскільки, на жаль, при обліку і класифікації зовнішньоторговельних операцій існують значні відмінності між окремими країнами.

При розрахунку індексу відносних торговельних переваг до уваги одночасно беруть показники експорту та імпорту певного товару.

RTA розраховують за формулою:

$$RTA_{ij} = RХА_{ij} - RMA_{ij} \quad (1.11)$$

Позитивне значення даного показника вказує на відносні переваги у зовнішній торгівлі, негативне – на відносні невигоди [91].

Основою визначення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств є облік методичних аспектів здійснення оцінки ефективності її регулювання і підтримки. При огляді літератури виявлено наявність численних

методів, що застосовуються дослідниками для оцінки конкурентоспроможності підприємств. Вчені виділяють такі основні методи: модель Бостонської консультативної групи; модель М. Портера; метод Mc Kinsy; модель Shell / DPM; метод LOTS; метод PIMS; ситуаційний аналіз (SWOT-аналіз); метод експертного оцінювання; фінансово-економічний метод тощо

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ПРАКТИКА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Особливості організації обліку для формування інформаційної бази аналітичного забезпечення конкурентоспроможності

Формування повноцінної системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції на підприємстві відбувається поетапно. Облікова інформація на кожному з цих етапів повинна бути відповідним чином підготовлена і інтерпретована, щоб підсумкові форми внутрішньої звітності забезпечували різні рівні управління даними, необхідними для ухвалення управлінських рішень.

Цілями організації бухгалтерського обліку може бути облік витрат на якість продукції у цілому та калькуляція собівартості продукції з урахуванням витрат на якість. Дані поняття існують самостійно і вирішують свої конкретні завдання. Підприємства можуть організувати бухгалтерський облік витрат на якість продукції з метою калькулювання її собівартості, а можуть здійснювати облік фактичних загальних витрат на якість продукції у цілому ("вартість якості"). Дослідження показують, що в кращому випадку на підприємствах організований бухгалтерський облік витрат на якість продукції у цілому, а калькулювання вартості "якості" не здійснюється. Складність полягає в тому, що немає типової методики бухгалтерського обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне знайти шляхи вирішення саме цієї проблеми.

Дискусійними є думки з приводу етапів розвитку підсистеми обліку якості в системі фінансового обліку. Бухгалтерський облік для потреб управління якістю починався з вихідного контролю готової продукції на основі системи Тейлора від 1905 р. [188] та до 1950-х рр. здійснювався лише за допомогою контролю якості продукції (контрольні карти

Шухарта [237], таблиці вибіркового контролю Доджа і Ромінга [91]) і відносився до інженерно-технічних питань. В 40-х–50-х рр. А. Фейгенбаум запропонував модель загального контролю якості, Total Quality Control, що сприяло бурхливому розвитку теорії управління якістю і виникненню бухгалтерського обліку якості. Автор визначив поняття вартості якості [215, с. 19] та запропонував вести управління не кінцевих результатів виробництва, а кожного етапу створення виробу. Це дозволяло не обмежуватися констатацією браку, а виявити і проаналізувати причини його виникнення і розробити заходи по стабілізації рівня якості. Таким чином, Фейгенбаум фактично здійснив перехід від концепції контролю до концепції управління якістю.

Іншою значущою подією в еволюції бухгалтерського обліку і управління якістю стала публікація в 1951 р. Д. Джураном книги "Керівництво по управлінню якістю" [236], в якій виділено три аспекти стратегічного управління якістю в організації: планування якості, поліпшення якості і управління якістю, що передбачає організацію обліку витрат, пов'язаних з цими процесами.

Свій внесок в теорію бухгалтерського обліку і управління якістю вніс і Ф. Кросбі, що запропонував облік бездефектної роботи, званий також обліком "нульових дефектів". Основна ідея цієї концепції полягає в тому, що платять не за якість, а за її відсутність, що і повинне стати об'єктом обліку [96].

Облік якості, її управління і практика їх реалізації дозволили по-новому оцінити роль безпосередніх виконавців в забезпеченні обліку якості. Перш за все, змінилися погляди на розподіл відповідальності за якість.

Вітчизняний бухгалтерський облік для управління вперше був розглянутий в кінці XIX ст. в роботах Е. Фельдгаузена, М.А. Блатова, на думку яких облік повинен представляти тільки ту інформацію, яка може бути використана в управлінні і вплинути на процес ухвалення управлінських рішень. При цьому розвиток управлінського обліку мав чисто науковий характер, у зв'язку з тим, що в другій половині XX ст. система практичного бухгалтерського обліку була сформована в умовах командно-ринкової

економіки, при якій керівництво діяльністю підприємства здійснювалося вищестоящими органами управління.

Таким чином, в 1950-і рр. ХХ ст. склалися передумови створення нової концепції управління якістю і ведення її обліку, орієнтованих на задоволення запитів споживача — концепції загального управління якістю. Велику увагу при цьому надавалося обліку витрат на мотивацію (премії якості), як на рівні окремого співробітника, так і на рівні організації.

На рубежі 1970-1980-х рр. ХХ ст. до фахівців прийшло розуміння універсальності основних принципів управління і бухгалтерського обліку якості продукції, прийнятного для підприємств будь-якої галузевої приналежності, незалежно від того, в якій країні вони знаходяться. Єдиною необхідною умовою їх застосування була наявність в країні ринкової економіки. В результаті міжнародною організацією по стандартизації в 1987 р. було розроблено сімейство міжнародних стандартів на системи якості ISO 9000:2000, що з'явилося подальшим розвитком теорії і практики сучасного бухгалтерського обліку якості продукції.

Гарантування якості — закріплення і підтримка системи забезпечення якості, включаючи докази того, що вона відповідає сучасним умовам, є головним підсумком еволюції бухгалтерського обліку якості продукції.

Таким чином, поняття бухгалтерського обліку якості продукції постійно розвивалися і уточнювалися. В умовах командно-ринкової економіки якість трактували з позиції виробника, в ринковій — з позиції споживача. Поняття якості продукту з позиції його відповідності вимогам споживача склалося саме в умовах ринкової економіки. Разом з тим не можна розглядати поняття якості ізольовано з позиції виробника і споживача без облікових аспектів .

В даний час дослідження в області бухгалтерського обліку якості продукції дискусійні і ґрунтуються на накопиченому досвіді. Наприклад, із зарубіжних праць можна виділити три основні напрями [1]:

1) розвиток концепції А. Фейгенбаума по бухгалтерському обліку витрат на забезпечення якості продукції на основі PAF-моделі;

2) концепція бухгалтерського обліку вартості втрати якості продукції;

3) формування концепції бухгалтерського обліку витрат на якість продукції в рамках ділових процесів.

PAF-модель (модель "попередження – оцінка – відмова") є самою поширеною і широко вживаною на підприємствах Європи і США [215]. Ця модель офіційно прийнята Комітетом із витрат на якість (QCC) Американського комітету якості (ASQ). Модель побудована на основі логічних міркувань: за відсутності всякого контролю або при невеликому об'ємі контролю дефектні вироби складають великий відсоток і втрати від браку достатньо об'ємні; збільшення витрат на контроль приводить до зниження відсотка дефектів і витрат від невідповідностей; при повній відсутності дефектів втрати від браку рівні нулю. Але при цьому витрати на контроль якості наближаються до нескінченності. Поліпшення якості виготовлення досягається шляхом збільшення кількості заходів, направлених на подолання ситуацій, що приводять до появи невідповідностей. Це викликає зростання превентивних витрат, яке спочатку супроводжується повільним зниженням витрат на оцінку якості у зв'язку з ослабленням контролю.

Концепція бухгалтерського обліку вартості втрати якості теж не є новою [232]. Термін "вартість втрати якості" (cost non-quality) був введений в 50-ті роки ХХ ст. Мета бухгалтерського обліку вартості втрати якості полягає в зниженні загальної суми витрат за допомогою правильного обліку і управління традиційними витратами на запобігання дефектів, що піддаються контролю. В теоретичному плані при бухгалтерському обліку витрат унаслідок помилок (так по-іншому називають цей метод) виходять з того, що навіть можлива або незначна помилка може привести до негативних наслідків, тому і самі витрати класифікуються по місцю виникнення і по наслідках помилок. При такому розділенні враховуються як прямі витрати, які можна однозначно віднести на рахунок певної помилки і, як правило, пов'язати з певним місцем її виникнення, так і витрати, що виявляються в результаті аналізу помилок і в ході їх усунення.

Крім того, обов'язковому обліку підлягають витрати, пов'язані з втратою альтернативних можливостей і є упущеним прибутком через помилки.

Концепція бухгалтерського обліку витрат в рамках ділових процесів з'явилася однією з останніх і зараз знаходиться в розвитку. В її основу була покладена ідея Д. Джурана про розподіл витрат на необхідні і зайві (в сучасному варіанті — "гроші затрачені" і "гроші втрачені"). Дана модель виходить з того, що виробничий облік — це облік системи процесів, що проносять прибуток організації [91].

Аналізуючи вітчизняні дослідження в області бухгалтерського обліку якості, ми можемо виділити три найрозвиненіших напрями:

- 1) вдосконалення бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- 2) перехід до комплексної системи бухгалтерського обліку внутрішньофірмових витрат на підприємстві;
- 3) розвиток бухгалтерського обліку витрат по процесах, що формують якість продукції.

Таким чином, існуюча концепція управління витратами на якість продукції припускає їх бухгалтерський облік, економічний аналіз, планування і контроль. Визначальною функцією в цій концепції є облікова, оскільки неможливо аналізувати, а тим більше планувати витрати на якість продукції, якщо не мати даних про них, і ці дані може надати тільки бухгалтерський облік.

Якщо проаналізувати вітчизняний досвід щодо методики бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, то можна стверджувати, що основна частка досліджень з цього питання припадає на останні 10 років.

Відсутність достатньої уваги до бухгалтерського обліку і економічному аналізу витрат на якість продукції до 1995 р. можна пояснити двома основними причинами. По-перше, вимоги, що відносяться до фінансових аспектів систем якості, мали рекомендаційний характер і не входили до складу елементів систем якості, що підлягають обов'язковій перевірці при сертифікації останньої. По-друге, організація внутрішньофірмового обліку витрат на якість продукції

— процес достатньо складний і трудомісткий, який вимагає вкладення додаткових ресурсів і наявність навченого персоналу економічних служб. Діяльність, направлена на організацію бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції, не регламентована якими-небудь документами (стандартами, вимогами). Крім того, якщо система менеджменту якості створюється на базі вже діючої на підприємстві системи загального менеджменту шляхом внесення в неї певних змін і доповнень, то упровадження економічних (фінансових) аспектів якості часто вимагає створення абсолютно нової, відмінної від існуючої на підприємстві, обліково-аналітичної системи .

Якщо до кінця 1997 р. фінансовими аспектами якості продукції займалися менш 30 % загальної кількості підприємств, що упровадили систему менеджменту якості відповідно до вимог міжнародного стандарту ISO серії 9000, то в 2000-ні роки ця цифра зросла майже до 70 % [167,172]. На сьогоднішній день мати систему бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції у себе в організації не тільки престижно, але і корисно, оскільки її наявність дає певні конкурентні переваги при участі в різних конкурсах і тендерах.

Бухгалтерський облік і економічний аналіз витрат на якість продукції – чисто внутрішня діяльність підприємства, тому важливо, щоб усередині нього було досягнуте взаєморозуміння і згода із суперечливих питань. Система обліку і аналізу витрат на якість продукції, яка не узгоджена з особливостями, що існують усередині підприємства, має дуже мало шансів на успіх. Ця система повинна бути вбудована в підприємство.

Під організацією системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції необхідно розуміти комплекс заходів по встановленню порядку і методів збору, обробки, накопичення відомостей про витрати на якість продукції і доведення необхідної інформації до різних користувачів [80].

Як вже зазначалося, більшість підприємств вважає, що їх витрати на якість продукції не перевищують 2-5 % від виручки від продажів, оскільки вони застосовують тільки бухгалтерський облік, в якому витрати на якість приховані

в собівартості або невігідних витратах. Тому менеджмент підприємств не може відстежити велику частину дійсних витрат, пов'язаних з високим рівнем "прихованих" дефектів і інформація про дійсний рівень витрат для керівництва цих підприємств є недоступною [171].

Для того, щоб розібратися, чому в більшості випадків навіть на підприємствах, що мають сертифіковану систему якості, практично не розроблена і не використовується система бухгалтерського обліку витрат на якість продукції і що ж є причиною відмови від використання фінансових механізмів в системі менеджменту якості підприємства, необхідно зрозуміти, які очікування вкладають керівники в роботи по упровадженню економічних аспектів якості, і що відбувається в реальності. Дані опитування керівників досліджуваних підприємств дозволяють виділити основні наявні помилки щодо економічних аспектів якості продукції, приведені в табл. 2.5.

Необхідно згадати, що в даний час найбільш розповсюдженими є наступні методи оцінки витрат на якість продукції з орієнтацією на: групування на попереджувальні витрати, на контроль і усунення дефектів [19]; групування на відповідність і усунення невідповідності [20].

Перший метод на сьогоднішній день може застосовуватися промисловими підприємствами для оцінки витрат на забезпечення якості продукції, що випускається. Другий підхід використовується в будь-якій сфері діяльності при оцінці витрат на забезпечення якості бізнес-процесів.

**Помилки і факти при упровадженні на підприємстві системи
бухгалтерського обліку витрат на якість продукції**

Помилки	Факти
1. Витрати на якість продукції складають біля 1-2 % в загальному об'ємі витрат підприємства	1. Витрати на якість продукції складають до 20 % загальних витрат
2. Організувати систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можливо на основі існуючого фінансового обліку	2. Бухгалтерський облік витрат на якість продукції — самостійний підрозділ виробничого (управлінського обліку), організувати який на основі фінансового обліку досить складно
3. При організації на підприємстві бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можна скористатися типовою методикою обліку	3. Система бухгалтерського обліку витрат на якість продукції будується індивідуально, виходячи з особливостей підприємства і системи менеджменту якості
5. Організацією системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції повинна займатися служба якості	5. Фахівці служби якості не мають ні навиків ведення бухгалтерського обліку витрат і їх аналізу, ні можливостей для реалізації і ведення даної роботи
6. Ведення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції дозволить швидко досягти помітних позитивних фінансових результатів	6. Ведення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції дозволяє розв'язати тільки фінансові проблеми в системі менеджменту якості

Багато даних про елементи цих витрат не можна безпосередньо одержати з системи бухгалтерського фінансового обліку. Наприклад, в деяких підприємствах значну частину витрат на оцінювання і на внутрішні дефекти прийнято розглядати як нормальні виробничі витрати. Тобто в бухгалтерському обліку ці витрати не виділені і недоступні для використання. В інших випадках те, що враховується в бухгалтерському обліку, може не відповідати визначенню витрат на якість. Витрати на переробки і виправлення дефектів можуть розглядатися просто як відхилення від встановлених виробничих норм. Подібні термінологічні розбіжності в поєднанні з можливими відмінностями в організації бухгалтерського фінансового обліку на різних підприємствах вказують на важливість створення на кожному підприємстві, яке впроваджує програму управління витратами на якість або не має такої програми, власної, докладної, внутрішньої методики обліку цих витрат.

Розробку методики краще всього починати з вивчення робочого плану рахунків, в якому міститься опис всіх рахунків, що використовуються підприємством. Іншими джерелами для її створення повинні стати докладні описи елементів витрат на якість і переліки елементів витрат, складені всіма підрозділами підприємства. Наступний крок — ув'язка існуючих рахунків з елементами витрат на якість. Очевидний зв'язок між ними існує в тих випадках, коли той або інший рахунок виник тільки тому, що якість продукції не ідеальна. Прикладом може бути рахунок, на якому враховують витрати на переробки і виправлення браку. Але частіше такого прямого зв'язку немає. Тому треба виробити практичні рекомендації по пошуку необхідної інформації з використанням існуючих рахунків. Крім того, вживана термінологія повинна бути зрозумілою для тих, хто буде нею користуватися. Слід прагнути максимальної простоти і ясності визначень елементів витрат на якість.

При розробці процедури не треба піклуватися про віднесення спірного елемента витрат до "правильної" категорії. Кінцева мета програми — зниження сумарних витрат на якість. Окремі складові витрат можуть розподілятися по категоріях тим способом, який найбільшою мірою відповідає інтересам компанії. Рішення залежить від того, наскільки ця складова витрат важлива для досягнення цілей програми, але у будь-якому випадку забезпечення однорідності збираних даних важливе для бездоганності їх класифікації.

Ще одна проблема, що виникає при розробці методики, полягає в обґрунтованості включення в неї правил бухгалтерського обліку ключових елементів витрат на якість продукції. Наприклад, якщо деякі види виробничих відходів прийнято враховувати на окремому рахунку, але їх вартість незначна, то підприємство має право відмовитися від їх обліку. З другого боку, якщо не передбачено окремого рахунку для великих витрат, пов'язаних з рішенням проблем, що виникають у споживачів, підприємство може вирішити розпочати облік цих витрат.

Внесення змін в систему бухгалтерського обліку на перших етапах реалізації програм може спричинити деяке збільшення витрат на якість

продукції. Про це треба пам'ятати із самого початку, щоб попередити можливі розчарування керівництва, яке чекає раптового і різкого скорочення цих витрат після запуску програми.

Визначення витрат на якість продукції, яке застосовується на підприємстві, повинно відповідати його потребам і особливостям. На підставі одержаного досвіду ті або інші елементи витрат можуть вводитися, виключатися або об'єднуватися. В цьому питанні немає загальних рішень, придатних для будь-яких систем управління витратами на якість. Кожна система повинна гармонувати з існуючою в компанії системою бухгалтерського обліку і відповідати реальним потребам компанії в підвищенні якості .

2.3. Облік витрат на якість та їх звітне узагальнення

Систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можна створити на основі діючого плану бухгалтерських рахунків, ввівши в систему обліку витрат по видах діяльності програму для обробки даних за витратами на якість. Здійснення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції вимагає не тільки регулярного оновлення бази даних за витратами на якість, але і її постійного розвитку і вдосконалення.

Таким чином, з метою аналізу і управління процесом підвищення якості необхідна організація локального (відокремленого) бухгалтерського обліку витрат на якість продукції від інших видів виробничих і невиробничих витрат. З метою координації та підготовки необхідної інформації для управління із загальної системи бухгалтерського обліку підприємства виділяється управлінський облік як складова частина управління, у т.ч. витратами на якість продукції [128].

За діючою системою бухгалтерського обліку витрати на якість продукції обліковуються у складі інших виробничих витрат загальною сумою на рахунку 23 "Виробництво". Крім того, витрати, пов'язані з якістю можна знайти у складі інших витрат на рахунках 39 "Витрати майбутніх періодів", 92

"Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" тощо. В результаті витрати, пов'язані з якістю продукції, знеособлюються.

При цьому в економічній літературі по даному питанню склалося декілька точок зору, наприклад: величину додаткових витрат на підвищення якості продукції треба визначати як різницю між її собівартістю до і після покращення якості продукції; відображати ці витрати на рахунку 23 "Виробництво" окремою статтею; додаткові витрати розшифровувати у додатках до калькуляційного листка [143]. Деякі автори пропонують для забезпечення системного обліку цих витрат ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремий збирально-розподільний рахунок "Витрати на якість" з виділенням до нього наступних субрахунків першого порядку: "Витрати на забезпечення якості", "Витрати на покращення якості", "Витрати від невідповідності продукції" (брак, дефекти). При цьому аналітичний облік (відкриття субрахунків другого порядку) ведеться у розрізі окремих підрозділів підприємства, персонально відповідальних за виникнення даних витрат на якість продукції, тобто у розрізі окремих центрів відповідальності. За дебетом його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю продукції, а по закінченню місяця з його кредиту будуть списуватися на рахунки "Виробництво", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Брак у виробництві", "Витрати майбутніх періодів" тощо [121].

Вважаємо, що коло питань, пов'язаних з процедурною стороною організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції полягає у розробці плану рахунків, первинних документів, звітних форм для різних цілей і рівнів управління, системи документообігу і інформаційних потоків, варіантів розподілу накладних витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість.

В системі фінансового обліку всі перераховані питання регламентуються в першу чергу нормативними документами. Вибір методів і вимог до організації управлінського обліку, на відміну від фінансового, не регламентується нормативними актами. Він ведеться за правилами,

встановленими самою організацією з урахуванням специфіки її діяльності і запитів користувачів.

На відміну від фінансового, формування управлінського обліку повинно відбуватися з участю не тільки бухгалтерії, але і інших підрозділів організації (у тому числі служби управління якістю). Це зв'язано з тим, що окремі види діяльності (процеси) в організації мають індивідуальні умови формування витрат, пов'язані з виконанням різних дій і ухваленням різних управлінських рішень, що обумовлює різні вимоги до внутрішньої інформації для різних підрозділів.

Наприклад, для організації управлінського обліку витрат на якість продукції необхідна інформація:

- про витрати на виконання окремих заходів щодо забезпечення і поліпшення якості продукції (попереджувальні, контрольні тощо) для економічного аналізу і оцінки ефективності всього комплексу даних витрат;

- про склад даних витрат в розрізі окремих дій для цілей контролю і пошуку резервів можливого зниження витрат, що не впливають на якість продукції;

- про розмір і структуру витрат, пов'язаних з якістю, на окремі види продукції;

- про витрати на якість продукції у розрізі окремих стадій виробництва.

Тому для цілей організації управлінського обліку витрат на якість продукції необхідно розробити:

1. Єдиний реєстр видів витрат, пов'язаних з якістю продукції;

2. Форми первинних облікових документів, які застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, пов'язаних із здійсненням витрат на якість продукції;

3. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні і аналітичні рахунки, необхідні для побудови системи обліку витрат на якість продукції;

4. Правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;

5. Форми документів для внутрішньої управлінської звітності, сформовані на основі реєстрів управлінського обліку (з урахуванням запитів користувачів на різних рівнях управління).

Таким чином, для того, щоб створити систему обліку, що дозволяє одержати достовірні дані про витрати на якість продукції, необхідно послідовно виконати наступні кроки (рис.2.6).



Рис.. Послідовність створення системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції

Перш за все необхідно розробити єдиний реєстр видів витрат, пов'язаних з якістю і визначити критерії їх визнання, оскільки це необхідно для формування інформації в цілях складання звітності (табл. 2.6).

Необхідно врахувати, що є суттєва різниця між критеріями визнання витрат взагалі і витрат на якість продукції, а саме:

1. Витрати на якість повинні бути безпосередньо пов'язані з вимогами щодо забезпечення, підтвердження і поліпшення якості, що підтверджується відповідними документами;

2. Такі витрати повинні володіти здатністю здійснювати вплив на забезпечення вимог, що пред'являються до якості продукції.

Таблиця

Критерії визнання витрат

Критерії визнання витрат відповідно до ПСБО 16 «Витрати»[126]	Критерії визнання витрат на якість продукції
Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу	Витрати здійснюються з метою забезпечення вимог до якості, а також її підтвердження та поліпшення, що

підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)	пред'являються стандартами, договорами (контрактами), запитамі споживачів
Сума витрат може бути достовірно визначена	Сума витрат може бути достовірно визначена
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені
-	Наявність документів, підтверджуючих цільовий характер витрат, а саме: забезпечення вимог до якості, її підтвердження та поліпшення
-	Здатність здійснювати вплив на забезпечення вимог, що пред'являються до якості

Що стосується групування, то створення аналітики для подальшого бухгалтерського обліку витрат на якість продукції повинне починатися з визначення принципів угруповання цих витрат. В практиці роботи українських компаній найбільше поширення набули угруповання по економічних елементах (видах) витрат; по статтях калькуляції; по місцях виникнення витрат; по процесах).

Угруповання витрат по економічних елементах необхідне для того, щоб визначити, які саме ресурси витрачені і яка питома вага окремих видів витрат в їх загальній сумі. Що стосується витрат на якість продукції, то укрупнено можна виділити витрати на попередження появи дефектів; витрати на контроль якості продукції; витрати на підтвердження і поліпшення якості; витрати, пов'язані з появою дефектів. Витрати, груповані по економічних елементах, завжди первинні і не містять похідних витрат.

Угруповання витрат по статтях калькуляції дозволяє проаналізувати, на які цілі витрачаються ресурси.

Для економічного аналізу ефективності утримання того або іншого підрозділу використовується угруповання витрат по місцях виникнення. В рамках цього угруповання витрати на якість продукції відносять на ті підрозділи компанії, де ресурси були використані. Місцями виникнення витрат у виробничих підприємствах можуть бути підрозділи основного і допоміжного

виробництва, лабораторія, відділ якості, комерційні і адміністративно-господарські служби тощо.

Вибір типу угруповання витрат визначається специфікою підприємства. Базою для угруповання витрат може служити і вид продукції, і центри відповідальності. Вважаємо, що в умовах молокопереробних підприємств, заслуговує на увагу змішане групування — за цеховим принципом і по видах продукції одночасно. Саме таке групування було застосоване для виявлення витрат на якість у р. 1 даної роботи.

Групування витрат по процесах дозволяє оцінити витрати на якість процесів компанії, що, у свою чергу, дає можливість точніше визначити остаточні витрати на якість продукції, що випускається .

Універсальну систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції з погляду видів ресурсів, напрямів їх використання і місць виникнення витрат можна представити у вигляді куба (рис.2.7). На практиці при створенні аналітики для бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можливі два підходи. Складнішою, але і більш повноцінною, є система, коли при складанні плану рахунків використовуються всі три вимірювання куба витрат (види, напрями використання і місця виникнення витрат).

При цьому бухгалтерський облік ведеться на субрахунках або по аналітичних ознаках (субконто) витратних рахунків як мінімум в трьох аналітичних розрізах. Але частіше два вимірювання куба об'єднуються в один, наприклад, угруповання по видах і напрямках використання витрат.

Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку з необхідним рівнем деталізації також є важливим організаційним питанням. Для організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пропонується використовувати рахунок 29 "Витрати на якість продукції" розділу II "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Використання рахунка для бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пов'язане з розробкою детального плану рахунків з урахуванням особливостей процесу "Облік витрат

на якість продукції". Деталізація рахунків бухгалтерського обліку визначається, перш за все, особливостями обліку даних витрат, вимогами до формування звітності і напрямками економічного аналізу, які здійснюватимуться за даними обліку. Наприклад, для цілей економічного аналізу і управління витратами на якість продукції в плані рахунків необхідне уточнення всіх даних витрат :

- в розрізі окремих видів витрат;
- по різних видах продукції;
- за видами технологічних процесів.

Для виконання цих вимог загальна схема бухгалтерського обліку витрат на якість продукції здійснюється на спеціальних субрахунках: 29.1 "Витрати на якість за видами", 29.2 "Витрати по об'єктам" і 29.3 "Витрати по процесах" з подальшою деталізацією (введенням аналітичних рахунків).

На першому рівні всі витрати групуються на субрахунку 29.1 "Витрати на якість" в розрізі видів витрат, для кожного з яких призначені відповідні субрахунки першого порядку, і класифікаційних груп, для яких відкриваються субрахунки другого порядку. При автоматизованій обробці бухгалтерських даних і внесенні в електронні форми документів відповідних полів одноразово здійснюються записи на рахунках фінансового і управлінського обліку, що виключає необхідність повторного введення документів в систему управлінського обліку і тим самим знижує витрати часу і ресурсів на складання управлінських звітів.

Сформовані по запропонованій схемі реєстри управлінського обліку дозволяють одержувати комплексну інформацію про витрати на якість продукції, склад цих витрат з метою подальшого здійснення економічного аналізу і контролю за ними.

На другому рівні необхідно розподілити накопичені витрати між об'єктами калькулювання (видами продукції, видами технологічних процесів тощо). Бухгалтерський облік витрат в розрізі об'єктів може здійснюватися як на загальному субрахунку, так і на окремих субрахунках для кожного об'єкту.

Тому для зручності складання управлінської звітності по витратах на якість продукції і подальшого її економічного аналізу представляється необхідним виділити окремі субрахунки для розподілу витрат в розрізі об'єктів калькуляції, наприклад, субрахунок 29.2 "Витрати на якість в розрізі видів продукції" з аналітичними рахунками для кожного виду продукції, і субрахунок 29.3 "Витрати на якість в розрізі видів процесів" з аналітичними рахунками по видах технологічних процесів та/або окремих операцій.

На субрахунках 29.2 і 29.3 протягом звітного періоду формується дебетовий оборот по об'єктах калькуляції в частині витрат, безпосередньо пов'язаних з даними об'єктами. Деякі з цих витрат з метою складання звітності необхідно відносити і на види продукції і на процеси, тому

Необхідно зазначити, що для розподілу витрат на якість продукції за процесами слід організувати бухгалтерський облік витрат на якість в цьому ж розрізі. Нами розроблена методика бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, яка дозволить розподіляти витрати на якість продукції за

процесами і тим самим розраховувати вартість якості як в цілому, так і за процесами (рис. 2.12):

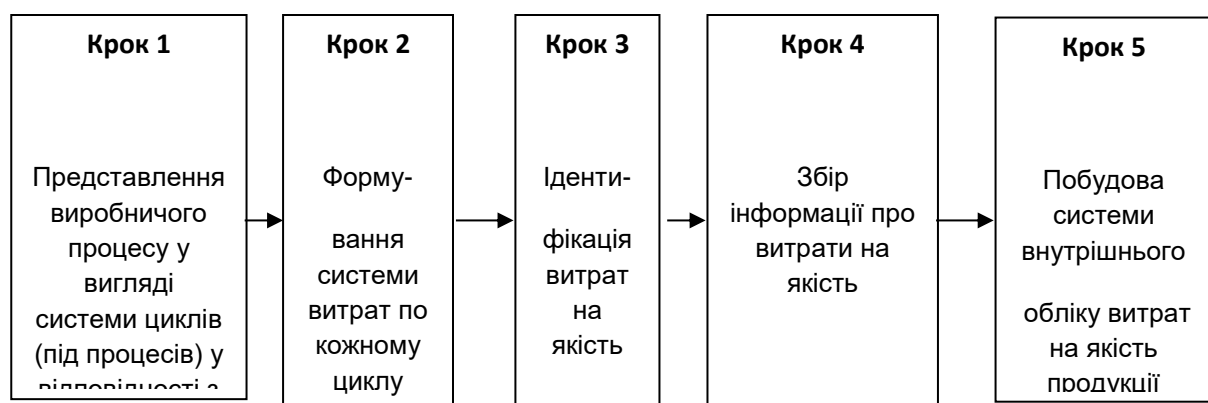


Рис. 2.12. Етапи створення системи внутрішнього обліку витрат на якість продукції за процесами

Етап 1. Вибір об'єктів бухгалтерського обліку витрат на якість продукції. Об'єктами обліку витрат на якість є види продукції та процеси, які пов'язані з виникненням витрат на якість.

Етап 2. Вибір класифікації витрат на якість продукції. Пропонується всі витрати розбити на чотири групи (розглянуто вище).

Етап 3. Ідентифікація витрат на якість продукції. На цьому етапі визначається перелік елементів витрат на якість продукції. Потім слід назвати ці елементи і позначити їх через кодові символи.

Етап 4. Визначення методів оцінки витрат на якість продукції.

Етап 5. Виявлення джерел даних про витрати на якість продукції.

Етап 6. Розкриття інформації. Цей етап припускає складання звітності за витратами на якість продукції в розрізі процесів.

Таким чином, всю діяльність підприємства по розробці і впровадженню бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можна розбити на наступні етапи (рис.2.13).

Принциповою особливістю управлінського обліку в системі забезпечення якості продукції і послуг є необхідність визначення витрат на якість продукції не тільки по підприємству в цілому, але і по центрах відповідальності і місцях їх формування усередині організації (центри виникнення витрат).

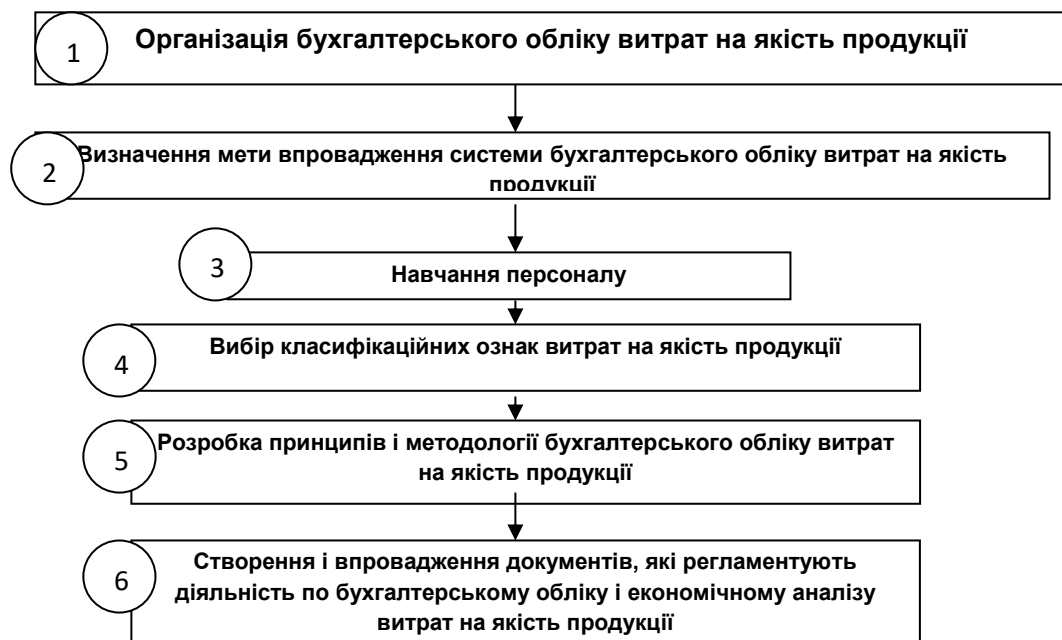


Рис. 2.13. Схема розробки і впровадження системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції

Таким чином, одним з найважливіших інструментів досягнення поставленої мети, на нашу думку, є побудова обліково–аналітичної системи, що акумулює інформацію про витрати на якість як собівартості продукції і тим самим впливає на ціну. При цьому бухгалтерський облік витрат на якість продукції не повинен обмежуватися простим віддзеркаленням величини витрат на якість. Він повинен активно впливати на витрати на якість за допомогою регулювання господарської діяльності, проведення економічного аналізу, попередження виникнення диспропорцій і збоїв у виробництві і реалізації продукції. Вважаємо, що бухгалтерський облік і економічний аналіз витрат на якість продукції повинні стати важливою ланкою в ланцюзі зворотного зв'язку, що забезпечує систему управління достовірною фінансовою інформацією для ухвалення рішень.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ТА НАПРЯМИ ПОСИЛЕННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТРАТЕГІЇ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційні засади та облікове забезпечення економічного аналізу в управлінні конкурентоспроможністю СТОВ «Суворівське»

Інформація, сформована в межах системи бухгалтерського обліку щодо конкурентоспроможності підприємства може слугувати основою для прийняття оперативних управлінських рішень, а якісне формування тактичних і стратегічних напрямів конкурентного розвитку господарюючого суб'єкта можливе лише після її аналітичної обробки. Не підготовлені відповідно до потреб управління облікові показники є непридатними для ефективного управління конкурентоспроможністю.

У результаті аналітичної обробки не лише відбувається упорядкування та систематизація облікових даних, а і за допомогою спеціальних прийомів формується власне аналітична інформація з необхідним ступенем змістовності та цільової спрямованості. Тому зростання показників фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів неможливе без якісного аналізу показників конкурентного розвитку, відправною точкою якого є його організаційні аспекти. Відсутність нормативно визначеної методики аналізу конкурентоспроможності підприємств актуалізує проведення наукових досліджень у цьому напрямі. Визначення переліку показників оцінки конкурентних позицій, дослідження їх динаміки, впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища та визначення напрямів і способів оптимізації фінансово-господарської діяльності підприємства з метою досягнення бажаних конкурентних позицій здійснюється в межах аналітичної системи. Тому якісна організація економічного аналізу конкурентоспроможності є важливим складником формування дієвого обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, що в результаті впливає на ефективність управління загалом.

Під організацією економічного аналізу на підприємстві слід розуміти цілеспрямоване упорядкування й удосконалення методики і техніки аналізу, процесів збору первинної аналітичної інформації, її обробки, узагальнення й отримання відомостей, необхідних для управління підприємством (рис. 3.1.).

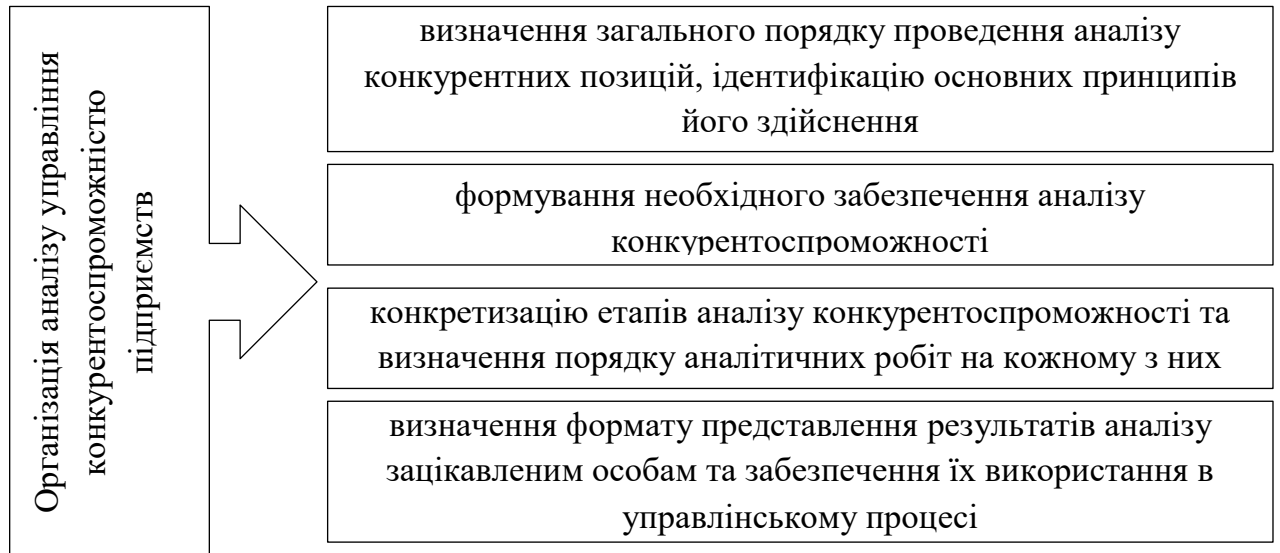


Рис. 3.1. Організація аналізу управління конкурентоспроможністю підприємства

Організація економічного аналізу спрямована на забезпечення виконання останнім низки завдань, що у своїй сукупності сприяють досягненню мети його проведення – визначення рівня конкурентоспроможності підприємства та напрямів його підвищення для обґрунтування управлінських рішень щодо конкурентного розвитку підприємства. Завдання аналізу конкурентоспроможності деталізовано на рисунку 3.2.

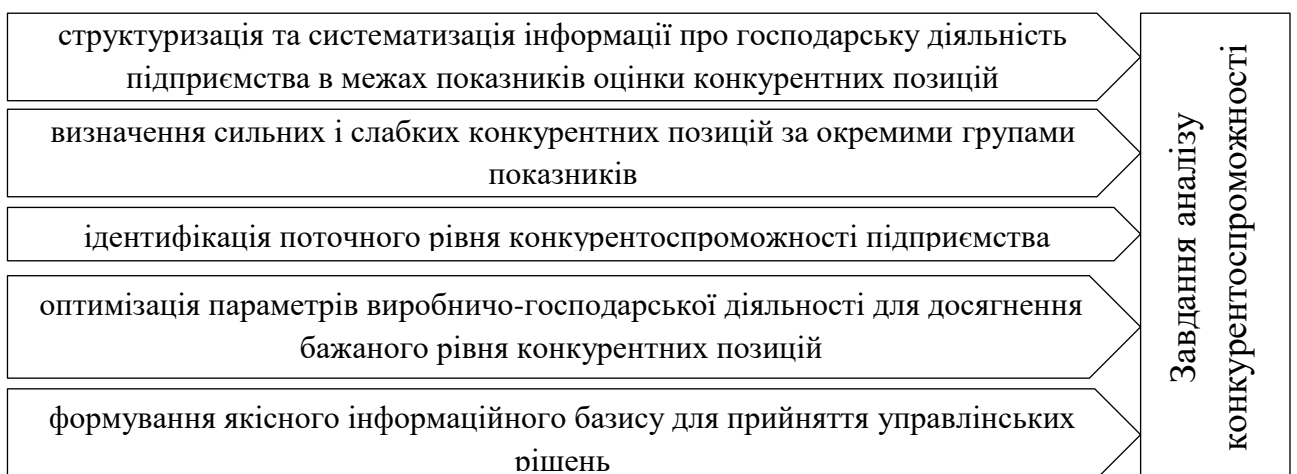


Рис. 3.2. Завдання аналізу конкурентоспроможності

Ефективність аналізу конкурентоспроможності підприємств можливо забезпечити лише в разі якісної організації аналітичних робіт. На думку Аранчій В.І. [3] організація економічного аналізу має відповідати певним вимогам, відповідно до яких узагальнено вимоги щодо організації аналізу конкурентоспроможності підприємств (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Принципи організації аналізу конкурентоспроможності підприємства

Принципи організації аналізу конкурентоспроможності	Характеристика
Науковість	Організація аналізу конкурентоспроможності повинна базуватися на використанні сучасних методів і прийомів економічного аналізу, науково обґрунтованих методичних підходів з урахуванням передового досвіду і новітніх досягнень науки
Ефективність	Організація аналізу має спрямовуватися на забезпечення результату, сприяє підвищенню якості управління конкурентоспроможністю та формує економічний ефект, що буде вищим, ніж витрати на проведення аналізу.
Гнучкість	Організація економічного аналізу конкурентних позицій повинна передбачати можливість оперативного внесення змін до плану і порядку його проведення
Системність	Конкурентоспроможність під час аналізу має розглядатися як складна динамічна система, що характеризується сукупністю взаємопов'язаних показників. Її аналіз має здійснюватися з урахуванням наявних взаємозалежностей, взаємозв'язків, взаємодії із зовнішніми та внутрішніми факторами
Комплексність	Передбачає всеохопне дослідження напрямів і видів діяльності підприємства, що впливають на його конкурентні позиції, вивчення причинних залежностей тощо
Достовірність	Інформація, на основі якої здійснюється аналіз конкурентного розвитку, є перевіреною, вона правильно і точно відображає економічні об'єкти, процеси, явища, результати
Точність	Висновки щодо рівня конкурентоспроможності агропромислових підприємств та способів його підвищення мають бути підтверджені точними розрахунками
Цілеспрямованість	Аналіз повинен здійснюватися відповідно до цільових потреб системи управління конкурентоспроможністю аграрного підприємства і бути придатним для обґрунтування управлінських рішень
Динамічність	Передбачає дослідження усіх показників конкурентоспроможності та факторів впливу на них у їх динамічному взаємозв'язку з метою вивчення закономірності змін
Паралельність аналітичних робіт	Однчасне проведення розрахунків за різними групами показників конкурентоспроможності скорочує строки визначення її загального рівня порівняно з послідовним виконанням аналітичних робіт
Зіставність	Передбачає можливість зіставності даних аналізу показників конкурентоспроможності за вартісними, натуральними, структурними та іншими параметрами

Отже, дотримання зазначених принципів сприяє якісному проведенню аналізу конкурентних позицій підприємств в оптимальні терміни та забезпечує формування точних, достовірних, комплексних, зіставних результатів, що є невід’ємним складником інформаційного базису управління.

Важливим завданням організації аналізу конкурентоспроможності підприємств є формування належного забезпечення аналітичних процедур, ключові компоненти якого наведено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Складові елементи забезпечення економічного аналізу конкурентоспроможності підприємств

Джерело: систематизовано за даними [62]

Якість кожного із представлених на рисунку 3.3. елементів впливає на результативність аналізу конкурентоспроможності. Так, кваліфікованість працівників-аналітиків і зовнішніх експертів, що представляють кадрове забезпечення, впливає на достовірність отриманих результатів та змістовність їх представлення менеджерам. Оскільки конкурентоспроможність є досить

складним багатогранним об'єктом аналізу, часто власних кадрових ресурсів недостатньо для достовірного визначення її рівня. Доцільною є практика залучення зовнішніх експертів для виконання окремих видів аналітичних робіт – визначення вагомості окремих показників конкурентного розвитку в загальній оцінці, формування експертних висновків щодо впливу окремих факторів та явищ на конкурентні позиції підприємства тощо. Такими експертами можуть бути досвідчені аналітики-практики, науковці, інші фахівці аграрної сфери тощо. Практика залучення зовнішніх аналітиків для оцінки конкурентоспроможності використовується у холдингах та підприємствах зі складною організаційною структурою. Для СТОВ «Суворівське» її використання економічно недоцільне та не розглядається на перспективу.

Технічне забезпечення визначає швидкість, точність, вартість економічного аналізу конкурентоспроможності, оскільки залежить від наявності необхідних комп'ютерних, програмних та інших засобів, що використовуються аналітиками. Без їх використання затримується процес розрахунку та опрацювання інформації, внаслідок чого аналіз втрачає свою оперативність і перетворюється з інструменту управління на ретроспективну фіксацію фактів. Для цього в межах аналітичної практики СТОВ «Суворівське» можуть використовуватися спеціальні програми.

Основою проведення аналізу є інформаційне забезпечення, що формується в межах системи бухгалтерського обліку підприємства та за допомогою інших джерел (маркетингової служби, інформаторів та ін., що надають інформацію про зовнішні фактори конкурентоспроможності та стан конкурентів). Джерела інформації для аналізу поділяють на:

- планові (усі види планів щодо показників конкурентоспроможності, що формуються на підприємстві, проектні завдання, кошториси тощо);
- облікові (інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку та узагальнена у звітності);
- позаоблікові (дані перевірок, обстежень, інформація про зовнішні фактори конкурентоспроможності, становище конкурентів, технічна і

технологічна документація та іншу інформацію, що не генерується в облікових джерелах підприємства).

Достовірність, повнота і достатність зазначеної інформації для розрахунку показників конкурентоспроможності визначає рівень інформативності та корисності результатів аналізу.

Зібрана з планових, облікових та позаоблікових джерел використовується в процесі аналізу у порядку, визначеному методичним забезпеченням. Адже саме методика оцінки визначає які саме дані будуть використані. Комбінація методів та прийомів аналізу залежатиме від сформованих цілей та завдань, тому надзвичайно важливо передбачити в обліку можливість формування інформаційних масивів, які максимально відповідають інформаційним запитам аналізу конкурентоспроможності.

Залежно від характеру аналітичних завдань методи аналізу конкурентоспроможності аграрних підприємств можна класифікувати за трьома групами:

- 1) методи попередньої оцінки показників;
- 2) комплексної оцінки діяльності;
- 3) оптимізації показників.

Дашко І.М. [22] для цих цілей обґрунтовує доцільність застосування таких показників, як рентабельність, маса та норма прибутку, продуктивність праці, ліквідність і кредитоспроможність підприємства, ціна та якість продукції, товарність виробництва; наголошує на необхідності аналізу ефективності використання ресурсів, фондо- й енергомісткості одиниці продукції.

Окремими вченими головними критеріями оцінки конкурентоспроможності вважаються прибуток і обсяг реалізації, а додатковими – ціна та собівартість продукції. Рентабельності та обсягу продажу при аналізі конкурентоспроможності відводиться особливе значення, адже за цими показниками можна оцінити попит на продукцію, готовність покупців платити заявлену вартість.

Швед Т. В., Біла І. С. [82] аналіз конкурентного розвитку рекомендують здійснювати за ринковими позиціями підприємства, прибутковістю, інвестиційною привабливістю та іміджем серед споживачів.

На нашу думку склад показників повинен визначатися з урахуванням напрямів аналітичної оцінки, ідентифікація яких здійснюється відповідно до внутрішніх факторів впливу на конкурентоспроможність з врахуванням специфіки аграрної галузі (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Напрями оцінювання конкурентних позицій агропромислових підприємств

Джерело: систематизовано за даними [55]

Ресурсні фактори конкурентоспроможності є основними в оцінці конкурентних позицій товаровиробників, оскільки наявність достатньої кількості ресурсів визначає виробничу потужність підприємства і можливості його розвитку. Підприємства, які краще забезпечені технікою, мають змогу

ширше застосовувати весь спектр необхідних засобів і механізмів, вносити більше мінеральних та органічних добрив, якісно проводити догляд за посівами, скорочувати терміни посіву і збору врожаю тощо. Економіко-фінансові фактори конкурентоспроможності насамперед характеризуються показниками прибутковості.

Сама по собі наявність ресурсів не гарантує успішного функціонування підприємства, важливим є аналіз показників, що характеризують ефективність їх використання. Сюди належать показники рентабельності. Оскільки прибуток є кількісним показником діяльності підприємства, то для ефективного управлінського рішення необхідно враховувати рівень і динамку змін рентабельності всього підприємства та окремих сфер його функціонування: при зростанні прибутку створюються умови для збільшення рентабельності. Показники рентабельності повніше, ніж прибуток, характеризують остаточні результати господарювання, тому що їх величина відображає співвідношення ефекту з вкладеним капіталом або спожитими ресурсами. Рентабельність розглядається як індикатор, який характеризує ефективність фінансово-економічного механізму й прибутковість діяльності підприємства в умовах жорсткої ринкової конкуренції та світової економічної кризи.

Таблиця 3.2

**Аналіз показників рентабельності СТОВ «Суворівське»
за 2018 – 2020 рр., %**

№	Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення, (+,-)
1.	Рентабельність (збитковість) активів	3,92	3,45	4,04	0,12
2.	Рентабельність (збитковість) власного капіталу	5,13	4,63	5,85	0,72
3.	Рентабельність (збитковість) оборотного капіталу	5,54	4,57	5,22	-0,33
4.	Рентабельність (збитковість) основних засобів	13,34	14,02	17,83	4,49
5.	Рентабельність (збитковість) виробництва	4,25	4,59	6,38	2,14
6.	Рентабельність (збитковість) продукції	41,96	45,08	49,35	7,38
7.	Рентабельність (збитковість) продажу	3,86	3,91	4,98	1,12

Рентабельність є одним з найбільш вживаних показників при економічному аналізі роботи підприємства. І при цьому чи не найбільш різноманітним. Рентабельність можна обчислити на що завгодно: на окрему товарну позицію, на партію товару, на використання робочої сили, на використання основних фондів, на окремий напрямок бізнесу, на роботу бізнесу в цілому, на вкладений капітал та на багато ще що. Часто ці показники ще називають показниками економічної ефективності.

Аналіз рентабельності полягає у дослідженні рівнів та динаміки фінансових коефіцієнтів рентабельності, що є відносними показниками фінансових результатів діяльності підприємства. Умовою належного рівня рентабельності та ефективності підприємства є налагодженість системи управління та прийняття рішень. На формування, використання прибутку та нарощування рентабельності підприємства впливають низка факторів різного характеру. Оскільки підприємство здійснює свою діяльність у внутрішньому та зовнішньому середовищі, то фактори також можна розділити за ознакою середовища. Зовнішні чинники охоплюють поведінку на ринку та конкуренцію, регулювання державою (її політика та нормативно-правова база) та природні умови, інфляцію.

Розрахунок рентабельності ґрунтується на показниках прибутку. Для цього можуть використати різні види прибутку: чистий прибуток, валовий прибуток, прибуток за видами діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності), прибуток від реалізації продукції чи прибуток до оподаткування. Оскільки рентабельність є відносним показником, то прибуток зіставляють з авансованою вартістю, яка може використовуватись у різних варіаціях (позиковий капітал, власний капітал, основний капітал, оборотний капітал чи весь капітал підприємства).

Кожен власник бізнесу може обрати для розрахунку саме ті показники ефективності, які найбільш будуть властиві саме для його сфери діяльності. Розрахунок показників рентабельності СТОВ «Суворівське» здійснювався виходячи із величини чистого прибутку. Результати його здійснення вказують

на те, що у СТОВ «Суворівське» за період 2018- 2020 рр. дещо покращилися показники ефективності використання ресурсів, забезпечивши приріст рентабельності усіх показників, крім оборотного капіталу, що зменшилась із 5,54 до 5,22 %. Зростання рентабельності

Рентабельність одиниці продукції: розраховується при наявності певного виробничого процесу, в результаті якого з багатьох складових створюється товарна на продаж. Для обчислення рентабельності введення нової одиниці у виробництво необхідно правильно розрахувати повну собівартість одиниці продукції, встановити ціну реалізації на неї та оцінити розмір планового чистого прибутку з одиниці продукції. У СТОВ «Суворівське» її значення становить 49,35%, що на 7,38 % рівня 2018 року. У 2019 р. теж спостерігається зростання майже на 3% порівняно з попереднім роком.

Такою формулою зручно користуватися, коли створюється масштабна одиниця продукції (автомобіль, обладнання). У сільському господарстві продукцію виготовляють партією, тому розрахунок проводиться на усю партію.

Рентабельність активів у 2020 р. становила 4,04 %, що показує обсяг чистого прибутку на одну гривню активів та характеризує ефективність використання активів та значно більше нормативного значення (0,2).

Рентабельність продажу хоч і низька – на рівні 4,98 %, але у 2018 році вона мала значення 3,86%, що на 1,12 менше звітнього року.

Рентабельність у довгостроковій перспективі дозволить підприємству, яке зуміє її досягнути, бути гнучким до викликів у короткостроковому періоді. Оптимальний рівень рентабельності спочатку дозволить підприємству сформувати резерви, а згодом буде свідчити не лише про наявність прибутку, але й про можливість його використання в перспективі.

В цілому стійкої тенденції за розрахованими показниками немає. СТОВ отримує відносно незначний прибуток – майже 5 коп. на кожную вкладену гривню в товарну продукцію.

Рентабельність діяльності показує наявність можливостей підприємства до відтворення та розширення виробництва і характеризує прибутковість

діяльності підприємства. У СТОВ «Сувоірвське» виробничий процес забезпечує рентабельність на рівні 6,38%, що на 2,14 більше рівня 2018 року.

Відправною точкою у побудові ефективного аграрного підприємства з міцним становищем на ринку є забезпечення його стійкого та надійного фінансового стану. Для багатьох агропідприємств стало проблематичним існування на ринку, виникли проблеми з акумуляцією ресурсів, збутом продукції, що в кінцевому результаті обмежило можливості їхнього розвитку. Тому під час оцінки конкурентоспроможності за економіко-фінансовими факторами важливим є дослідження показників фінансового стану і ділової активності підприємства.

Таблиця 3.3

Аналіз ділової активності СТОВ «Суворовське» за період 2018-2020 рр.

№ п/п	Показники	За 2018 рік	За 2019 рік	За 2020 рік	Відхилення	
					Абсолютне	Відносне
1.	Коефіцієнт загальної оборотності капіталу	1,02	0,88	0,81	-0,20	79,88
2.	Коефіцієнт оборотності мобільних засобів	1,44	1,17	1,05	-0,39	72,95
3.	Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних коштів	2,20	1,79	1,56	-0,64	70,97
4.	Коефіцієнт оборотності готової продукції	10,88	11,53	9,91	-0,96	91,13
5.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,32	3,52	3,29	-1,03	76,22
6.	Середній термін обороту дебіторської заборгованості, днів	85	104	111	26	1,31
7.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	4,28	3,45	2,61	-1,67	61,00
8.	Середній термін обороту кредиторської заборгованості, днів	85	106	140	55	1,65
9.	Фондовіддача основних засобів та інших необоротних активів	3,46	3,59	3,58	0,12	103,56
10.	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,33	1,19	1,18	-0,15	88,38
11	Продуктивність праці, тис. грн.	953,48	892,11	932,63	-20,85	97,81

Під активністю підприємства розуміємо динамічний прояв з певним ступенем інтенсивності формування, реалізації та зміни діяльності підприємства, що полягає у здатності ефективно використовувати потенціал задля забезпечення стійкого економічного розвитку у довгостроковій перспективі в умовах змінного середовища. Така діяльність проявляється у виготовленні та реалізації продукції, виконанні робіт чи наданні послуг; участі у задоволенні суспільних та особистих потреб; здатності до взаємодії та впливі на інших суб'єктів господарювання; діяльності у сфері суспільного виробництва; забезпеченні стійкого розвитку і відтворення. Використання тільки фінансової складової для визначення сутності ділової активності не є достатньо виправданим. Потребують уваги також управлінські фактори, інформаційна забезпеченість, потенціал підприємства за сферами його діяльності, організаційні фактори та ін., урахування яких дає більш повне уявлення про характер ділової активності підприємства.

За аналізований період, на відміну від рентабельності, показники ділової активності СТОВ «Суворівське» погіршилися. Зокрема спостерігається зниження рівня обертання активів. Низький рівень коефіцієнтів обертання активів може свідчити про недостатню завантаженість та низьку ефективність експлуатації виробничих потужностей, зростання дебіторської заборгованості та запасів.

Також має місце зниження коефіцієнта оборотності активів із 4,32 у 2018 р. до 3,29 у 2020 р., мобільних засобів, оборотних коштів та готової продукції. Коефіцієнт обороту дебіторської заборгованості зменшився на 24%, що призвело до збільшення тривалості обороту із 85 до 111 днів. Такі зміни вкрай негативно позначаються на загальному фінансовому становищі з врахуванням того, що СТОВ «Суворівське» відчуває стабільний дефіцит грошових коштів.

Оборотність кредиторської заборгованості відображає своєчасність здійснення розрахунків підприємства за своїми зобов'язаннями, що опосередковано показує також рівень платіжної дисципліни. У СТОВ «Суворівське» значення коефіцієнта зменшилося із ,28 у 2018 р. до 2,61 у 2020

р., внаслідок чого тривалість обороту кредиторської заборгованості зростає на 55 днів. Для успішної роботи підприємства і підвищення рівня його ділової активності дуже важливо вжити всіх заходів щодо прискорення руху коштів у розрахунках, що особливо важливо в умовах нестачі обігових коштів.

У СТОВ «Суворовське» не спостерігається різкого зменшення оборотності власного капіталу, однак за досліджуваний період вона зменшилася на 0,15 пунктів та становила 1,18 порівняно із 1,33 у 2018 р.

Успіх підприємства в конкурентній боротьбі залежить від трьох базових груп факторів – етапу життєвого циклу підприємства, його ринкової активності й потенційних можливостей розвитку. При цьому невід’ємною складовою конкурентної активності підприємства, на нашу думку, виступає процес стратегічних альтернатив за конкурентною позицією, а отже, їх конкурентною активністю. Саме тому під конкурентною активністю підприємства ми розуміємо макро- та мікроекономічні параметри діяльності підприємства з урахуванням фактору часу. Цей показник відображає не ситуаційні, а довготривалі стосунки й тому належить до стратегічних характеристик. Проявляється безпосередньо через зміну її рівня (інтенсивності) в часі, є наслідком дії сукупності суб’єктивно-об’єктивних чинників та оцінюється з позиції внутрішньо-зовнішнього середовища підприємства на ринку

Основний показник оцінки конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства – це якість продукції. Забезпечення необхідної якості продукції повинно мати постійний характер і контролюватися на всіх стадіях виробництва продукції. Для цього необхідно створити відрегульовану систему дій, що сприятиме задоволенню потреб споживачів, як на вітчизняних так і на міжнародних ринках, а також сприятиме покращенню процесу виробництва сільськогосподарського підприємства.

Головною проблемою, що постає сьогодні в аграрній сфері є активізація залучення фінансових ресурсів, як необхідної складової забезпечення сталого розвитку підприємств галузі. Незважаючи на високий рівень самофінансування підприємств, їхні внутрішні ресурси, як правило, не можуть забезпечити

належного рівня фінансування. Сезонність виробництва, необхідність в одночасному придбанні дорогої комплексної техніки та будівництва виробничих приміщень і сховищ змушує підприємців залучати позичкові кошти. Позитивне вирішення цієї проблеми впливає на ділову активність підприємства та сприяє підвищенню його конкурентоспроможності. Тому, вважаємо, що одним із напрямів залучення фінансових ресурсів в аграрній сфері економіки повинен бути подальший розвиток відносин з небанківськими фінансовими установами

Рівень техніко-технологічного забезпечення характеризує наявність на підприємстві сучасних технологій і необхідної техніки для виробничої діяльності. Оскільки частково рівень технічного забезпечення оцінюється під час аналізу ресурсів підприємства (а саме забезпеченості основними засобами), а технологічний складник характеризується більше якісними критеріями, то провести достовірну кількісну оцінку можна за похідними показниками – продуктивністю та обсягами виробничої діяльності, оскільки саме вони напряму залежать від техніко-технологічного стану виробничих потужностей, а також від маркетингових факторів конкурентоспроможності.

Таблиця 3.4

Аналіз виробничої програми та рівня товарності основних видів сільськогосподарської продукції СТОВ «Суворовське»

Види продукції	2019 рік			2020 рік			Відхилення (+; -)		
	Виробництво, ц	Реалізація, ц	Рівень товарності, %	Виробництво, ц	Реалізація, ц	Рівень товарності, %	Виробництво, ц	Реалізація, ц	Рівень товарності, %
Пшениця	20218	20218	100	29823	29823	100	9605	9605	-
Ячмінь	4484	4484	100	-	-	-	-4484	-4484	-
Соя				696	696	100	696	696	-
Ріпак	13859	13859	100	9064	9064	100	-4795	-4795	-
Цукрові буряки	23744	23744	100	76469	76469	100	54725	54725	-
Свині	926	874	94,38	116	67	57,76	-810	-807	-36,62
ВРХ	189	102	53,97	23	-	-	-166	-102	-53,97

Об'єктом аналізу виробничої програми загалом є виробничий процес. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного обліку (за інформацією

на рахунках 23, 26, 36, 90 тощо). Прогнозний аналіз виробництва та реалізації продукції у СТОВ «Суворівське» застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень.

Основними показниками обсягу виробництва є товарна, валова та реалізована продукція. Валова продукція – це вартість усієї виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, включаючи незавершене виробництво. Товарна продукція характеризує обсяг виробництва повністю завершених і належних до продажу продукції, робіт, послуг; відрізняється від валової тим, що до неї не включаються залишки незавершеного виробництва та внутрішньогосподарський оборот.

Результати аналізу вказують на те, що в СТОВ «Суворівське» продукція рослинництва є 100% товарною і за основними видами (пшениця, соя, ріпак) реалізовується в повній мірі без залишку. Реалізація продукції тваринництва у 2020 р. суттєво відрізняється від попереднього 2019 р.: спостерігається різке падіння (майже у 8 разів) виробництва продукції свинарства із 926 ц. у 2019 р. до 116 ц. у 2020 р. В результаті падіння виробництва у 13 разів знизилися обсяги продажу. Рівень товарності по продукції свинарства складає 94% у 2019 р. та 57,76% у 2020 р. По ВРХ % товарності становив 53,97% у 2019 р., тоді як у 2020 р. ВРХ на м'ясо не реалізовувалася.

Сучасні аграрні підприємства можуть отримати реальні конкурентні переваги за рахунок вирощування органічної продукції, нішевих культур, що користуються стабільним попитом і гарантують достатній рівень рентабельності при дотриманні умов виробництва.

Продукція, що відповідає вимогам екологічних стандартів, користується значним попитом на зовнішньому ринку, а підприємства, що їх виготовляють, характеризуються вищою інвестиційною привабливістю, ніж конкуренти. Окрім того, витрати на охорону та раціональне використання ґрунтів підвищують їх родючість, а отже, і продуктивність виробничої діяльності. Екологічна діяльність аграрного підприємства сприяє оптимізації виробничих процесів, зниженню екологічних ризиків і витрат, викликаних нераціональним

використанням ресурсів. Такий стан речей визначає важливість урахування впливу екологічного чинника під час забезпечення конкурентоспроможності сучасних підприємницьких структур.

Структурно-організаційні фактори конкурентоспроможності характеризуються оптимальністю управлінської та виробничої структури, відповідністю розмірів підприємства його виробничим потужностям. Оптимальною структурою виробництва агропромислових підприємств є така, що забезпечує максимальний прибуток за наявного ресурсного забезпечення, можливості доступу до каналів збуту за мінімальних збитків, завданих навколишньому середовищу, зокрема в частині виснаження земельних ресурсів, відповідності відсотка промислового виробництва у виробничій структурі потужностям підприємства.

Таблиця 3.5

**Показники, що характеризують розмір СТОВ «Суворівське»
за 2018-2020 рр.**

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	Відхилення звітнього року (+,-)	
				від базисного року	від проміжного року
Вартість валової продукції, тис. грн.	13765,50	13152,30	16510,60	2745,10	3358,30
Товарна продукція, тис. грн.	13468,50	13347,60	11932,40	-1536,10	-1415,20
Чистий прибуток, тис. грн.	1986,20	1882,80	2506,90	520,70	624,10
Площа с.-г. угідь, га	1169,30	1203,00	1310,00	140,7	210
в т.ч. площа ріллі, га	1078,00	1100,00	1260,00	182	160
Посівна площа (за основними культурами):	1078,00	1100,00	1260,00	182	160
Зернові та зернобобові	692,00	598,00	662,00	-30	64
Технічні	386,00	502,00	598,00	212	96
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	14886,40	13121,85	11195,50	-3690,90	-1926,35
Середньорічна чисельність працюючих, чол.	54,00	54,00	54,00	0,00	0,00
Поголів'я тварин:		1191,00	203,00	203,00	-988,00
ВРХ, голів	149,00	523,00	98,00	-51,00	-425,00
свині, голів	112,00	668,00	105,00	-7,00	-563,00

СТОВ «Суворівське» здійснює господарську діяльність як суб'єкт малого підприємництва, обробляючи площу 1310 га у 2020 році. За аналізований період площа обробітку збільшилася на 182 га порівняно із 2018 р. та 160 га порівняно із 2019 р., суттєво зросли площі під технічними культурами

Вартість валової продукції за три роки збільшилася завдяки зростанню площі під зерновими та технічними культурами, тоді як вартість товарної продукції зменшилася на 1536,10 тис. грн за рахунок зростання товарних залишків на кінець 2020 р. в частині нереалізованої продукції.

В господарстві поряд з рослинництвом утримують ВРХ та свиней, однак якщо у 2019 році спостерігався різкий приріст поголів'я, то у 2020 році так само різко воно зменшилося (навіть менше рівня 2018 року) по причині низької рентабельності та високих виробничих затрат. Рослинництво залишається пріоритетним для господарства, де основні площі зайняті під пшеницею. З технічних культур вирощується соя, ріпак, цукрові буряки.

Негативним явищем є суттєве зниження середньорічної вартості основних засобів із 14886,40 тис. грн у 2018 р. до 11195,50 тис. грн у 2020 р., що на 3690,90 тис. грн менше базисного року та на 1926,35 тис. грн менше 2019р.

Результат будь-якого аналізу залежить від правильної організації послідовності аналітичних робіт. Науково обґрунтована технологія процесу аналізу конкурентоспроможності дає змогу досягнути поставленої мети. Склад і структуру організації аналізу конкурентоспроможності наведено у додатку .

Внутрішні фактори конкурентоспроможності визначають оціночні показники, які будуть оброблені в системі аналізу за допомогою комплексу методів. Облікове ж забезпечення має формуватися відповідно до них, адже тільки в такому разі обліково-аналітичне забезпечення конкурентного розвитку аграрних підприємств буде якісним базисом для прийняття управлінських рішень (додаток).

Отже, весь аналітичний процес поділяється на три етапи; якісне виконання передбачених на кожному з них робіт дає змогу досягнути

поставленої мети. Перший етап – організаційно-розрахунковий. Він передбачає насамперед визначення організаційної форми проведення економічного аналізу, яка залежить від розмірів, масштабів діяльності, виробничої структури підприємства.

Відповідно до форми аналізу визначають суб'єктів його проведення: економічна служба, аналітична група чи підрозділ, економіст або бухгалтер. Далі у СТОВ «Суворівське» має складатися план аналітичних робіт, у якому чітко зазначається їх послідовність, час на проведення та перелік виконавців. На цьому ж етапі відбувається формування забезпечення – інформаційного, кадрового, технічного та методичного.

Основний етап передбачає виконання трьох завдань аналізу:

- визначення сильних і слабких конкурентних позицій підприємства за окремими групами показників – оскільки критеріальний апарат відображає основні показники виробничо-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, аналіз їх рівня відносно конкурентів дає змогу визначити, за якими критеріями підприємство має порівняльні переваги, а за якими – відстає;
- оцінку загального рівня конкурентоспроможності – інтегральний показник, який формує сумарну оцінку всіх критеріїв конкурентного розвитку;
- оптимізацію параметрів виробничо-господарської діяльності, що дасть змогу покращити рівень конкурентоспроможності за окремими показниками.

На підсумковому етапі здійснюється узагальнення результатів аналізу, формується аналітична записка, яка відображає ключові показники, тенденцію їх зміни та рекомендовані їх значення для підприємства з обґрунтуванням способів досягнення.

Зазначена аналітична записка має бути розроблена і представлена у максимально зручному і зрозумілому для управлінського персоналу підприємства форматі, оскільки саме вона є основою прийняття управлінських рішень. Таким чином, цей етап забезпечує виконання такого завдання, як формування якісного інформаційного базису для управління.

3.2. Шляхи та можливості підвищення конкурентоспроможності продукції аграрних підприємств

Так як продукція АПК продається і на внутрішньому, і на зовнішньому ринках, слід розрізняти конкурентоспроможність галузей на них. Всі заходи щодо підвищення конкурентоспроможності слід розділити на заходи, спрямовані на зростання внутрішньої конкурентоспроможності, зовнішньої конкурентоспроможності та ті, що впливають на конкурентоспроможність на обох ринках.

До заходів впливу на загальну конкурентоспроможність галузей АПК можна віднести підвищення рівня продуктивності ресурсів (або навпаки, зниження витрат ресурсів на одиницю продукції, що виробляється). Продуктивність є одним з найважливіших факторів конкурентоспроможності. В Україні економіка є витрато- та імпортоємною. При цьому в сільському господарстві продуктивність ресурсів не так сильно відстає від відповідних показників розвинених країн в порівнянні з іншими галузями економіки. Так, додана вартість на 1 працівника в сільському господарстві України в порівнянні з країнами Європейського союзу становить 50%, що є найвищим показником серед всіх галузей економіки (де це співвідношення коливається на рівні 20-25%) [23].

Продуктивність ресурсів слід розглядати за їх видами: праця, земля, основний і оборотний капітал, підприємницька здатність. Продуктивність оборотного капіталу (що виявляється в рівні матеріаломісткості) є найважливішим фактором конкурентоспроможності галузі. Існують такі способи зниження матеріаломісткості в АПК:

- впровадження у виробництво нових технологій;
- збільшення ступеня автоматизації і механізації;
- вдосконалення управління витратами (в тому числі освоєння технології точного землеробства);
- розвиток програм економії і ощадливості (з відповідним стимулюванням працівників і управлінського персоналу).

Недостатньо висока продуктивність основного капіталу в економіці України пояснюється наявністю надлишкових виробничих потужностей з морально застарілою конфігурацією і архітектурою виробничих будівель (зайві габарити, висока енергоємність, низька ремонтпридатність) і, відповідно, високими витратами на їх утримання; морально застарілою інфраструктурою виробничих потужностей; критичним моральним і фізичним зносом обладнання та технологій [34].

Способом збільшення продуктивності основного капіталу в АПК є впровадження у виробництво інновацій (як технологічних, так і організаційних) і відповідна інвестиційна діяльність. Для розвитку ж інноваційної та інвестиційної діяльності в АПК потрібно кілька складових. Перш за все, слід визначитися з джерелом інвестицій – державні або приватні. У разі визначення основним джерелом інвестицій приватних коштів потрібно підвищення інвестиційної привабливості підприємств АПК, посилення ролі приватної власності і системи економічних стимулів регулювання агропромислового комплексу. Для розвитку інноваційної діяльності, по-перше, необхідна державна підтримка наукової діяльності в галузі. По-друге, важливим є розвиток співпраці наукових організацій, держави і підприємств для розробки і впровадження інновацій [56].

Проблемами використання трудових ресурсів в АПК України є відтік кадрів (перш за все найбільш кваліфікованих) та низька продуктивність праці. Способи збільшення продуктивності трудових ресурсів в АПК можна визначити таким чином:

- підвищення ефективності системи освіти і підготовки кадрів для АПК;
- розвиток післявузівської освіти, системи підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- вдосконалення системи мотивації та стимулювання працівників [89].

Серед основних проблем використання підприємницької здатності (управлінських ресурсів) в АПК – морально застарілі системи управління підприємствами; домінування державної форми власності та адміністративних

методів управління в АПК. Змінити ситуацію на краще допоможуть збільшення ефективності використання управлінських і підприємницьких кадрів в АПК, а саме:

- розвиток економічних механізмів регулювання АПК;
- посилення мотивації управлінських кадрів;
- приватизація підприємств;
- передача підприємств в довічне управління стратегічним інвесторам;
- залучення іноземних менеджерів.

Проблемою використання земельних ресурсів в АПК є недостатня розвиненість приватної форми власності на землі сільськогосподарського призначення, що не дозволяє сформувати дієві механізми на ринку землі, організувати найбільш ефективно використання земельних ділянок в тих чи інших галузях, знижує інвестиційну і кредитну привабливість аграрних підприємств, визначає низьку інтенсивність використання землі.

Напрямами збільшення продуктивності земельних ресурсів в АПК можуть стати запровадження приватної форми власності на землі сільськогосподарського призначення, розвиток ринку сільськогосподарських земель, використання земельного податку як інструменту регулювання ринку землі та стимулювання інтенсифікації її використання.

Перераховані вище заходи, спрямовані на підвищення продуктивності ресурсів в АПК, сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузей даного сектору економіки як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Разом з тим можна виділити ряд факторів, що знижують конкурентоспроможність галузей АПК переважно на зовнішніх ринках [24].

По-перше, недостатньо розвинена система менеджменту якості в АПК України. Вітчизняні стандарти якості не в повній мірі відповідають міжнародним. Крім того, культура виробництва і система внутрішнього контролю значно відрізняються від відповідних міжнародних аналогів.

По-друге, слабкою стороною зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств АПК є існуюча система маркетингу. Це пояснюється,

з одного боку, браком ресурсів, з іншого – недостатньою кваліфікацією управлінського персоналу і недостатніми стимулами для розвитку даної системи.

По-третє, для АПК України характерна слабка диверсифікація зарубіжних ринків збуту і, більш широко, слабка інтернаціоналізація галузей АПК. Це пояснюється обмеженим доступом іноземних інвесторів до участі в діяльності вітчизняного АПК, низьким рівнем іноземних інвестицій вітчизняних підприємств, з чого випливає слабка вивченість зарубіжних ринків. Держава неактивно використовує програми стимулювання входження на цільові іноземні ринки [17].

По-четверте, держава стимулює ріст агропродовольчого експорту з України, проте використовує для цього переважно адміністративні важелі, спрямовані на державні підприємства. Економічні стимули для розвитку експортної діяльності підприємств вітчизняного АПК державою використовуються не повною мірою.

Розвиток України в напрямку міжнародної торгівлі залежить від ряду факторів, що потребують регулювання, реформування та адаптації до сучасних умов зовнішніх ринків. Так, низька конкурентоспроможність української продукції на світовому ринку зумовлена недостатнім впровадженням інновацій, недофінансування виробничих галузей народного господарства. Це веде до погіршення якості вироблюваної продукції, зниження ефективності виробництва, збільшення енергомісткості. Наразі Україні необхідно використовувати у близько 5 разів більше енергоресурсів, ніж країнам ЄС, США та Китаю. За рахунок цього підвищується собівартість продукції, що доводять ціни на українські товари, які інколи перевищують середні ціни світового ринку на 30-70% [62].

При цьому можливі шляхи фінансування зовнішньоекономічної діяльності є досить тернистими через високі відсоткові ставки кредитів, які також в разі перевищують ставки за відповідними умовами на закордонних кредитних ринках. Невизначеність і недостатність інформації – головні

причини, які створюють ризики для вітчизняних виробників продукції, що прагнуть вийти на світовий ринок. А недосконале державне регулювання міжнародної торгівлі в Україні призводить до посилення обмежень отримання інвестицій, залучення інновацій та переходу до інтенсивної моделі виробництва.

Знаходячись на перетині важливих міжнародних транспортних сполучень, Україна може досягти значних результатів у спеціалізації на наданні послуг щодо перевезень, спрямувати діяльність на реекспорт. Модернізація систем страхування міжнародної торгівлі та вироблення стратегій просування української продукції на світовий ринок мають стати пріоритетними напрямками політики щодо зовнішньоекономічної діяльності.

Українські товари здатні будуть витримати жорстку конкуренцію, яка складається в умовах зовнішньої торгівлі, якщо впровадити такі тенденції розвитку міжнародної спеціалізації нашої країни:

- розвиток експортного потенціалу за рахунок визначення попиту зовнішніх ринків, спеціалізація на товарах загального вжитку та унікальній продукції, яка не виробляється в нашому географічному регіоні;

- модернізація та збільшення обсягів виробництва якісної конкурентоспроможної продукції основних галузей світової економіки, спрямування зусиль на зменшення собівартості продукції даних галузей та економії витрат на транспортування (енергетика й електроніка, інжиніринг і консалтинг тощо) [51];

- інтеграція до транснаціональних корпорацій і участь в спільних підприємствах, обмін досвідом із провідними світовими експортерами щодо їх стратегій маркетингу, технології виробництва та реалізації великих обсягів продукції, можливого асортименту послуг;

- оптимальний розподіл українських суб'єктів міжнародної торгівлі за географічною структурою, розвиток регіонів з експортним і виробничим потенціалом, покращення інфраструктури для їх ефективної взаємодії;

- зниження імпортозалежності України від зовнішнього фінансування, ресурсного постачання, приділення уваги економічній безпеці.

Варто відзначити, що збільшення експорту – головна мета міжнародної спеціалізації України – веде до посилення потоку в нашу країну сучасних технологій, обладнання, методів ведення бізнесу і, як наслідок, створення імпортозаміщувальної бази [91]. Порівняння українських показників зовнішньої торгівлі з відповідними показниками розвинених країн-експортерів свідчить про наявність проблем із експортом продукції та послуг нашої країни, який не забезпечує достатнього обсягу доходу. Причиною цього є переважання експорту товарів з низькою доданою вартістю, як правило, сировини, а не готової продукції. Крім того, недостатній асортимент експортної продукції аграрного сектору не дає змоги гнучко реагувати на динаміку світових цін та зміну умов міжнародної торгівлі.

Підвищення конкурентоспроможності продукції сільськогосподарських підприємств України і переведення їх на інноваційний шлях розвитку задекларовано в численних нормативно-правових документах. До них відносяться, наприклад, Закони України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні», «Про засади державної аграрної політики до 2015 року», Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України, Програма «Горизонт 2020» [18].

Однак реальність ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств та підвищення конкурентоспроможності рослинницької продукції з виходом на зовнішні ринки країн Євросоюзу вимагає програмно-цільового підходу до підтримки їх конкурентних переваг. Програмні заходи, спрямовані на досягнення цілей підвищення ефективності підприємств, є дієвим механізмом підвищення їх конкурентоспроможності.

У зв'язку з цим для підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств необхідно застосування програмно-цільового підходу, який найбільш послідовно і глибоко проявляється через

розробку та практичної реалізації цільових програм. Терміни «програмно-цільові методи», «Програмно-цільове управління» отримують все більшу популярність в сучасній економічній літературі.

Під програмою мається на увазі сукупність намічених, підлягають послідовному виконанню дій, операцій, процедур, пов'язаних спільністю вирішення проблеми, завдання [29]

Під ціллю розуміється очікуваний результат будь-якої діяльності, досяжний в межах деякого інтервалу часу.

Програмно-цільовий підхід включає безліч методів вирішення проблем, що виникають в різних сферах господарської діяльності підприємств. Він спрямований на вирішення великих і складних проблем завдяки розробці і проведенню системи програмних заходів, орієнтованих на цілі, досягнення яких забезпечує рішення проблем [29].

Програмно-цільовий підхід застосовується найчастіше в умовах наявності проблемних ситуацій, не знаходячи свого рішення в інерційному режимі функціонування і розвитку програмованої системи. Іншими словами, цей підхід використовується, якщо це не дає бажаного в процесі функціонування системи, а має тенденцію до загострення [29].

Крім того, важливою характерною рисою програмно-цільового підходу до вирішення складних економічних проблем є його пристосованість до пошуку ефективних, економічних варіантів проблемних рішень. Це пов'язано з тим, що в процесі взаємного узгодження цілей, програмних заходів і ресурсних потреб здійснюються не тільки їх взаємозв'язку, а й варіантний аналіз шляхів вирішення проблеми і видів використовуваних для цього ресурсів. Теоретичні дослідження і багаторічний вітчизняний і зарубіжний досвід свідчить, що найбільш успішною формою реалізації програмно-цільового підходу в управлінні об'єктами і процесами, самим універсальним інструментом програмно-цільового управління служать цільові програми.

Обраний варіант програми повинен ув'язуватися з цілісною системою управління конкурентоспроможністю продукції сільського господарства, включаючи рослинництво, на рівні адміністративної області і країни (рис. 3.1).

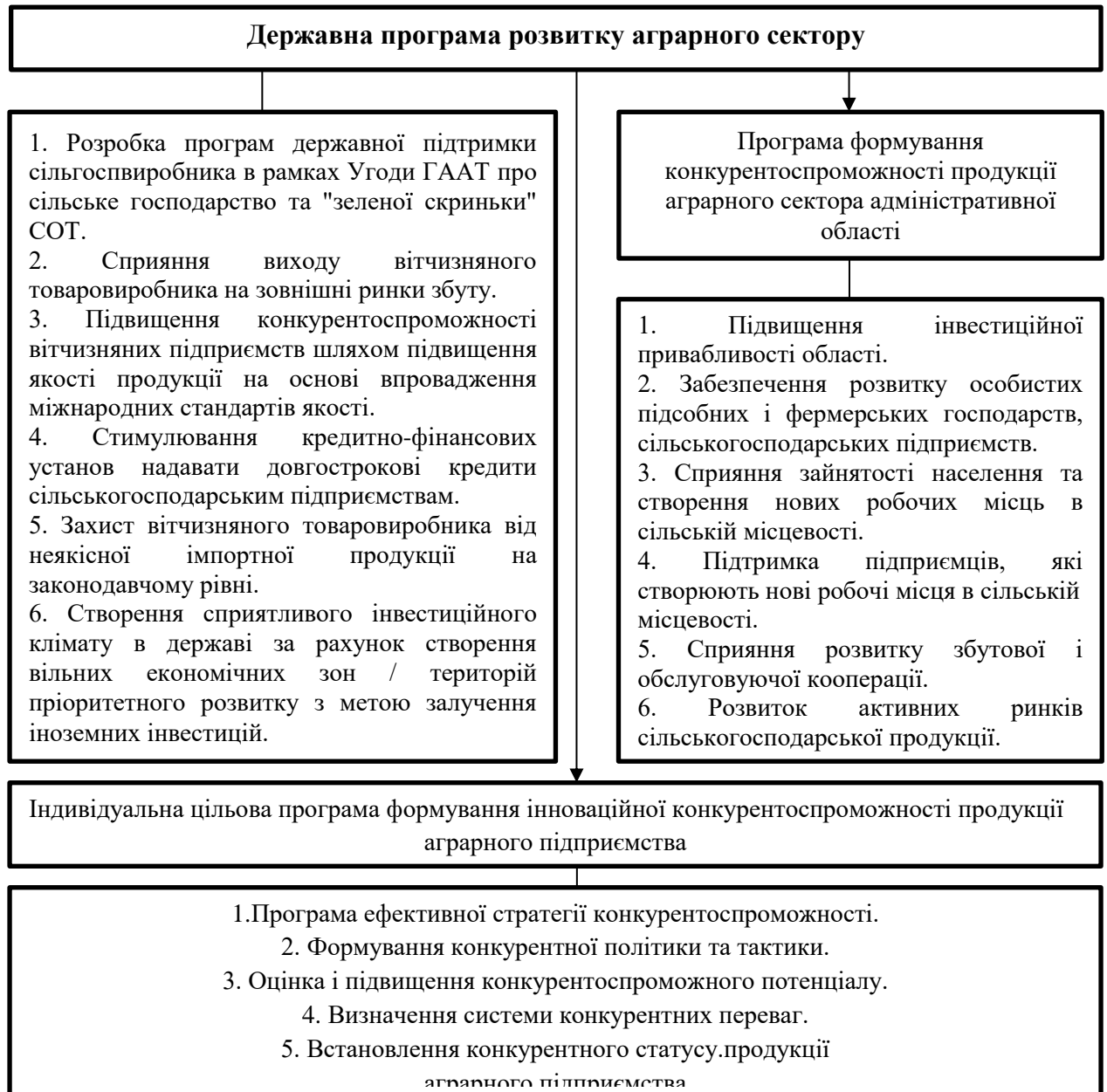


Рис. 3.5. Заходи функціональних напрямків цільової програми підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств

Джерело: [систематизовано автором]

Досвід розвитку кластерних структур в Європі показав, що Україні необхідно сформувати і картографічно позначити систему міжрегіональних, регіональних та локальних територіальних і територіально-галузевих кластерів.

Необхідно акцентувати увагу на стимулювання і мотивацію, маркетинг і логістику в кластерах, визначити розміри експорту за видами продукції сільськогосподарських підприємств, залучення малого і середнього агробізнесу, налагодження більш тісної співпраці з галузевими навчальними та науково-дослідними установами, центрами інноваційного та інформаційного забезпечення.

Потрібна розробка національного плану дій по кластеризації агропромислового виробництва, який буде містити опис спеціалізації і стратегії розвитку конкурентоспроможності продукції підприємств кластера [50]. Формування кластерів створює умови створення і підтримки конкурентних переваг продукції агропромислового виробництва суб'єктів господарювання, поєднання діяльності виробничих і обслуговуючих структур, їх кооперації та інтеграції на географічно обмеженою спеціалізованою територією, адаптації економічного механізму функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах конкуренції, забезпечення ефективної організації інноваційних процесів в господарствах, формування специфічного економічного простору з метою розширення обсягів торгівлі, ефективного використання капіталу і ресурсів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідивши питання підвищення конкурентоспроможності вітчизняних сільськогосподарських підприємств, можемо зробити певні висновки.

1. Основний показник, що суттєво впливає на конкуренцію серед аграрного виробника є якість продукції. Для підвищення рівня якості аграрної продукції, на нашу думку, необхідне впровадження наступних заходів:

- удосконалення системи техніко-технологічного забезпечення виробництва;
- застосування нових ресурсозберігаючих технологій;
- своєчасне проведення агротехнічних заходів;
- здійснення контролю за якістю на всіх етапах виробництва і збуту продукції;
- раціональна внутрішньогосподарська спеціалізація і концентрація;
- підвищення продуктивності праці;
- розвиток великих товарних сільськогосподарських підприємств;
- активне впровадження держаної політики в галузі АПК.

2. Вирішення питань ефективного фінансування підприємств аграрної сфери економіки шляхом:

- удосконалення державної аграрної політики;
- проведення постійного моніторингу за капіталізацією емітентів і ефективністю використання залученого на фінансовому ринку капіталу;
- підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних аграрних підприємств;
- розширення спектру та підвищення якості банківського кредитування підприємств аграрної сфери;
- розвиток фінансової інфраструктури аграрного сектору економіки.

3. За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що ефективно управління діловою активністю сільськогосподарського підприємства доцільно здійснювати за такими напрямками:

- соціально-економічне управління підприємством;
- управління якістю продукції;
- управління фінансами і ефективністю виробничих процесів;
- управління прибутками та інвестиційними процесами підприємства.

Соціально-економічне управління підприємством забезпечує досягнення позитивного загального економічного ефекту, інших напрямів управління діловою активністю сприяють досягненню позитивного підприємницького ефекту. При цьому управління прибутками та інвестиційними процесами забезпечує пряме задоволення інтересів власників, а управління ефективністю виробничих процесів здійснюється опосередковано через раціоналізацію затрат сировини та матеріалів, сприяє науково-технічному та організаційному прогресу, що дає можливість отримати зменшення тривалості операційного циклу і підвищення ділової активності. Такий вектор управління, безумовно, буде сприяти підвищенню конкурентоспроможності підприємств агропромислового комплексу

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агрохолдинги України 2016. Асоціація «Український клуб аграрного бізнесу». Київ : Вид-во УКАБ, 2016. 44 с.
2. Андрейченко А. В., Завертаний Д. В. Формування конкурентних стратегій хлібопекарських підприємств під впливом ринкової кон'юнктури. *Вісник ОНУ. Економіка*. 2017. Т. 22 Вип. 8 С. 48 – 52.
3. Аранчій В. І., Зоря С. П., Лантух А. О. Теоретичні аспекти формування конкурентних стратегій аграрних підприємств. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2012. Вип. 2 (5) Т. 3. С. 3–7
4. Безсмертний С. Ю. Сутність та класифікація конкурентних переваг підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2011. № 714: *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. С. 174–179. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13273/1/029_Sutnist%20ta%20klasifik_174_179_714.pdf
5. Бельтюков Є. А., Некрасова Л. А. Конкурентна стратегія підприємства: сутність та формування на основі оцінки рівня конкурентоспроможності. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2014. № 2 (12). С. 6-13. URL: <http://www.economics.opu.ua/files/archive/2014/n2.html>
6. Бондаренко С. М., Лісовський М. Ю. Конкурентні переваги – унікальні особливості сучасних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 42–45. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/15628/1/БондаренкоС.М_ЛісовськийМ.Ю.pdf
7. Боровик О. М., Вовк В. М., Самчук І. М. Облікова політика підприємств: український і польський підходи. *Вісник НУВГП. Сер. Економічні науки*. 2017. Вип. 4(80). С. 68–78

8. Брич В. Я., Снігур Х. А. Роль інновацій у підвищенні конкурентоспроможності підприємства: гносеологічні позиції. *Вісник Прикарпатського університету*. 2017. Вип. 12 .С. 82-86
9. Будько О. В. Визначення мети та завдань бухгалтерського обліку в системі управління, орієнтованого на сталий розвиток підприємства. *Економічний аналіз*. 2014. Том 18. № 2. – С.8-15
10. Булах І. В. Вибір конкурентної стратегії підприємства: методичний підхід. *Економіка і організація управління*. 2010. Випуск №2 (8). С. 25–32.
11. Бутенко Н., Кривенко М. Методичні підходи до систематизації конкурентних переваг підприємства. *Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка. Серія «Економіка»*. 2009. Вип. 107–108. С. 42–46
12. Ведення аграрного бізнесу в Україні / Асоціація «Український клуб ведення аграрного бізнесу». URL: http://ucab.ua/files/Survey/Doing/Doing_2015_ukr_web.pdf
13. Вербівська Л. В., Судук І. В. Стратегія забезпечення конкурентоспроможності підприємства та основні принципи її формування. *Молодий вчений*. 2017. № 10 (50). С. 827–833.
14. Галелюк М.М. Чинники забезпечення конкурентоспроможності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2018. № 635. С. 232–238
15. Гангал Л.С. Облікова інформація як основа обґрунтування рішень різних ієрархічних рівнів менеджменту сучасних підприємницьких структур. *Вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2017. № 24. С. 123–127
16. Гангал Л.С. Механізм обліково-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю підприємств. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1–2 (6). С. 124–130.
17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

18. Горьовий В. П. Актуальне дослідження проблем конкурентоспроможності фермерських господарств. *Економіка АПК*. 2017. № 4. С. 114 – 116.

19. Гринчуцький В. І., Прохоровська С. А. Конкурентоспроможність персоналу промислових підприємств регіону. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 3. С. 80 – 87

20. Данько Ю.І. Формування систем забезпечення конкурентоспроможності аграрних підприємств: монографія. Суми : Університетська книга, 2016. 301 с.

21. Данько Ю. І., Слюсарєва Л. В. Механізми управління конкурентоспроможністю в системі сталого розвитку аграрних підприємств. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2020. Випуск 1. (83). С. 93-95

22. Дашко І. М. Дослідження основних методів оцінювання рівня конкурентоспроможності підприємств. *Економіка та держава*. № 5. 2020. С. 108–110.

23. Дергачова В.В., Мельник В.О. Теоретичні основи формування конкурентних стратегій підприємства. 2017. № 11. URL: http://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/22537/1/2017-11_2-03.pdf (дата звернення: 28.08.2021)

24. Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

25. Заріцька Н. М. Оцінка конкурентоспроможності продукції підприємства. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4647>

26. Ельгувірі Х. Вимірювання та облік витрат на якість продукції як складова забезпечення міжнародної конкурентоспроможності підприємства. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2019. № 4. С. 71–82

27. Ємельянова І. Класифікація факторів конкурентоспроможності підприємств. *Економіка*. 2020. № 2 (102). С. 20–23

28. Єрмаков О.Ю., Судомир М.Р. Організаційно-економічний механізм зростання конкурентності сільськогосподарських підприємств: монографія;

Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Київ: Ямчинський О., 2019. 179 с.

29. Зварич Р. Є., Кухарська М. Т. Підвищення конкурентоспроможності агропромислового комплексу Тернопільської області в умовах євроінтеграції. *Бізнес Інформ*. 2021. №4. С. 142–147

30. Зубілевич С. Я. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України. URL: <http://www.ampassports.info/jtlms-party/rplwt.html> (дата звернення: 26 вересня 2021 р.)

31. Ільчук М.М., Коновал І.А., Євтушенко В.Д. Управління конкурентоспроможністю продукції скотарства сільськогосподарських підприємств України. *Економіка АПК*. 2018. № 7. С. 83 – 92

32. Канцедал Н.А. Бухгалтерський облік цифрової епохи: розширення термінологічних кордонів. *Accounting and Finance*. 2019. № 1 (83). С. 29-34

33. Касич А. О., Циган Р. М., Карбан О. І. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 191–196

34. Клименко С. М. Управління конкурентоспроможністю підприємства. К.: КНЕУ, 2018. 520 с.

35. Ковтуненко К.В., Дідан К.О., Ковальчук О.В. Конкурентоспроможність підприємства: сутність і підходи до визначення. *Бізнес Інформ*. 2021. №3. С. 100–104.

36. Ковтуненко К. В., Ковальчук О. В., Живодер Д. П. Організаційне забезпечення управління конкурентоспроможністю підприємства в умовах виходу на зовнішні ринки. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 12/4. С. 9–12.

37. Колмакова О.М., Андріянова О.А. Методи оцінки конкурентоспроможності підприємства. *Молодий учений*. 2018. № 5.1 (57.1). С. 37 – 41

38. Конкурентоспроможність підприємства: оцінка рівня та напрями підвищення : монографія / за заг. ред. О. Г. Янкового. Одеса : Атлант, 2013. 470

с.

URL:

http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/monografiya_ep_2013.pdf

39. Корпанюк Т.М. Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансово-економічної діагностики сільськогосподарських підприємств. *Вісник Одеського НУ. Серія: Економіка* 2016. Том 21. Вип. 5(47). С. 83-86

40. Костецький Я. І. Стратегія формування і розвитку аграрного сектору України : теорія і практика : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 356 с.

41. Красноруцький О. О., Зайцев Ю. О. Адаптивні механізми в системах управління конкурентоспроможністю продукції аграрних підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2016. Том 50. № 1. С. 37-46

42. Красноруцький, О. О. Адаптаційний інструментарій управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств. *Український журнал прикладної економіки*. 2016. Том 1. № 1. С. 100-113.

43. Кузьмін О.Є. Конкурентоспроможність підприємства: планування та діагностика: монографія. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2017. 180 с.

44. Кузьома В. В., Павлюк С. І. Якість продукції як вирішальний фактор забезпечення конкурентоспроможності підприємства. *Бізнес Інформ*. 2020. №12. С. 252–258.

45. Лепейко Т. І., Кіпа Д. В. Механізм формування конкурентної стратегії підприємства. *Академічний огляд*. 2014. № 2 (41). С. 64–69.

46. Лисенко К.Е. Методичний підхід до оцінювання рівня конкурентоспроможності диверсифікованих підприємств. *Ефективна економіка*. 2019. № 3.

47. Лупак Р. Л., Васильців Т. Г. Конкурентоспроможність підприємства. Львів : Видавництво ЛКА, 2018. 484 с.

48. Малік М.Й. Конкурентоспроможність аграрних підприємств: методологія і механізми: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2007. 270 с.

49. Мануйлович Ю.М. Дослідження сутності та трактування поняття конкурентоспроможності підприємства. *Маркетинг і менеджмент інновацій*.

2013. № 4. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21CO

50. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Мінфіну України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

51. Молочна галузь України та її майбутнє через 10 років: проблеми, національна програма розвитку та державна підтримка URL : <https://agropolit.com/blog/412-molochna-galuz-ukrayini-ta-yiyi-maybutnyecherez-10-rokiv-problemi-natsionalna-programa-rozvitku-ta-derjavna-pidtrimka>

52. Названы самые убыточные направления производства АПК в 2020 году. URL: <https://latifundist.com/novosti/53757-nazvany-samye-ubytochnyenapravleniya-proizvodstva-apk-v-2020-godu> (дата звернення: 02.09.2021).

53. Напрями підвищення конкурентоспроможності аграрного сектору в умовах формування і функціонування ЗВТ з ЄС: монографія; за ред. д-ра екон. наук, проф., акад. НААН України Кваши С. М.; НУБіП. Київ : Кондор, 2018. 440 с.

54. Національний стандарт ДСТУ ISO 9000:2015. Системи управління якістю. Київ: ДП «УкрНДНЦ», 2016. 45 с. URL: <https://khoda.gov.ua/image/catalog/files/%209000.pdf>

55. Нестеренко С.А. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств: управлінський аспект [монографія]. Київ, 2012. 483 с.

56. Нечай О.О. Актуальність впровадження логістичних систем у виробничо-господарську діяльність підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2841> (дата звернення: 19.08.2021)

57. Нефедова О.Г. Конкурентоспроможність в умовах зовнішніх змін. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. № 5. Т. 2. С. 212–215

58. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.10. 2021 р.)

59. Огліх В. В., Криворучко С. П. Система моделі формування ефективної бізнес-стратегії підприємства в умовах конкуренції. *Бізнес Інформ*. 2012. № 5. С. 250–255.

60. Олексенко Р. І., Лопушанська Ю. О., Краскова І. О. Якість – запорука підвищення конкурентоспроможності продукції. *Ефективна економіка*. 2012. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1633>

61. Офіційний сайт Державної служби статистики України: веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

62. Піддубна Л.І. Конкурентоспроможність економічних систем: теорія, механізм регулювання та управління. Х.: ІНЖЕК, 2019. 368 с.

63. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291

64. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України), 2011, №13-14, № 15-16, № 17, ст.112) 2011. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15 вересня 2021 р.)

65. Поліщук О. Т., Бернадська Ю. О. Облікове забезпечення управління витратами на якість продукції. *Бізнес Інформ*. 2020. №12. С. 326–331

66. Поліщук О. Т. Сутність та деякі облікові аспекти витрат на якість продукції. *Проблеми економіки*. 2015. № 1. С. 226–231. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2015-1_0-pages-226_231.pdf

67. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/> (дата звернення: 23.08.2021)

68. Проект Закону про Державний бюджет України на 2021 рік. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69938 (дата звернення: 24.08.2021).

69. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 № 2210-III (Редакція станом на 13.02.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2210-14#Text>

70. Рета М.В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства. *Вісник НТУ «ХПІ»*. Харків: НТУ «ХПІ». 2014. № 64 (1106). С. 127–134.

71. Сітковська А.О. Формування конкурентної стратегії аграрного підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014 р. № 8 (12). С. 131–134

72. Славкова О. П. Тенденції розвитку ринку олійних культур в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 26. С. 44 – 49

73. Слюсарева Л. В. Чинники формування конкурентних переваг сільськогосподарських підприємств. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2018. Випуск 12 (78). С. 75-80.

74. Станіславик О. В., Коваленко О. М. Актуальні шляхи та фактори підвищення конкурентоспроможності вітчизняного підприємства. *Економічний форум*. 2017. № 2. С. 223–231

75. Стеблюк Н. Ф., Волосова Є. Р. Визначення конкурентних напрямів підприємства на ринку кисломолочної продукції. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. №9. С. 654–660.

76. Тимченко І. П., Козятинська А. І. Методичні засади оцінювання конкурентоспроможності підприємства сфери інформаційних послуг в умовах COVID-19. *Бізнес Інформ*. 2021. №5. С. 295–301

77. Удова Л.О., Прокопенко К.О. Нішеві культури – нові перспективи для малих суб'єктів господарювання в аграрному секторі. *Економіка і прогнозування*. 2018. № 3. С. 102 – 117

78. Халімон Т. М. Конкурентна політика підприємства: сутність, принципи, орієнтири та підходи формування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2 (07). С. 155 – 160.

79. . Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

80. Чумак Л.Ф. Фактори впливу а формування конкурентоспроможного потенціалу підприємств. *Економіка и управление*. № 1. 2013. С. 62-69

81. Шаповалова І. В. Конкурентні переваги підприємства: ретроспективний аналіз трактування термінів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 427–432. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/74.pdf

82. Швед Т. В., Біла І. С. Оцінка конкурентоспроможності підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 405 – 410.

83. Шевців Л. Ю., Сподарик Т. І. Організація управлінського обліку на вітчизняних підприємствах у рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Бізнес Інформ*. 2020. №10. С. 255–266

84. Яців І. Б. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств : монографія. Львів : Український бестселер. 2013. 427 с