

Г.Г. КІРЕЙЦЕВ, д.е.н., проф.,
кафедра обліку і аудиту,
Національний університет біотехнологій та природокористування України

В.А. НЕХАЙ, здобувач,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Чернігівський державний технологічний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ

Ключевые вопросы, которые рассматриваются:

- *Обосновано методические и практические положения организации учетно-аналитической системы сельскохозяйственных предприятий, более полного использования возможностей управленческого учета, бюджетирования, контроллингу, COSO, функционально стоимостного анализа (ФВА) и анализа экономической их деятельности.*

Key issues that are examined:

- *Methodical and practical positions of organization of the registration-analytical system of agricultural enterprises, more complete use of possibilities of administrative account, бюджетирования, контроллингу are grounded, COSO, functionally cost analysis (FVA) and analysis of their economic activity.*

Постановка проблеми. Світова криза показала, що окрім зовнішніх факторів, які впливають на діяльність підприємства, суттєву роль у неспроможності адаптуватися до управління діяльністю підприємств в кризових умовах є невідповідність управлінського персоналу, а в більшій мірі працівників інформаційної системи, на основі підготовлених даних якої приймаються рішення. Сучасна система обліку і отримувана бухгалтерська інформація не відповідає вимогам і завданням антикризового управління. Більшість проблем, що виникають в процесі управління господарською і фінансовою діяльністю підприємства, обумовлені недостатнім використанням інформаційної, контрольної та прогностичної функції обліку. Частина з них зумовлена несформованістю ринкових інфраструктур, інститутів та систем управління, а значить і його організацією.

Тому у сучасних умовах господарювання, які характеризуються ризиками і невизначеністю, великого значення набуває обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств, особливо тих, що перебувають у кризовому стані, або наближається до нього.

Слід підкреслити, що в кризових ситуаціях управлінські стратегії змінюються доволі часто і з великою швидкістю доти, поки економіка підприємства не стане успішно функціонуючою, а це в свою чергу вимагає відповідного інформаційного забезпечення управління, основою якого є бухгалтерська інформація.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем організації й методології обліково-аналітичного забезпечення управління процесами економічного відтворення в сільськогосподарських підприємствах значну увагу приділяли у своїх працях вітчизняні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Гудзинський, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Н.Л. Жук, В.С. Лень, В.Г. Лінник, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, Р.О. Савченко, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.П. Ярмоленко та інші вчені.

Актуальність означеної теми зумовлена відсутністю інтегрованого підходу до побудови обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств, на що ми звертали увагу раніше [1]. Така система повинна забезпечувати користувачів всією необхідною інформацією, що міститься в облікових регістрах та внутрішньогосподарській звітності, і тим самим створювати умови управлінському персоналу для комплексного оцінювання діяльності підприємства та прийняття обґрунтованих рішень.

Недоліки в організації обліково-аналітичної системи зумовлені порушенням принципу своєчасності, відставанням обліку в оформленні реальних процесів, що відбуваються на підприємстві. Має місце запізнення отриманих звітних даних. Наявність розривів у часі між моментом одержання обліково-аналітичної інформації і моментом її використання для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень ускладнює проблему забезпечення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств за рахунок фактору управління.

Метою статті є обґрунтування методичних і практичних положень організації обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств, повнішого використання можливостей управлінського обліку, бюджетування, контролінгу, COSO, функціонально-вартісного аналізу (ФВА) та аналізу економічної їх діяльності.

Виклад основного матеріалу. В суспільстві як і в природному чи соціально-економічному середовищі немає системи яка б не розвивалася у ритмі циклічної динаміки, переживаючи фази зародження, виникнення, поширення, зрілості, занепаду та переходу до нового стану і в цьому полягає їх схожість. В той же час немає двох ідентичних криз. Кожна криза специфічна. Вона залежить від природи походження, характеризується сферою прояву і дії, тривалістю та глибиною, наслідками дії. Для подолання кризових явищ важливе правильне їх розуміння.

Але на думку Ю.М. Осипова [2] „Криза – це ще не кінець і навіть не катастрофа. Без кризи немає якісних перетворень, саме вона є обов’язковою передумовою та умовою якісного стрибка”. Якісних перетворень у системі можна досягти у тому випадку, коли нам відомі тенденції кризи і ті умови, в яких вона розгорталась, що дає можливість заздалегідь передбачити кінцевий результат її дії. Тому одним із завдань обліково-аналітичної системи в умовах антикризового управління є забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією, аналіз якої надасть можливість упереджувати, виявляти та долати кризову ситуацію.

Але всі науковці погоджуються, що криза, як і будь-яке явище також переживає фазу зародження, виникнення, поширення, досягнення максимального від’ємного впливу на економіку та прийняття рішень щодо переходу підприємства до нового економічного стану. Основними характеристиками кризи є: низька ефективність процесів економічного відтворення або взагалі втрата контролю над ситуацією; імовірність понесення можливих та дійсних збитків; загроза активам і функціонуванню системи в цілому. Тому другим завданням обліково-аналітичної системи в умовах антикризового управління є забезпечення належного контролю за діяльністю підприємства на всіх стадіях кругооберту капіталу.

Сучасне підприємство — це організація з кількома рівнями управління і операційної діяльності, між якими існують складні взаємозв’язки. Багатогранність та універсальний характер більшості підприємств зумовлюють постійне ускладнення їх організаційних моделей. Від обраної організаційної моделі значною мірою залежить і фінансовий стан підприємства, і конкурентоспроможність продукції, до якої ринкова економіка ставить щодалі жорсткіші вимоги.

Недостатня увага до формування організаційної структури підприємства призводить до порушення логічного взаємозв’язку між етапами процесу прийняття управлінських рішень — планування, обліку, аналізу, контролю та регулювання. Для стабільного розвитку підприємства необхідно реалізовувати комплексний підхід до організації облікового процесу.

Завдання працівників обліково-аналітичної служби полягає у безперервному дослідженні взаємозв’язку ресурсів виробництва, виробничого процесу (технології, організації) та результатів. Вони оцінюють діяльність структурних підрозділів (центрів відповідальності) сільськогосподарського підприємства, проводять діагностику та пошук нових можливостей у досягненні мети, формують у зв’язку з настанням кризової ситуації нові критерії для коригування оперативних планів і завдань у випадку зміни впливу зовнішнього та внутрішнього середовища. Така професійна діяльність дозволяє виробляти дієві ефективні управлінські рішення в умовах, що

характеризуються невизначеністю, конфліктом інтересів та ризиком. Все це можливо робити за умови раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві (рис. 1).

Функції обліково-аналітичної служби підприємства полягають у: збиранні первинної інформації; опрацюванні інформації, що надходить із зовнішнього середовища та з структурних підрозділів підприємства; обробленні та систематизації інформації; аналізі і структуруванні отриманих даних; формуванні звітів (вихідної управлінської інформації та баз даних); здійснення прогнозу.

Ринкові відносини створюють жорстку цінову конкуренцію. Тому на теперішньому етапі розвитку економіки отримати більший прибуток, а значить покращити свій фінансовий стан, здатні ті підприємства, які можуть знизити собівартість продукції, або покращити її якість, витрачаючи менші питомі вкладення на одиницю товарної продукції.

В сучасних умовах вченими виділено одинадцять методів управління затратами [3], ці методи здебільшого пов'язані із системами управлінського обліку та оперативного, поточного і стратегічного аналізу економічної діяльності підприємства. Складовими таких методів вважаються наступні:



Рис.1 Організація бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві [4].

Директ-костінг, де облік не передбачає реєстрацію постійних накладних затрат. Відображенню та аналізу підлягають лише змінні витрати, які зумовлюють обсяги виробництва. За цим методом обчислюють точку безбитковості, досліджують можливості сегменту ринку і приймають рішення щодо визначення обсягів товарної продукції, її продажу на перспективу.

Абзорпши-костінг передбачає віднесення до собівартості продукції всіх затрат, включаючи і накладні. За цим методом використовують прийоми розподілу накладних затрат з метою точного визначення їх параметрів у структурі собівартості одиниці продукції.

Стандарт-кост – загально відомий метод управління затратами на основі нормативів. Метод передбачає відображення лише відхилень від норм затрат. Аналізу підлягають суми відхилень, вивчення причин відхилень, визначення суб'єктів діяльності, які допустили відхилення. Процедура завершується прийняттям рішень.

CVP-аналіз (аналіз точки безбитковості). Передбачає зіставлення затрат підприємства, доходу від реалізації та отриманого прибутку. Зіставлення цих величин дозволяє за умов дотримання незмінності цін та чіткого відображення змінних затрат забезпечити безбиткову діяльність підприємства та отримувати передбачений прибуток.

Метод ABC – передбачає проведення досліджень діяльності підприємства за окремими процесами або за операціями та здійснення контролю за ними що сприятиме досягненню запланованої якості продукції та дотримання режиму економії. Сприяє підвищенню якості облікової інформації.

Метод таргеткостінг. На основі заданої ціни реалізації одиниці продукції і запланованої величини прибутку встановлюють цільову собівартість. Досягнення такої мети передбачає участь фахівців усіх підрозділів підприємства. Розглядається як інструмент стратегічного управління затратами, передбачає здійснення постійного контролю, маркетингових досліджень і прогнозів.

Кайзер-костінг. Основною метою вбачає постійне і всеосяжне зменшення затрат, вжиття оперативних заходів для її досягнення. Використовують для цього як фінансову, так і не фінансову інформацію. Передбачає залучення всіх працівників до пошуку резервів та забезпечення вдосконалення якості діяльності і створення достатньої системи мотивації.

Бенчмаркінг затрат. Даний метод передбачає порівняння стану управління затратами на підприємстві з підприємствами-лідерами для прийняття рішень щодо управління затратами. Основні труднощі у запровадженні цього методу пов'язані із отриманням повної і достовірної

інформації про управлінську діяльність підприємства-лідера та про поточні результати такої діяльності.

Кост-кілінг. Використання даного методу спрямовано на максимальне зменшення затрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства і погіршення перспектив його розвитку. Цей метод управління затратами є жорстким. Зменшення затрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників можуть мати негативні наслідки. Також передбачається продаж невикористовуваного обладнання. Перелічені непрямі скорочення затрат, а також зменшення затрат на соціальну сферу є основними складовими у досягненні економії затрат.

LCC-аналіз передбачає визначення затрат на виробництво і продаж конкретних виробів впродовж усього життєвого їх циклу та порівняння їх із сумою доходів. Реалізація можливостей даного методу зумовлює, з одного боку постійне проведення маркетингу вивчення стану та змін кон'юктури ринку, а з іншого – забезпечення раціонально організованого управлінського обліку за центрами витрат та центрами відповідальності. Лише за умов перебудови управлінського обліку застосування LCC-аналізу уможливить визначення величини затрат на виробництво конкретного виду продукції на будь-який момент часу. Така облікова інформація сприятиме обґрунтуванню управлінських рішень.

Метод VCC. Для реалізації можливостей метода необхідно, як і для попереднього метода (LCC-аналіз) створити інформаційну систему, використання якої сприятиме оптимізації затрат. Потребує застосування інших класифікаційних ознак об'єктів управління та інших методів управлінського обліку. Зумовлює високий рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників обліково-аналітичних служб.

Аналіз перелічених методів управління затратами підприємства засвідчив, що деякі з них є структурними складовими управлінського обліку, не дивлячись на те, що облік вважають функцією управління. Все це підтверджує виняткову важливість іншого порядку порівняно з існуючим порядком підготовки фахівців з обліку та менеджменту. Потрібна зміна також і статусу головного бухгалтера, його прав і обов'язків, можливостей підсилення впливу на управлінські рішення та підвищення відповідальності. Важко собі уявити, що із обмеженням прав головного бухгалтера, що відбулося на вітчизняних теренах в результаті прийняття Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, буде забезпечено підсилення його відповідальності за раціональну організацію роботи облікового персоналу, тобто за виконання ним професійних своїх обов'язків. Відбулося все навпаки. Якщо в розвинених ринкових країнах бухгалтерія

перетворилася в нервовий центр бізнесу, то у більшості підприємств України вона стала пасивним спостерігачем економічних подій.

В сучасних умовах для повнішої реалізації науково-пізнавальної, інформаційної, соціальної та контрольної функцій обліку знань-копій і знань-умінь уже недостатньо. Для того, щоб бухгалтерія відігравала суттєву свою роль в антикризових заходах підприємства професійні знання її працівників і особливо головного бухгалтера повинні бути на рівні знань-творчості.

Отже, система управління затратами і собівартістю сільськогосподарської продукції включає в себе різні елементи: нормування витрат, облік нормативних та фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотній зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації. Творчий підхід до вибору методів управління затратами є важливою умовою їх скорочення. Приймаючи рішення про скорочення затрат завжди слід пам'ятати, що якість продукції погіршуватися не повинна.



Рис. 2 Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства

Всі наведені елементи можна поєднати за допомогою впровадження на підприємстві концепції центрів та обліку відповідальності, яка вперше була сформульована Джоном А.Хігінсом на початку 50-х років минулого століття. Важливим питанням організації обліку за центрами відповідальності є організація аналітичного обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в розрізі певних місць виникнення витрат і побудови на їх основі центрів відповідальності.

Висновок. Таким чином, обліково-аналітична система, що здатна забезпечити необхідною інформацією прийняття адекватних до поточних

потреб управлінських рішень в умовах кризової ситуації, включає в себе всі наведені на рис.2. підсистеми.

Підґрунтям організації обліково-аналітичної системи здатної забезпечити управлінців всією необхідною інформацією для виявлення, упередження і подолання кризових явищ на сільськогосподарських підприємствах, на наш погляд, може слугувати бюджетування.

Основою складання бюджетів є розробка виробничих програм, що дає можливість визначити планову собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, де за статтями витрат на підставі переліку передбачених в технології робіт, ґрунтово-кліматичних умов, встановлених норм виробітку, нормативів витрат праці, матеріальних та інших ресурсів і з урахуванням раціонального використання землі, основних засобів, застосування прогресивних агрозоотехнічних і організаційних заходів визначається загальна сума витрат виробництва. Також за допомогою бюджетів здійснюється контроль та аналіз відхилень і що важливо для управління - забезпечується обґрунтована об'єктивна оцінка діяльності найважливіших ланок діяльності.

Список використаних джерел

1. О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту // Облік і фінанси АПК, № 3. 2008 р. с. 89-92.
2. Осипов Ю. М. Теория хозяйства. Начала высшей экономики: Учебник: В 3-х томах. — М.: Издательство МГУ, 1998. Т. 3: Хозяйственная динамика. Трансформации и переходы. Неэкономическое хозяйство. — 607с.
3. Козаченко Г.В., Погорелова Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. – Київ: Лібра 2007. – 320 с.
4. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

•