

которых зависит от половых и возрастных свойств животного. В данном случае в статистической отчётности предложено показывать живую массу животного, которую оно имело перед забоем.

На основе рассмотренной системы статистических показателей предложено построение информационно-аналитической системы анализа и прогнозирования рынка продукции свиноводства.

В качестве исходных данных для анализа предлагаются ёмкость исследуемого рынка и уровень его сбалансированности; тип рынка и уровень конкуренции на нём; трудовые ресурсы и миграция; уровень безработицы и трудоустройства; другие макро- и микроэкономические показатели рынка.

Ключевые слова: статистическая информация, свиноводство, статистические показатели, конъюнктура, рынок.

Лит.: 10.

Відомості про авторів

ІБАТУЛЛІН Марат Ільдусович – доктор економічних наук, доцент, Національний університет біоресурсів і природокористування України (м. Київ).

СВИНОУС Іван Вікторович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Білоцерківський національний аграрний університет (м. Біла Церква).

IBATULLIN Marat – Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, National University of Bioresources and Environmental Management of Ukraine (Kyiv).

SVINOUS Ivan – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Bila Tserkva National Agrarian University (Bila Tserkva).

ИБАТУЛЛИН Марат Ильдусович – доктор экономических наук, доцент, Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины (г. Киев).

СВИНОУС Иван Викторович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учёта и налогообложения, Белоцерковский национальный аграрный университет (г. Белая Церковь).



УДК 657.631.162:349.412

JEL Classification: G11

**РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ
АСПЕКТ ©**

Н.Л. ПРАВДЮК,
доктор економічних наук,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

Методологічною основою пізнання об'єкта дослідження обрано наукові постулати системного розв'язання проблем облікового забезпечення управління рентабельністю. Для розкриття генезису системи облікового забезпечення

© Н.Л. ПРАВДЮК, 2018

управління рентабельністю операційної діяльності та її діалектики використано принцип наукової абстракції. Аналіз проведено з використанням даних Державного управління статистики України.

Встановлено, що тенденція до збільшення обсягів виробництва актуалізує проблему удосконалення управління, насамперед, фінансовими результатами і у їх складі – рентабельністю операційної діяльності.

На основі цих досліджень розроблено концептуальну модель обліково-аналітичного забезпечення формування рентабельності операційної діяльності, окремі питання алгоритму облікового супроводження процесів визначення ефективності виробництва через непрямі показники оцінки. Очікується, що пропозиції, викладені у статті, сприятимуть частковому вирішенню проблем інформаційного забезпечення управління рентабельністю операційної діяльності агросектору.

За напрямками зарубіжних досліджень визначено, що використання облікової інформації для управління і прогнозування рентабельності операційної діяльності має дві цілі: генерувати покращені прогнози рентабельності та формувати оцінку вартості підприємств за результатами операційної діяльності; визначати ринкові впливи на формування рентабельності та мінімізувати інформаційні ризики формування достовірної інформації щодо операційної діяльності.

Ключові слова: інформаційне забезпечення, аграрний сектор, обліково-інформаційні методи, фінансові результати, рентабельність операційної діяльності.

Табл.: 4. Рис.: 3. Літ.: 17.

Постановка проблеми. Рентабельність як об'єкт менеджменту належить до відносних характеристик фінансових результатів і ефективності діяльності підприємства. Для дієвих заходів управління рентабельністю обліково-інформаційні методи мають велике практичне значення.

Роль обліку в управлінні рентабельністю є важливою, насамперед тому, що базу для її розрахунку формують у фінансовій звітності. Розрахунок показників рентабельності – це усталена нормативно адаптована загальноприйнята процедура при визначенні ефективності виробництва та видів діяльності. Аналітичне забезпечення управління операційною діяльністю займає важливе місце в системі управлінського аналізу. Саме від його рівня залежить прийняття виважених стратегічних управлінських рішень, спрямованих на посилення конкурентоспроможності підприємства та виявлення резервів підвищення рентабельності його діяльності [1].

Рівень рентабельності операційної діяльності (далі – РОД) визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до величини операційних витрат і характеризує прибутковість цієї діяльності, а саме: скільки прибутку припадає на 1 грн понесених витрат, тобто інформує про вигідність для підприємства виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, продажу товарів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній науці питання рентабельності та фінансових результатів діяльності висвітлені досить повно – майже всі економісти в аграрній сфері економіки так чи інакше торкалися цієї проблеми. Найбільш академічні узагальнення щодо непрямих показників оцінки аграрного виробництва здійснили: В. Жук, М. Дем'яненко, П. Саблук, Г. Калетнік [2; 3], І. Садовська, Н. Гудзенко [4], Н. Коваль, Т. Плахтій [5], О. Довжик [6], В. Мартиненко [7], Б. Пасхавер [8] та ін.

Категорію “рентабельність” майже всі дослідники розуміють однозначно як ефективність роботи підприємства, прибутковість різних напрямів діяльності (виробничої, підприємницької, інвестиційної), окупність витрат тощо. Нормативного значення для показників рентабельності не існує, але є правило: чим вищим є значення коефіцієнту, тим ефективнішою вважається діяльність підприємства.

У своїх працях на зв'язки рентабельності з загальною ефективністю виробництва звертає увагу Г. Калетнік та зазначає, що “у процесі формування вільного ринкового середовища, яке дає змогу збалансувати попит та пропозицію у межах ринку продовольства, зросло значення економічних методів господарювання, які передбачають використання товарно-грошових відносин між виробниками і споживачами, надання учасникам ринку самостійності у розв'язанні господарських питань, у використанні доходів та формуванні цін” [2, с. 16]. Учений наголошує, що стрімка динаміка сучасного життя породжує нові проблеми, активізує методологічні пошуки, формує нові парадигми вивчення економічних процесів [3, с. 16]. В. Мазур із співавторами підкреслює, що за результатами дослідження даних, які містяться в бухгалтерській звітності, можна зробити лише попередні висновки про фінансовий стан підприємств [9, с. 8]. Н. Гудзенко та інші науковці зазначають, що в умовах невизначеного середовища, що постійно змінюється, ефективне функціонування підприємства часто залежить від можливості розробки та впровадження креативних управлінських рішень, що здійснюються на основі аналітичної інформації [5, с. 102]. На думку Т. Китайчук, саме система обліку сприятиме отриманню інформації операційного, тактичного і стратегічного характеру, застосуванню різних видів аналізу, розширить обсяг інформаційних ресурсів, що в кінцевому результаті впливає на ефективність роботи бізнесу [4, с. 126].

Н. Пігуль й інші науковці наголошують, що для успішного функціонування та розвитку підприємств різних галузей економіки необхідно приділяти увагу такому якісному показнику, як рівень рентабельності, адже ефективна діяльність підприємств безпосередньо залежить від отриманого прибутку. Саме прибуткове підприємство має фінансові ресурси для розширення діяльності, для здійснення інвестицій, для модернізації устаткування та удосконалення технології виробництва [10, с. 193].

Рентабельність операційної діяльності аграрних підприємств України за даними офіційної статистики є найвищою (табл. 1).

Таблиця 1

Рівні рентабельності операційної діяльності підприємств за видами діяльності у 2017 році в Україні (%)

№ з/п	Види діяльності	Результат від операційної діяльності, млн грн	Витрати операційної діяльності, млн грн	Рівень рентабельності/збитковості, %
1	2	3	4	5
1.	Усього	441525,8	4979946,4	8,9
2.	Сільське, лісове та рибне господарство	93400,5	41118,4	22,7
3.	Промисловість	179594,1	27019666,9	6,6
4.	Будівництво	4169,8	226235,0	19,4
5.	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів	78872,2	405708,0	19,4

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
6.	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	-4209,3	460771,5	-0,9
7.	Тимчасове розміщення й організація харчування	2334,9	31934,0	7,3
8.	Інформація і телекомунікації	17866,5	131503,4	13,6
9.	Фінансова та страхова діяльність	1750,7	80522,1	2,2
10.	Операції з нерухомим майном	8644,4	116513,2	7,4
11.	Професійна, наукова та технічна діяльність	57791,4	300931,1	19,2
12.	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	2466,5	74465,9	3,3
13.	Освіта	137,3	2974,1	4,6
14.	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	589,1	17810,4	3,3
15.	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-1909,3	12582,0	-15,2
16.	Надання інших видів послуг	27,0	4910,4	0,6

Джерело: сформовано автором на підставі *

У той же час, Б. Пасхавер попереджає, що зростання прибутків і підвищення рентабельності сільськогосподарських підприємств у роки високої інфляції – тимчасове явище. Як свідчить історичний досвід, значне зменшення темпів інфляції призведе до суттєвого зниження рівня рентабельності у сільському господарстві [8, с. 76].

Зарубіжні дослідники орієнтуються на те, що рівень рентабельності входить до складу показників, рекомендованих американським стандартом управлінського обліку "Вимірювання ефективності підприємства" (Statement on Management Accounting "Measuring entity performance"; SMA 4D) для оцінки ефективності діяльності підприємства. Зокрема, при дослідженні питань інформаційного забезпечення стосовно рентабельності, вони розглядають фінансову звітність як джерело розрахунку прогнозу ефективності діяльності підприємства на майбутній період. Так Йоан Т. (Yohn T.) у своїй праці зазначає, що використання інформації фінансової звітності для прогнозування рентабельності надає великі можливості для проведення ефективного фундаментального аналізу та обґрунтування недоцільності застосування окремих важелів ринку. Учений вважає, що даному питанню не приділено належної академічної уваги [11].

Чакічі Н., Чаттерджи С., Тан Ю. (Cakici N., Chatterjee S., Tang Y.) розглядали варіанти альтернативної рентабельності та обґрунтували, що міра рентабельності (валовий прибуток, вартість підприємства або ринкова вартість власного капіталу)

* Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності.
URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

краще розкриває показники ефективності, ніж інші. Використання валового прибутку в чисельнику узгоджується з гіпотезою, що він є кращим для аналізу руху грошових потоків [12].

Болл Р. (Ball R.) вивчав питання нарахування, руху грошових коштів та операційної рентабельності у сегменті прибутку акцій [13], а Шрівастава А. (Srivastava A.) звернув увагу на зміни показників якості прибутку у динаміці та визначив їхній вплив на рентабельність [14].

Ворст П. та Йон Т. Л. (Vorst P., Yohn T. L.) здійснили міжнародний прогностичний аналіз рентабельності на рівні підприємства, розрахований з різних комбінацій трьох важливих показників доходу (валового прибутку, операційного доходу та ЕВІТ) та чотирьох масштабних змінних (вартості підприємства, балансової вартості активів, ринкової вартості власного капіталу та балансової вартості власного капіталу). Вони дослідили моделі життєвого циклу та здійснили прогноз зростання показників рентабельності засобами бухгалтерського обліку [15].

Таким чином, аналіз вітчизняних і зарубіжних наукових джерел підтверджує актуальність проблеми, а саме: вказує на необхідність розробки методичного інструментарію прогнозування рентабельності операційної діяльності аграрних підприємств засобами бухгалтерського обліку, що вже зроблено у світових наукових розвідках.

Формулювання цілей статті. Метою статті є виявлення проблемних аспектів формування обліково-аналітичного забезпечення управління рентабельністю операційної діяльності аграрних підприємств та наукове обґрунтування теоретико-методологічних положень для їх вирішення в умовах нестабільності аграрного бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Обліково-аналітичне забезпечення є процесом збору інформації за рахунок обліку та аналізу для цілей управління. Управління рентабельністю операційної діяльності аграрних підприємств передбачає врахування її суті та методики визначення.

Рівень рентабельності (від нім. *rentabel* – прибутковий) – показник економічної ефективності виробництва на підприємствах, який комплексно відображає використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів [10]. Ми поділяємо думку науковців та офіційних джерел, якими визначено, що операційна рентабельність – це економічна категорія, яка характеризує рівень прибутковості виробничої діяльності підприємства, а як показник – є найбільш узагальненим показником діяльності, де синтезуються всі фактори виробництва та реалізації продукції.

Для аналізу стану підприємства використовують досить багато показників рентабельності, до двох-трьох десятків, уся сукупність яких представлена основними групами, що розрізняються за факторами, з якими співвідноситься прибуток (це вартість майна (за елементами активу бухгалтерського балансу); величина джерел утворення майна (за елементами пасиву бухгалтерського балансу); собівартість продукції, робіт послуг; виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг).

Усталеними є кілька підходів до розрахунку рентабельності: витратний; дохідний; ресурсний. Залежно від того, з чим порівнюється показник прибутку, виділяють наступні групи показників рентабельності (табл. 2).

Показники рентабельності відображають ступінь досягнення цілей підприємств і характеризують, з одного боку, віддачу від вкладених коштів, а з іншого – ефективність менеджменту.

Дослідниками зазначено, що за наявності від’ємного фінансового результату (збитку) розраховані коефіцієнти рентабельності стають практично марними, тому термін “негативна рентабельність” є досить умовним.

Таблиця 2

Підходи до визначення показників рентабельності

Підходи	Тлумачення	Розрахунок
витратний	рівень рентабельності продукції, операційної, звичайної та інвестиційної діяльності $R = \Pi / C \times 100\%$, де R – рівень рентабельності; Π – прибуток від реалізації; C – собівартість продукції	вказує, скільки прибутку припадає на 1 грн собівартості реалізованої продукції; характеризує прибутковість виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг або продажу товарів
прибутковість продажів	рівні валової і чистої рентабельності продажів $R = \Pi / Д \times 100\%$, Д – дохід від реалізації продукції	вказує на питому вагу прибутку в загальній сумі грошової виручки від реалізації продукції
ресурсний	рівень рентабельності сукупних активів, або рівень загальної рентабельності, рівень рентабельності основного капіталу, рівень рентабельності оборотного капіталу, рівень рентабельності власного капіталу $R = \Pi / K \times 100\%$, K – капітал	показує, який обсяг прибутку припадає на одну гривню інвестованого капіталу або його складових

Джерело: [6; 10]

Сама методика визначення прибутку за наростаючим підсумком істотно відрізняється від методики визначення вартості майна (за кількома одномоментними значеннями). Тому при стабільно прибутковій операційній діяльності без змін активів рентабельність за даними квартальної та річної звітності буде значно відрізнятися, в той час, як відношення прибутку до витрат, які теж визначаються наростаючим підсумком, залишиться незмінним [16].

Важливо й те, що, оскільки будь-який коефіцієнт рентабельності є вираженням у відсотках або частках у вигляді відносної величини, для проведення аналізу необхідно здійснити його порівняння з певною базовою величиною. У цьому підході криються проблеми, пов'язані з використанням середніх величин за досліджуваний період (дані беруться з активу та пасиву бухгалтерського балансу і середнє значення визначається для показників на початок і кінець календарного року, рідше – як середнє хронологічне по кварталах).

Наприклад, на підприємстві ефективно залучаються позикові кошти, які не є наявними на дати складання звітності. У цьому випадку рентабельність буде завищеною, що означає спотворення інформації. Дана проблема вирішується із застосуванням так званого середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи, яке визначається* як відношення сум відповідних даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності за декілька податкових періодів (років) за формулою:

$$R_{cp} = (\sum P_n / \sum D_n) \times 100 \quad (1),$$

де R_{cp} – середньозважене значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи;

P_n, D_n – дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності n -ого податкового періоду

* Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення. Постанова КМУ від 29.03.2017 р. № 191. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/191-2017-%D0%BF> (дата звернення 10.10.2018).

(року) зіставної юридичної особи, які використовуються під час розрахунку відповідного показника рентабельності згідно з підпунктом 39.3.2.5 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Податкового кодексу України.

Значення рівнів рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств приведено на рис. 1.

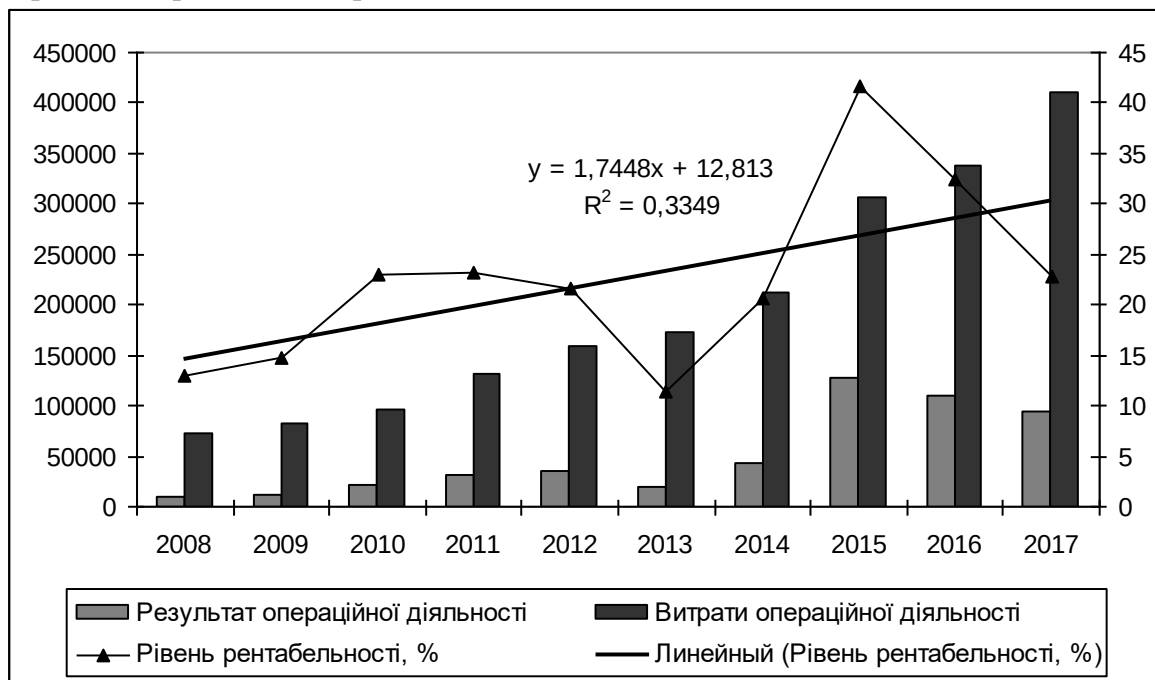


Рис. 1. Рівні рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2008-2017 роки

*Джерело: сформовано автором на підставі **

Як свідчать дані рис.1, показник рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств протягом останніх 10 років не має ознак стабільності, його рівень коливається від 11,3% (2013 р.) до 41,7 % (2015 р.).

Необхідно також зауважити, що з 2008 по 2012 рік рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств мав стійку динаміку до зростання, однак з 2013 по 2017 рік даний показник демонструє значні коливання, що свідчить про потребу детальнішого розгляду питання управління рентабельністю операційної діяльності підприємства та рівня його обліково-аналітичного забезпечення.

З метою досягнення підприємством очікуваного економічного результату та достатнього рівня конкурентоспроможності на ринках особливу увагу слід приділити системі інформаційного управління рентабельністю. При цьому рівень забезпеченості аналітичною інформацією визначає стан і спроможність підприємств швидко та адекватно реагувати на потреби ринку.

Оцінка рентабельності здійснюється за даними бухгалтерського обліку. Основною метою здійснення операційної діяльності підприємства є одержання прибутку, а одним із відносних показників ефективності оцінки такої діяльності є рівень рентабельності. Він є відносним показником ефективності, одним з тих

* Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності.
URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

аспектів аналізу, в якому немає чіткої межі для порівняння, загальноприйнятих хоча б у межах галузі нормативів. Саме тому цей показник і його обліковий супровід для кожного підприємства є об'єктом особливої уваги.

Обліково-аналітичне забезпечення є складником інформаційного забезпечення підприємства і являє собою цілісну інформаційну систему, мета якої – забезпечення якісною та своєчасною економічною інформацією зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів із метою прийняття інформаційно обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку підприємства [7, с. 370].

Рентабельність операційної діяльності залежить від двох збірних (обчислюваних) величин: прибутку та витрат від операційної діяльності. При цьому операційний прибуток (від основної діяльності підприємства, тобто виробництва і реалізації продукції, послуг, робіт) охоплює велику кількість трансакцій, які виконуються на різних етапах руху грошових та матеріальних ресурсів, які забезпечують отримання чистого прибутку.

Оскільки рентабельність відображає рівень прибутковості підприємства у відносному виразі, то завдання управління нею мають бути спрямовані, передусім, на показники прибутку, адже прибуток є важливою і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців в умовах ринкової економіки, певним гарантом прогресу соціально-економічної системи. У свою чергу, проведені нами раніше дослідження [17, с. 60] свідчать, що ефективне управління прибутком підприємства потребує налагодженого функціонування обліково-аналітичної системи, здатної забезпечувати потреби керівництва в актуальній та достовірній інформації. Визначається чистий дохід від реалізації продукції шляхом коригування доходів від реалізації на суму непрямих податків та інших вирахувань з доходу. Далі отриманий результат коригується на собівартість реалізованої продукції. У результаті розраховується валовий прибуток або збиток від реалізації продукції. Потім валовий прибуток збільшується (зменшується) на суму іншого операційного прибутку (збитку), який отримується від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційної оренди активів, операційної курсової різниці, отримання штрафів, пені тощо. Зрештою, визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності за мінусом адміністративних витрат і витрат на збут.

Серед факторів впливу на операційний прибуток чільне місце належить витратам на виробництво і реалізацію продукції. До складу операційних витрат входять собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. У свою чергу, кожен вид операційних витрат розкладається на такі економічні елементи: матеріальні витрати, оплату праці, нарахування на оплату праці, амортизацію, інші операційні витрати.

Послідовність визначення фінансових результатів операційної діяльності наведено у табл. 3.

Сучасна методика відображення в обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції (робіт, послуг) передбачає розмежування у Плані рахунків витрат виробництва та діяльності. При цьому витрати виробництва – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг). До витрат діяльності відносяться всі витрати, в тому числі й виробничі (наприклад, собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг, сплачені штрафи, утримання соціальної сфери тощо).

Таблиця 3

Аналітична інформація про доходи та витрати для визначення рентабельності операційної діяльності

№	Доходи	Витрати і відрахування
а	б	в
1	Дохід від реалізації	Непрямі податки та ін. вирахування з доходу
2	Чистий дохід від реалізації	Собівартість реалізації
2.1	готової продукції	готової продукції
2.2	товарів	товарів
2.3	робіт, послуг	робіт, послуг
3	Валовий прибуток (п. 2.б – п.2.в)	
4	Інший операційний дохід	Інші операційні витрати
4.1	-	витрати на дослідження і розробки
4.2	Реалізація іноземної валюти	Собівартість реалізації іноземної валюти
4.3	Реалізація оборотних активів	Собівартість реалізованих оборотних активів
4.4	Операційна оренда активів	Витрати на операційну оренду активів
4.5	Операційна курсова різниця	Витрати від операційної курсової різниці
4.6	Одержані пені, штрафи, неустойки	Заплачені пені, штрафи, неустойки
4.7	Відшкодування раніше списаних активів	Втрати від знецінення запасів
4.8	-	Нестачі від псування цінностей
4.9	Списання кредиторської заборгованості	Сумнівні та безнадійні борги
4.10	Одержання субсидій	Інші витрати операційної діяльності
5	Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності (п.4.б – п.4.в)	
6	-	Адміністративні витрати
7	-	Витрати на збут
8	Прибуток(збиток) від операційної діяльності (п. 3 + п.5 – п.6 – п.7)	
9	Визначення рентабельності операційної діяльності (РОД): відношення прибутку від операційної діяльності до величини операційних витрат (РОД=п.8б/п.4)	
10	РОД характеризує прибутковість діяльності, а саме: скільки прибутку припадає на 1 грн понесених витрат	

Джерело: [18]

Для цілей визначення рентабельності витрати операційної діяльності переважно формуються суб'єктами господарювання у два етапи: на першому етапі витрати групуються за елементами і відображаються на рахунках 8 класу; на другому етапі витрати перегруповуються за видами діяльності та формують рахунки: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Крім того, класифікацію витрат за елементами доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції (за характером виникнення і призначення) для обчислення собівартості продукції.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності розраховується у декілька етапів і на кожному етапі відповідна сума прибутку коригується на суму витрат. Так для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати операційної діяльності призначений субрахунок № 791 “Результат основної діяльності”. Доходи та витрати операційної діяльності накопичуються на рахунках № 70 “Доходи від реалізації”, № 71 “Інший операційний дохід” та № 90 “Собівартість реалізації”, № 92

“Адміністративні витрати”, № 93 “Витрати на збут”, № 94 “Інші витрати операційної діяльності”, а в кінці звітної періоду списуються на субрахунок № 791 “Результат операційної діяльності”. Шляхом порівняння оборотів субрахунку № 791 “Результат основної діяльності” визначається фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства (табл. 4).

Основною метою управління прибутком є оптимізація грошових надходжень та витрат, виявлення резервів та їх мобілізація. У зв'язку з цим, необхідно дослідити заплановані та звітні дані щодо складу і класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за плановими (звітними) періодами.

У алгоритмі операцій, наведених у таблицях 3 і 4, сформовано точки контролю менеджменту підприємства для визначення рентабельності операційної діяльності. Основними шляхами збільшення операційного прибутку є: нарощування обсягів виробництва, зниження собівартості реалізованої продукції, розумна асортиментна політика, підвищення якості продукції.

Впливати на прибуток через витрати дає змогу діюча система обліку витрат. Вихідні положення цієї системи зумовлюють існування двох груп методів впливу на величину витрат – реальних і формальних. Якщо реальні методи пов'язані з безпосереднім впливом на зменшення матеріальних витрат, трудомісткості, а значить, і витрат на заробітну плату, то формальні методи не зачіпають натуральних величин витрат, а оперують виключно їх вартісними значеннями. Тобто через механізм оцінювання вартості запасів, що списуються на собівартість продажу, формують операційний прибуток, управляючи витратами [16].

Таблиця 4

Формування аналітичної інформації на рахунках бухгалтерського обліку для визначення доходів та витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків, субрахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано на фінансовий результат чистий дохід від:		
2.	– реалізації готової продукції	701	791
3.	– реалізації товарів	702	791
4.	– виконання робіт та надання послуг	703	791
5.	Списано на фінансовий результат інший операційний дохід	71	791
6.	Списано на фінансовий результат:		
7.	– суму наданих знижок та інші вирахування з доходу	791	704
8.	– собівартість реалізованої готової продукції	791	901
9.	– собівартість реалізованих товарів	791	902
10.	– собівартість виконаних робіт (наданих послуг)	791	903
11.	– адміністративні витрати	791	92
12.	– витрати на збут	791	93
13.	– інші витрати операційної діяльності	791	94
14.	– податок на прибуток від звичайної діяльності	791	981

Продовження табл. 4

1	2	3	4
15.	Визначено фінансовий результат операційної діяльності:		
16.	– прибуток	791	441
17.	– збиток	442	791

Джерело: *

Управління витратами охоплює аналіз та оцінку операційних витрат за їх елементами. Вони поділяються на контрольовані й неконтрольовані. До контрольованих витрат відносять виплати залежно від участі у доходах, неконтрольовані витрати охоплюють обов'язкові фіксовані платежі.

Використовуючи досвід потенційних механізмів, що лежать в основі передбачуваного співвідношення між рентабельністю та очікуваними доходами, для вітчизняного досвіду визначення рентабельності операційної діяльності аграрних підприємств можна вказати на зв'язок між наслідками управління доходами та якістю бухгалтерської інформації. Розширити коло аналітичних показників для обчислення рентабельності можна за допомогою відповідних показників (наприклад, [16]). На нашу думку, "очікуване наповнення прибутку для обчислення коефіцієнта рентабельності" слід обчислювати шляхом ділення валового прибутку GP (Gross profit-to-price ratio) на ринкову вартість капіталу ME (Market Equity) та за допомогою бруто-прибутку GP' і масштабованою вартістю підприємства (EV – Enterprise Value): GP / ME , GP' / EV^* . Показник рентабельності за валовим прибутком більш повно розкриває ринкову вартість власного капіталу, оскільки EV вимірюється сумою ринкових оцінок (вартістю бізнесу). Передбачуваність валового прибутку (GP / ME) є надійною, оскільки дає змогу контролю за ринком, за розмірами реалізації продукції, за цінами на ринку та іншими імпульсними факторами.

Таким чином, об'єктом управління при формуванні обліково-аналітичного забезпечення визначення операційної рентабельності є повнота та достовірність сформованої інформації про доходи та витрати при здійсненні господарських операцій операційної діяльності на відповідних рахунках, облікових регістрах бухгалтерського обліку та, відповідно, достовірність розкритої інформації про ці витрати у фінансовій звітності. Залежно від цих чинників можна виділити такі шляхи підвищення рентабельності [7; 8; 19]:

- скорочення витрат на виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, обладнання; збільшення обсягу виробництва продукції;
- застосування найсучасніших засобів і технологій для виробництва продукції; зниження собівартості продукції;
- підвищення ефективності збуту продукції, розширення ринків; дотримання укладених договорів, удосконалення рекламної діяльності, розширення експорту; здійснення ефективної цінової політики; підвищення ціни реалізації за умови підвищення якості продукції;

* Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у Наказі Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

* <https://at6.livejournal.com/18876.html>; <https://alphaarchitect.com/2018/04/03/timing-country-exposure-value-valuation-measure-horserace/>

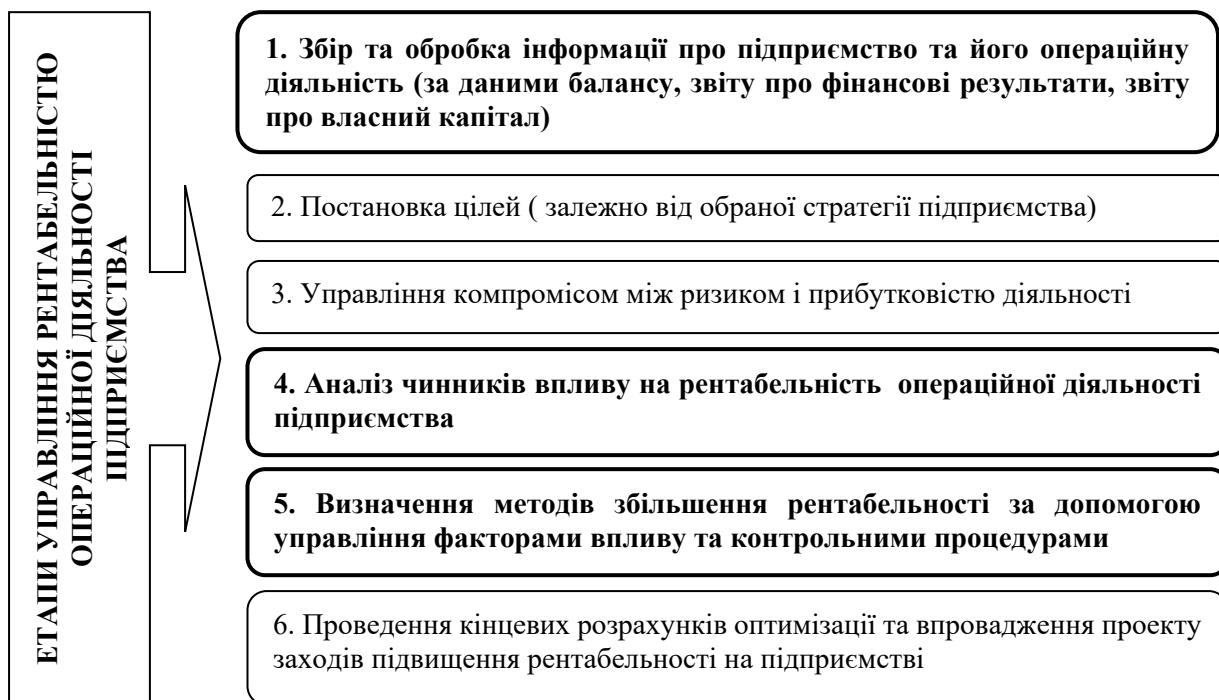


Рис.2. Етапи управління рентабельністю операційної діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором на підставі [7]

- усунення причини виникнення перевитрат фінансових ресурсів на управлінські і комерційні цілі, її ситуативне коригування;
- маркетингову політику.

Тут можуть бути виявлені резерви підвищення ефективності виробництва за рахунок удосконалення технології його виробництва, застосування більш дешевої сировини і т. д. Саме на цій стадії об'єктивно виявляються резерви зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності. Найбільший ефект підвищення рентабельності досягається при пошуку резервів на перед- виробничій стадії, але загалом процес управління рентабельністю містить кілька етапів, складовою частиною яких є і етапи обліково-аналітичного характеру (рис. 2).

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення управління є окремою категорією [10] і щодо рентабельності операційної діяльності представляє собою сукупність процесів формування, узагальнення, аналізу, контролю і цілеспрямованої передачі інформації.

За результатами проведеного дослідження сформовано Концептуальну модель обліково-аналітичного забезпечення формування рентабельності операційної діяльності (рис. 3).

Для концептуальної моделі нами виділено мету, об'єкти, складові інформації та результати обліково-аналітичного забезпечення формування рентабельності операційної діяльності.

Структурні елементи моделі діють згідно із визначеною метою на основі алгоритму інформаційного забезпечення. До складу структурних елементів моделі обліково-аналітичного забезпечення управління нами віднесено: методологію та методику обліку витрат і доходів; облікова політика в частині визначення та визнання

доходів і витрат; аналітичний облік та складання звітності; формування масиву даних щодо обліку операційної діяльності; контроль повноти облікового відображення господарської діяльності.

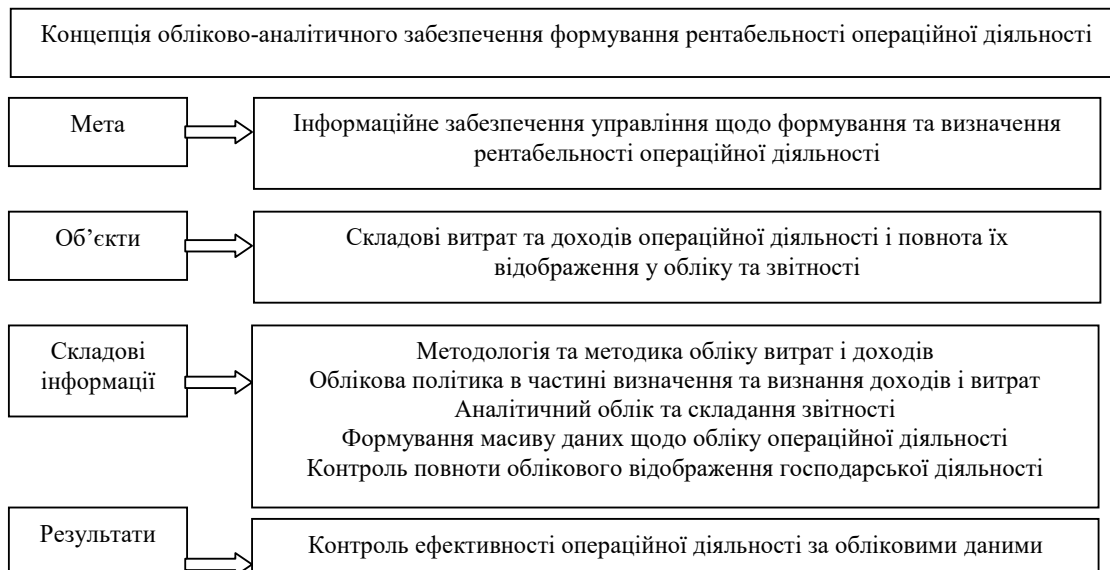


Рис.3. Концептуальна модель обліково-аналітичного забезпечення формування рентабельності операційної діяльності

Джерело: складено автором

Передбачається, що облікова система генерує такі види інформації, що мають важливе значення для управління формуванням рентабельності підприємства:

- первинну облікову інформацію, що слугує підставою для прийняття поточних управлінських рішень менеджерами нижньої ланки і виступає основою для складання звітності підприємства;
- аналітичну інформацію, суть якої описано в табл. 2 і 3; на основі даних формується методика оцінки та розраховуються показники, що відображають півень рентабельності операційної діяльності;
- звітність (фінансова, статистична, управлінська) відображає інформацію, яка дає можливість презентувати складові рівня рентабельності операційної діяльності підприємства зовнішнім користувачам.

Висновки. На підставі аналізу наукових джерел [1-8; 10; 11-16; 19], а також за матеріалами власних досліджень [1; 17], можна зробити висновок:

- обліково-аналітичне забезпечення управління рентабельністю операційної діяльності аграрних підприємств є складовою частиною системи інформаційного забезпечення ефективного управління діяльністю цих підприємств;
- зміст обліково-аналітичного забезпечення управління рентабельністю операційної діяльності аграрних підприємств полягає у формуванні, узагальненні, накопиченні й аналізі інформації про фактори впливу на рівень рентабельності, зокрема про результати та витрати видів діяльності; це – процес систематизації та структурування інформації, що генерується системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу з метою задоволення інформаційних запитів менеджерів у процесі прийняття адекватних до ситуацій рішень щодо підвищення ефективності операційної діяльності підприємства;

– система показників рентабельності операційної діяльності підприємства у розрізі її аналітичного дослідження дає змогу зробити висновок щодо фінансового стану підприємства.

Рентабельність загалом – багатогранний показник, залежить від багатьох факторів, розкриття яких є основою подальшого дослідження. Тому кожен суб'єкт господарювання повинен активно шукати всі можливі шляхи вдосконалення виробництва, підвищення конкурентоспроможності власної продукції, що буде сприяти сталому розвитку.

Список використаних джерел

1. Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління рентабельністю операційної діяльності підприємства. Європейський вектор розвитку бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (7 грудня 2018 р., м. Київ). Відпов. за вип. Ю.С. Бездушна. К.: ННЦ “ІАЕ”, 2018. С.65-67.
2. Калетнік Г.М., Дармограй О.В. Розвиток ринку сільськогосподарської продукції та формування продовольчої безпеки: монографія: Вінниця. 2016. 266 с.
3. Калетнік Г.М., Козловський С.В., Козловський В.О. Стійкість економіки як фактор безпеки та розвитку держави. Економіка України. 2012. № 7. С. 16-25.
4. Гудзенко Н.М., Китайчук Т.Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С.125-134.
5. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 102-113.
6. Довжик О.О., Гаркуша С.А. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності сільськогосподарських підприємств. Економічний аналіз. 2016. Том 23. № 2. С. 37-44.
7. Мартиненко В.П., Кушик І.Л. Управління рентабельністю сільськогосподарських підприємств. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 17. 2017. С. 370-374.
8. Пасхавер Б.Й. Прибутковість і рентабельність сільськогосподарських підприємств у інфляційному процесі. Економіка і прогнозування. 2016. № 3. С. 66-76.
9. Мазур В.А., Томчук О.Ф., Браніцький Ю.Ю. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С.7-20.
10. Пігуль Н.Г., Бочкарьова Т.О., Кулинич Р.О. Показники рентабельності підприємств різних галузей України та шляхи підвищення їх рівня. Економіка і суспільство. Випуск 10. 2017. С.188-193.
11. Yohn, T. L. (2015). Research on the use of financial statement information for forecasting profitability. *Accounting & Finance*.
12. Cakici, N., Chatterjee, S., & Tang, Y. (2017). Alternative Profitability Measures and Cross Section of Expected Stock Returns: International Evidence.
13. Ball, Ray, Joseph Gerakos, Juhani Linnainmaa, and Valeri Nikolaev, 2016, “Accruals, cash flows, and operating profitability in the cross section of stock returns”, *Journal of Financial Economics*, 121, 28-45.
14. Srivastava, A. (2014). “Why have measures of earnings quality changed over time?” *Journal of Accounting and Economics* 57, 196-217.

15. Vorst, P., & Yohn, T. L. (2018). Life Cycle Models and Forecasting Growth and Profitability. *The Accounting Review*.
16. Черненко А.Ф. Проблемы оценки рентабельности и пути их разрешения. URL : http://csc.ac.ru/news/2003_1/2003_1_15_1.pdf.
17. Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. Н.Л.Правдюк. Облік і фінанси. 2015. № 4 (70). С.53-60.
18. Фінансовий менеджмент. Підручник. Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. К.: КНЕУ, 2005. 535 с.
19. Пасенко Н.С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 854-859.

References

1. Pravdiuk, N.L.(2012). Oblikovo analitychne zabezpechennia upravlinnia rentabelnosti operatsiinoi diialnosti pidpriemstva [Accounting and analytical support for managing the profitability of the operating activities of the enterprise]. Proceedings from `18: *XI Mizhnarodna naukova-praktychna konferentsia «Yevropeiecki vector rozvytku bukhholderskoho obliku, finansiv ta opodatkovannia v ahrarnomu sektori ekonomiky» – Theeleventh International Scientific and Practical Conference«European vector of development of accounting, finance and taxation in the agrarian sector of the economy»*. 65-67, Kiev: NNTS «IAE» Rezhym dostupu: 13. Chernenko A.F. Problemy otsenky rentabelnosti i puti ikh razresheniia . / A.F. Chernenko » [Elektronnyi resurs]. http://csc.ac.ru/news/2003_1/2003_1_15_1.pdf [in Ukrainian].
2. Kaletnik H.M.Upravlinnia vytratamy yak chynyk pidvyshchennia prybutkovosti I rentabelnosti silskogospodarskoi produktsii / H. M.Kaletnik, O.V. Darmograi (2016): Monohrafiia.K. //- 7.- Pp. 266.
3. Kaletnik, H.M., Kozlivskiy, S.V.,& Kozlivskiy, V.O. (2012). Stikist ekonomiky yak factor bezpeky ta rozvytku derzhavy [Sustainability of the economy as a factor of security and development of the state]. *Ekonomika Ukrainy – Ukraine economy*, 7, 16-25 [in Ukrainian].
4. Hudzenko, N.M., & Kytaychuk, T.H. (2017). Rol obliku v zabezpecheni ekonomichnoi bezpeky pidpriemstv [The role of accounting in ensuring the economic security of enterprises]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economics, finance, management: topical issues of science and practice*, 3, 125-134 [in Ukrainian].
5. Hudzenko, N.M.,Koval N.I.,& Plakhtii T.F.(2018). Vplyv informatsiinykh potreb korystuvachiv na strukturu ta popovnenia finansovoi zvitnosti [Influence of users' information needs on the structure and filling of financial statements]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 5, 102-113 [in Ukrainian].
6. Dovzhyk, O.O. & Harkusha, S.A. (2016). Upravlinnia vytratamy yak chynyk pidvyshchennia prybutkovosti i rentabelnosti silskogospodarskykh pidpriemstv [Cost management as a factor in increasing the profitability and profitability of agricultural enterprises].*Ekonomichnyi analiz – Economic Analysis*, 2, 37-44 [in Ukrainian].
7. Mazur, V.A. Tomchuk, O.F. & Branitskyi, Yu. Yu. (2017). Metodyka analizu finansovoho stanu pidpriemstva vidpovidno do vymoh vnutrishnikh i zovnishnikh korystuvachiv [Methodology for analyzing the financial condition of an enterprise according to the requirements of internal and external users]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy*.

8. M., Darmograi O.V. Rozvytok rynku silskogospodarskoi produktsii taformuvania prodovolchoi bezpeky: monografiia.: Vinnytsia. Martynenko, V.P. & Kushyk, I.L. (2017). Uprablinnia rentabelnistiu silskogospodarskykh pidpriemstv [Managing profitability of agricultural enterprises]. *Hlobalni ta natsionalni problem ekonomiky- Global and national problems of the economy*, 17, 370-374 [in Ukrainian].
9. Paskhavwr, B.Y. (2016). Prybutkovist I rentabelnist silskogospodarskykh pidpriemstv u inflatsiinomu protsesi [Profitability and profitability of agricultural enterprises in the inflation process]. *Ekonomika I prohnozuvannia – Economics and Forecasting*, 3, 66-76 [in Ukrainian].
10. Pasenko, N.S. (2017). Orhanizatsiia oblikovoanalitichnoho zabezpechenia upravlinnia finansovymy pezultatamy pidpriemstva [Organizationo faccounting and analytical support for management of financial result soft he enterprise]. *Hlobalni ta natsionalni problem ekonomiky – Global and national problems of the economy*, 17, 854-859 [in Ukrainian].
11. Pihul, N.H., Bochkarova, T.O. & Kulynych, R.O. (2017). Pokaznyky rentabelnosti pidpriemstv riznyh haluzei Ukrainy ta shliakhy pidvyshchennia ikh rivnia [Indicators of profitability of enterprises of various branches of Ukraine and ways to increase their level]. *Ekonomika i suspilstvo – Economics and Society*, 10, 188-193 [in Ukrainian].
12. Pravdiuk, N.L. (2015) Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia prybytkom pidpriemstva [Accounting and analytical support for management of enterprise profits]. *Oblik i finansy – Accounting and finance*, 4, 53-60 [in Ukrainian].
13. Chernenko A.F. Problemy otsenky rentabelnosti i puti ikh razresheniia [Problems of profitability assessment and ways to resolve them]. *Elektronnyi resurs. Rezhym dostupu: http://csc.sc.ac.ru/news/2003_1/2003_1_15_1.pdf* [in Russian].
14. Ball, Ray, Joseph Gerakos, Juhani Linnainmaa, and Valeri Nikolaev, 2016, «Accruals, cash flows, and operating profitability in the cross section of stock returns», *Journal of Financial Economics*, 121, 28-45.
15. Cakici, N., Chatterjee, S., & Tang, Y. (2017). Alternative Profitability Measures and Cross Section of Expected Stock Returns: International Evidence.
16. Srivastava, A. (2014). «Why have measures of earnings quality changed over time?» *Journal of Accounting and Economics* 57, 196-217.
17. Vorst, P., & Yohn, T. L. (2018). Life Cycle Models and Forecasting Growth and Profitability. *The Accounting Review*.
18. Yohn, T. L. (2015). Research on the use of financial statement information for forecasting profitability. *Accounting & Finance*.

ANNOTATION
PROFITABILITY OF OPERATING ACTIVITIES OF ENTERPRISES:
ACCOUNTING AND ANALYTICAL ASPECTS

PRAVDIUK Nataliia,
Doctor of Economic Sciences,
Professor of Accounting Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)

The methodological basis for the cognition of the object of research is the scientific postulates of a systemic solution to the problems of accounting support for profitability management. The principle of scientific abstraction is used to reveal the genesis of the accounting system for managing the profitability of operating activities and its dialectics.

The analysis was carried out using data from the State Statistics Committee of Ukraine.

It has been established that the trend towards an increase in production volumes actualizes the problem of improving management, primarily financial results, and profitability of operating activities in their composition.

Based on the studies, a conceptual model of accounting and analytical support has been developed for managing the formation of the profitability of operating activities, some issues of the accounting tracking algorithm for determining the efficiency of production through indirect indicators of evaluation are considered. It is expected that the proposals suggested in the article will contribute to a partial solution of the problems of information support for managing the profitability of the operating activities of the agricultural sector.

According to the results of foreign studies, it was determined that the use of accounting information for managing and forecasting the profitability of operating activities has two goals: to generate improved profitability forecasts and to form an estimate of the value of enterprises based on the results of operating activities; determine the market impact on the formation of profitability and minimize the information risks of the formation of reliable information about operating activities.

Key words: information provision, agrarian sector, accounting and information methods, financial results, profitability of operational activity.

Fig. 3. Tab. 4. Lit. 17.

АННОТАЦИЯ

РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ: УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

ПРАВДЮК Наталия Леонидовна,

доктор экономических наук,

профессор кафедры бухгалтерского учёта,

Винницкий национальный аграрный университет

(г. Винница)

Методологической основой познания объекта исследования выбраны научные постулаты системного решения проблем учётного обеспечения управления рентабельностью. Для раскрытия генезиса системы учётного обеспечения управления рентабельностью операционной деятельности и её диалектики использован принцип научной абстракции. Анализ проведен с использованием данных Госкомстата Украины.

Установлено, что тенденция к увеличению объёмов производства актуализирует проблему совершенствования управления, прежде всего, финансовыми результатами и в их составе – рентабельностью операционной деятельности.

На основании этих исследований разработана концептуальная модель учетно-аналитического обеспечения управления формирования рентабельности операционной деятельности, отдельные вопросы алгоритма учётного сопровождения процессов определения эффективности производства через косвенные показатели оценки. Ожидается, что предложения, изложенные в статье, будут способствовать частичному решению проблем информационного обеспечения управления рентабельностью операционной деятельности агросектора.

По направлениям зарубежных исследований определено, что использование учётной информации для управления и прогнозирования рентабельности операционной деятельности имеет две цели: генерировать улучшенные прогнозы

рентабельности и формировать оценку стоимости предприятий по результатам операционной деятельности; определить рыночные влияния на формирование рентабельности и минимизировать информационные риски формирования достоверной информации об операционной деятельности.

Ключевые слова: информационное обеспечение, аграрный сектор, учетно-информационные методы, финансовые результаты, рентабельность операционной деятельности.

Табл.: 4. Рис.: 3. Лит.: 17.

Відомості про автора

ПРАВДЮК Наталія Леонідівна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

PRAVDIUK Nataliia – Doctor of Economic Sciences, Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3 Sonyachna Str., Vinnytsia, e-mail: npravduyk@gmail.com).

ПРАВДЮК Наталия Леонидовна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет, (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

