

Відомості про авторів

МЕТЕЛИЦЯ Володимир Михайлович – доктор економічних наук, старший науковий співробітник, професор кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (03127, м. Київ, вул. Дубініна Володі 2, кв. 49, e-mail: vmetelytsya@gmail.com).

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки Вінницького національного аграрного університету (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна 1/40, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

METELYTSYA Volodymyr – Doctor of Economics, Senior Researcher, Professor of the Accounting and Taxation in Economics Department of Vinnytsia National Agrarian University (03127, Kyiv, 2 Dubinina Volodi Str., Apt. 49, e-mail: vmetelytsya@gmail.com).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Sonyachna Str., e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

МЕТЕЛИЦА Владимир Михайлович – доктор экономических наук, старший научный сотрудник, профессор кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (03127, г. Киев, ул. Дубинина Володи 2, кв. 49, e-mail: vmetelytsya@gmail.com).

ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учёта и налогообложения в отраслях экономики Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

УДК 631.162:338.336

DOI: 10.37128/2411-4413-2020-2-11

**ОБЛІКОВЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ТАКТИКИ
УПРАВЛІННЯ
ВИТРАТАМИ**

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

У статті проаналізовано методологічні підходи до оперативного управління витратами, визначеного як тактика, засобами облікового забезпечення. Така методологія має формуватися та деталізуватися для макро- та мікрорівнів, урахуваючи потреби менеджменту кожного рівня ієрархії. Подано авторське трактування категорії «управління

витратами» як процесу вибору засобів впливу на витрати з метою досягнення стратегічних цілей діяльності на ієрархічних рівнях управління. Розкрито сутність поточного і стратегічного управління витратами, визначено місце облікового забезпечення тактики управління витратами для аграрного підприємства. Наведено ієрархічні рівні забезпечення управління витратами у розрізі поточного, тактичного і стратегічного рівнів управління для менеджерів нижчої, середньої та вищої ланки аграрного підприємства. Для виявлення особливостей управління витратами та визначення шляхів підвищення ефективності розглянуто фінансові дані ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2013–2018 рр. Визначено, що система управління витратами буде ефективною, якщо будуть враховані особливості типу підприємства й охоплені всі процеси управління. Сформовано систему показників оцінки ефективності інформаційного забезпечення тактики управління витратами за коефіцієнтами з наведеної бази інформації та методика розрахунку. Розроблено конструктивну схему інформаційної підтримки тактики управління витратами аграрних підприємств. Обґрунтовано політику облікового забезпечення тактики управління витратами аграрного підприємства. Використання розроблених пропозицій дасть можливість підвищити тактичний рівень управління за рахунок розширення методологічної бази для аналізу витрат на основі облікового забезпечення. Перспективи подальших досліджень полягають у визначенні методики формування порядку відображення облікової інформації для забезпечення тактики управління витратами, у тому числі й для різних типів аграрних підприємств.

Ключові слова: облікове забезпечення, управління витратами, тактика управління, види обліку витрат, аграрне підприємство, показники ефективності витрат.

Рис.: 1. Табл.: 6. Літ.: 17.

ACCOUNTING OF EXPENDITURE MANAGEMENT TACTICS

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

The article analyzes the methodological approaches to the operational management of costs, defined as tactics, accounting tools. Such a methodology should be formed and detailed for macro and micro levels, taking into account the needs of management at each level of the hierarchy. The author interprets the category of “cost management” as a process of choosing the means of influencing expenses in order to achieve strategic goals of activity at hierarchical levels of management. The essence of the current and strategic cost management is disclosed, the place of accounting support for the cost management tactics for an agricultural enterprise is determined. The hierarchical levels of providing cost management in the context of the current, tactical and strategic levels of management for managers of lower, middle and senior management of an agricultural enterprise are given. To identify the features of cost management and determine ways to improve efficiency, the financial data of Mironovsky Hleboproduct PJSC for 2013-2018 was considered. It is determined that the cost management system will be effective if the particularities of the type of enterprise are taken into account, all management processes are covered. A system of indicators for evaluating the effectiveness of information support for tactics of cost management by coefficients with a given information base and calculation methodology has been formed. A constructive scheme of information support for the tactics of cost management of agricultural enterprises has been developed. The policy of accounting support for the tactics of managing the costs of an agricultural

enterprise is justified. Using the developed proposals will increase the tactical level of management by expanding the methodological base for cost analysis based on accounting software. Prospects for further research are to determine the methodology for creating an accounting information reflection procedure to ensure cost management tactics, including for various types of agricultural enterprises.

Key words: accounting support, cost management, management tactics, types of cost accounting, agricultural enterprise, cost-effectiveness indicators.

Fig.: 1. Tab.: 6. Lit.: 17.

УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ТАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ

ПРАВДЮК Н.Л.,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье проанализированы методологические подходы к оперативному управлению затратами, определенного как тактика, средствами учетной обеспечения. Такая методология должна формироваться и детализироваться для макро- и микроуровней, учитывая потребности менеджмента каждого уровня иерархии. Дана авторская трактовка категории «управление затратами» как процесса выбора средств воздействия на расходы в целях достижения стратегических целей деятельности на иерархических уровнях управления. Раскрыта сущность текущего и стратегического управления затратами, определено место учетной обеспечения тактики управления затратами для аграрного предприятия. Приведены иерархические уровни обеспечения управления затратами в разрезе текущего, тактического и стратегического уровней управления для менеджеров низшего, среднего и высшего звена аграрного предприятия. Для выявления особенностей управления затратами и определения путей повышения эффективности рассмотрено финансовое состояние ПАО "Мироновский хлебопродукт" за 2013-2018 гг. Определено, что система управления затратами будет эффективной, если будут учтены особенности типа предприятия, охвачены все процессы управления. Сформирована система показателей оценки эффективности информационного обеспечения тактики управления затратами по коэффициентам с приведенной базой информации и методике расчета. Разработана конструктивная схема информационной поддержки тактики управления затратами аграрных предприятий. Обоснованно политическое обеспечение тактики управления затратами аграрного предприятия. Использование разработанных предложений позволит повысить тактический уровень управления за счет расширения методологической базы для анализа затрат на основе учетного обеспечения. Перспективы дальнейших исследований заключаются в определении методики формирования порядка отражения учетной информации для обеспечения тактики управления затратами, в том числе и для различных типов аграрных предприятий.

Ключевые слова: учетное обеспечение, управление затратами, тактика управления, виды учета расходов, аграрное предприятие, показатели эффективности затрат.

Рис.: 1. Табл.: 6. Лит.: 17.

Постановка проблемы. Система бухгалтерського обліку є складовою управління, його основним елементом і вектором, який формує визначені

потребами потоки інформації для різних користувачів. У той же час як система він сам підпорядковується суворій ієрархії для впорядкування явищ економіки у єдиному для держави форматі за допомогою стандартизації облікових і звітних процедур.

В умовах посилення кризових явищ у суспільстві облікове забезпечення набуває все більшого значення, оскільки підвищуються потреби суспільства щодо якості звітності, тобто формується посилений запит макрорівня в умовах обмеження фінансових ресурсів держави і потреби більшого контролю ради фіскальних цілей; мікрорівень потребує релевантної інформації для управління на підприємствах, в умовах невизначеності і необхідності враховувати усі явні і потенційні ресурси прибутковості.

Основним критерієм прибутковості є ефективність управління витратами, що визначається рівнем організації цього процесу, якістю облікової інформації та застосовуваною тактикою. Саме тактика управління витратами як актуальний елемент інформаційного забезпечення найточніше визначає, яким буде результат реалізації багатоваріантних стратегій формування прибутку, що зумовлює актуальність дослідження цього сегменту менеджменту. На макрорівні цей процес обмежений регулюванням фінансового обліку, насамперед НП(С)БО 16 «Витрати» та пов'язаними з ним стандартами, а на мікрорівні, окрім цього, реалізується через багатоваріативні елементи управлінського обліку.

Метою статті є науковий аналіз формування облікового забезпечення тактики управління витратами та обґрунтування теоретико-методологічних положень її реалізації в умовах поглиблення економічної кризи та вимог до оперативності і якості облікових даних, які постійно зростають.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління витратами досліджують: Р. Бруханський [1], В. Дерій [2]; В. Жук, Г. Калетнік [3], Т. Камінська [4], С. Легенчук [5], І. Лепетан [6], В. Мазур, Т. Мулик [13], М. Правдюк [8; 17], Т. Прутська [8], І. Садовська, О.Чумак [15] та ін.

Учені зазначають, що у XXI ст. набувають поширення теорії управління витратами (витратні концепції): витрат, пов'язаних з якістю; життєвого циклу продукції; бенчмаркінг витрат; кайзен- та енвайронментал костинг; управління конкурентоспроможними витратами стратегічного позиціонування та SCM та ін. (табл. 1).

Таким чином, «поява все більшої кількості концепцій і методів управління витратами свідчить про те, що управління підприємством вимагає деталізованої інформації про витрати, враховуючи низку чинників, які на них впливають (структурних і функціональних), оцінки альтернативної вартості витрат, оптимізації й мінімізації використаних ресурсів, враховувати витратність кожного циклу (процесу) тощо» [15, с.13-14].

На думку В. Дерія, І. Мельничук, «еволюція і напрямки розвитку об'єктів обліку безпосередньо залежать від динаміки та специфіки розвитку менеджменту, особливо від нових видів діяльності: інноваційної та науково-

дослідної, природоохоронної (екологічної), маркетингової, соціальної, а також діяльності з підтримки та супроводу економічної безпеки. Такі нові підходи в організації фінансово-економічної діяльності розширюють спектр вимог до обліково-аналітичної системи підприємства та до пошуку методичних облікових підходів й технологій для створення повноти обліково-звітних даних» [2, с. 204].

Таблиця 1

Сучасні теорії управління витратами та їх базові концепції

Теорії витрат	Автори та базові концепції
теорія витрат виробництва	К.Руммель, Е. Гуттенберг. Принципами обчислення витрат вважали зумовленості або пропорційності. Установлено закономірності між чинниками, які впливають на витрати та їх величину.
теорія витрат, пов'язаних із якістю	Арманд В. Фейгенбаум. Оптимізація витрат за рахунок поліпшення управління якістю.
теорія витрат життєвого циклу продукції	Міністерство оборони США. Управління витратами на продукцію на всіх стадіях життєвого циклу її створення.
бенчмаркінг витрат	Корпорація «Хеґох». Виявлення, дослідження, запозичення та адаптація передового досвіду.
кайзен-костинг теорія витрат	Я. Монден. Поступове зниження витрат на етапі виробництва для заданого рівня собівартості і підвищення прибутковості.
енвайронментал костинг теорія витрат	Міністерство охорони довкілля Німеччини. Моніторинг екологічних витрат виробництва для запобігання шкідливим впливам.
конкурентоспроможні витратами	М.Портер. Для забезпечення низьковитратності потрібно випередити конкурентів у позиціях на ринку.
теорія стратегічного позиціонування та SCM витрат	Дж. Шанк, В. Говіндараджан. На процеси управління витратами впливає стратегічний вибір, позиціонування у створенні конкурентних переваг.

Джерело: складено автором за даними: [1; 15]

В. Спіцина, Н. Сіренко вважають, що сучасна система управління витратами побудована на засадах управлінського обліку та розвитку автоматизованих інформаційних систем. При цьому «механізм управління витратами сільськогосподарських товаровиробників передбачає сукупність елементів: методів, функцій, процесів і управлінських відносин, взаємопов'язаних між собою» [13, с. 705].

Також дослідники встановили, що комплексне використання управлінських функцій у процесі управління витратами на підприємстві передбачає: оптимізацію використання ресурсів; планування витрат для обґрунтування управлінських рішень і визначення очікуваних результатів; облік, контроль і аналіз витрат; стимулювання раціонального використання ресурсів [1; 10; 14 та ін.]. Аналіз цих джерел підтверджує актуальність досліджуваної проблеми та необхідність уточнення методичного інструментарію управління витратами, засобами бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати, згідно з п. 3 розд. І НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», – це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регулюється П(С)БО16 «Витрати». В обліковому аспекті управління витратами полягає в реалізації управлінського

впливу на витрати, що ґрунтується на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат на макро- та мікрорівнях відповідно до їхніх стратегічних і поточних цілей.

На нашу думку, управління витратами є процесом вибору засобів впливу на витрати з метою досягнення стратегічних цілей діяльності, який на макрорівні регулюється стандартами фінансового обліку, а на мікрорівні – множиною теорій та концепцій витрат і включає множини елементів оперативного, бухгалтерського, управлінського, стратегічного обліку, моделювання, аналізу, контролю, інформаційного забезпечення обраного рівня ієрархії управління.

Отже, можна зазначити, що система управління витратами охоплює різнопланові організаційні підсистеми: нормування і планування за видами; облік та аналіз; фактори ефективності (економії ресурсів) та оптимізації. З облікового погляду, управління витратами є процесом прогнозування та планування, організації, координації та регулювання, активізації та стимулювання досягнення стратегічних цілей засобами організації облікового процесу. Це процес цілеспрямованого (стратегічного) формування витрат за видами, місцем і носіями та контролю їхнього рівня для стимулювання зниження, оптимізації, ефективності.

Одним із явищ господарського життя є конкурентна боротьба, бо при ринкових відносинах бізнесу притаманний ризик. Тому в управлінні бізнесом використовуються прийоми і термінологія військової науки. За даними Вікіпедії, тактика (від дав.-гр. *taktikḗ taktike* – мистецтво розташування) – концептуальна дія, яка здійснюється у вигляді одного або більшої кількості конкретних завдань для досягнення цілі.

Сутність тактики управління полягає у формулюванні цілей та встановленні їхньої ієрархії, досягненні цих цілей шляхом порівняльного аналізу альтернативних шляхів та методів, а також оцінці всіх можливих результатів діяльності. Тактика у менеджменті – це мистецтво оптимально можливої в поточній ситуації реалізації стратегічного задуму. Вона завжди дуально пов'язана зі стратегією.

Зв'язок стратегії і тактики значною мірою залежить від кваліфікації управлінського персоналу. Розуміння стратегічного задуму і професіоналізм у реалізації тактики визначають реальність будь-яких програм. Ось чому розробка стратегії і тактики, забезпечення їхньої відповідності один одному залежать не тільки від менеджера, це характеристики менеджменту загалом – його методології, організації, персоналу, інформаційного забезпечення, мотивації та ін. [7]. Тобто, цим підтверджується, що тактика управління витратами як об'єкт нашого дослідження без належного обґрунтування і методології є інтуїтивним досягненням особливо обдарованих менеджерів. Зробити її усталеною за правилами, досяжною і доступною більшості управлінців – завдання науки.

Як наголошує Р. Бруханський, «система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів стратегічного менеджменту внаслідок реалізації функції перерозподілу ресурсів у національній економіці» і водночас сам бухгалтерський

облік «може бути об'єктом стратегічного менеджменту». Аналізуючи кілька видів взаємодії обліку і менеджменту, вченим зроблено висновок щодо необхідності розгляду бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства [1; с. 240]. Звідси зрозуміло, що саме в площині системи бухгалтерського обліку може бути реалізована наукова основа тактики управління витратами. Формально так і відбувається на практиці, але без виділення методологічної бази цього процесу, а в загальному руслі визначення ролі обліку як бази для прийняття управлінських рішень.

Методологія облікового забезпечення тактики управління витратами таким чином має інституційні контури, що поширюються на всю ієрархію управління. На рівні держави (макро- рівень), управління витратами передбачає формування нормативного поля, для зіставності ведення обліку всіма економічними суб'єктами, а також у формуванні єдиного підходу до збору статистичних показників. Щодо бази цього рівня, то нею є П(С)БО16 «Витрати» (наказ МФУ №318 від 31.12.99), яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Реалізація управління витратами на макрорівні здійснюється шляхом формування інформації за заданим алгоритмом звітних форм. До таких у сільському господарстві належать фінансова звітність та форми статистичного спостереження. Таким чином, облікове забезпечення тактики управління витратами на макрорівні представлено у системі бухгалтерського фінансового обліку, фінансової та статистичної звітності і стосується груп показників, затребуваних цим рівнем управління: економічних, фінансових, ресурсних, матеріальних, техніко-технологічних, структурно-організаційних тощо, що дає змогу менеджерам здійснювати тактичне управління для досягнення загальної стратегії розвитку, визначеної законодавством.

Мікрорівень тактики управління витратами має більший вибір інформаційного забезпечення, який виходить за рамки усталеного облікового. Автори посібника «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» зазначають, що стратегічні управлінські рішення спрямовані на вирішення завдань, які характеризують мету фінансово-господарської діяльності підприємства, а тактичні рішення забезпечують виконання поточних завдань господарської діяльності. Проте, існує тісний взаємозв'язок між цими видами управлінських рішень, що зумовлено необхідністю прийняття тактичних управлінських рішень для забезпечення стійкого розвитку суб'єкта господарювання як кінцевого результату та мети процесу прийняття стратегічних управлінських рішень [5, с. 10].

Тобто, тактика управління витратами цього рівня генерує види інформації, важливі для нижчої, середньої і вищої ланок управління агропідприємствами, а саме: первинну облікову інформацію для прийняття поточних управлінських рішень менеджерами низової ланки; аналітичну облікову інформацію за даними

поточного бухгалтерського і управлінського обліку для управління галузями, виробництвами, видами продукції для менеджерів цього рівня; фінансову, статистичну, управлінську звітність для вищого керівництва, яка надає можливість проводити факторний аналіз зміни планових показників, розраховувати прогнозні значення та визначати напрями тактичного управління витратами для досягнення стратегічних цілей.

Для управлінської системи дані обліку та звітності набувають вагомості у процесі їх аналітичної обробки. Отже, роль системи облікового забезпечення в тактиці управління витратами значно ширша, і крім суто облікового забезпечення передбачає розширене інформаційне, оскільки включає систему аналізу, прогнозування і контролю. У межах аналітичної системи забезпечення тактики управління витратами на основі даних бухгалтерського обліку формується методика, методологія і критеріальний апарат оцінки, прогнозні показники та виявлення можливих напрямів і резервів оптимізації витрат.

Безпосередньо тактичний рівень управління описано Т. Камінською, В. Краєвським [4, с. 54], як властивості обліково-інформаційної забезпечувальної функції, орієнтовані на досягнення короткострокових цільових орієнтирів, що «характеризується складанням тактичних планів та здійсненням контролю за їх виконанням». Дослідники зазначають, що потоки інформації на цьому рівні характеризуються невизначеністю, надходять також із неформальних джерел, мають безліч змінних і, як наслідок, вимагають висококваліфікаційного аналізу для використання як опори у прийнятті рішень.

У табл. 2 наведено ієрархічні рівні забезпечення управління витратами на прикладі аграрного підприємства.

Облікове забезпечення тактики управління витратами макrorівня для видів рішень, що приймаються, передбачає формування інформації щодо окремих виробництв, видів продукції, форм господарювання, галузей на оперативному рівні, інформації щодо збалансованого відносно тенденцій попиту, нарощування основних засобів, обсягу та якості трудових ресурсів на тактичному рівні, і вибір стратегії розвитку на стратегічному рівні. Тактика управління на мікрорівні відповідно формує інформацію щодо обсягу поставок, роботи персоналу, роботи обладнання; щодо видів витрат, їхнього зв'язку з виробництвом і на стратегічному рівні спрямована на вибір конкурентної стратегії.

Як зазначають Г. Калетнік, А. Шинькович аграрна галузь української економіки є надійним фундаментом забезпечення продовольчої безпеки держави, тому оцінку сучасного організаційно-інформаційного забезпечення управління агроформувань необхідно здійснювати на якісно новій мультимінійній платформі, що враховує специфіку функціонування агроформувань та їхніх інформаційних, організаційних, комунікаційних і компетентнісних можливостей [3, с.7].

Розглянемо фінансові показники ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2013–2018 рр. для виявлення особливостей управління витратами та визначення

шляхів підвищення ефективності (табл. 3). ПАТ «Миронівський хлібопродукт» – лідер на українському ринку м'яса (частка 35 %), один із найбільших виробників зерна в Україні, найбільший виробник на ринку м'ясопереробки (10 % ринку), має інноваційну спрямованість діяльності, єдиний експортер курятини в Україні тощо.

Розглянемо фінансові показники ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2013–2018 рр. для виявлення особливостей управління витратами та визначення шляхів підвищення ефективності (табл. 3). ПАТ «Миронівський хлібопродукт» – лідер на українському ринку м'яса (частка 35 %), один із найбільших виробників зерна в Україні, найбільший виробник на ринку м'ясопереробки (10 % ринку), має інноваційну спрямованість діяльності, єдиний експортер курятини в Україні тощо.

Таблиця 2

Ієрархічні рівні забезпечення управління витратами

Складові управління	Ієрархія управління		
	Оперативне управління	Тактичне управління	Стратегічне управління
	критерій:		
	оперативність, точність	змістовність, якість, порівнюваність	перспектива, стратегія
Макрорівень			
Види рішень, що приймаються	Інформація щодо окремих виробництв, видів продукції, форм господарювання, галузей	Інформація щодо збалансованого відносно тенденцій попиту, нарощування основних засобів, обсягу та якості трудових ресурсів	Вибір стратегії розвитку
Об'єкт спрямування витрат	Інформація про стан матеріальних ресурсів, робочої сили галузі	Інформація про стан та характеристики основних і обігових ресурсів	Фінансові і матеріальні ресурси галузі
Мікрорівень			
Види рішень, що приймаються	Інформація щодо обсягу поставок, роботи персоналу, роботи обладнання	Інформація щодо видів витрат, їхнього зв'язку з виробництвом	Вибір конкурентної стратегії
Об'єкт спрямування витрат	Інформація про ситуативні характеристики матеріальних ресурсів, робочої сили	Інформація про характеристики основних та обігових ресурсів	Фінансові і матеріальні ресурси підприємства
Інформаційні потреби управління витратами	Інформація про параметри діяльності підприємства у вартісних і натуральних вимірниках	Інформація порівняльно-аналітичного характеру та виокремлення якісної складової	Узагальнена інформація з прогноною варіативністю
Вибір інформаційних джерел за певними критеріями	Планова та облікова інформація про виконання виробничої програми і планів операційної діяльності	Інформація фінансових планів і планів розвитку виробництва	Формування стратегічних планів розвитку

Джерело: узагальнено автором за [11, с. 134]

Продукція підприємства ПАТ «МХП» є матеріалоемною, що характерно для аграрної галузі. З 2016 р. собівартість виробництва ПАТ «МХП» почала зростати, зменшуючи таким чином операційний прибуток, і лише у 2018 р. вдалося завершити рік без збитків. Розкриття інформації про класифікацію та

оцінку витрат діяльності за операційними елементами наведено у табл. 4.

Аудиторами підтверджується, що облік витрат на ПРАТ «МХП» ведеться правильно відповідно до чинного законодавства, а саме згідно з обраною концептуальною основою. Управління витратами означає вдосконалення управління всіма аспектами діяльності підприємства. Відповідно, система управління витратами буде ефективною лише у тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством.

Таблиця 3

**Фінансові показники ПАТ «Миронівський хлібопродукт»
за 2013–2018 рр., тис грн.**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції	6 573 171,0	8 250 278,0	10 762 742,0	12 724 865,0	17 849 182,0	34 464 262,0
Інші операційні доходи	2 229 592,0	4 389 712,0	14 104 542,0	7 372 760,0	13 398 606,0	16 595 547,0
Інші доходи	87 010,0	2 708 911,0	39 518,0	119 270,0	93 134,0	3 886 371,0
Разом доходи	8 889 773,0	15 348 901,0	24 906 802,0	20 216 895,0	31 340 922,0	54 946 180,0
Собівартість реалізованої продукції	4 957 320,0	5 991 026,0	8 285 361,0	9 629 379,0	13 118 292,0	26 943 084,0
Інші операційні витрати	2 203 025,0	10 712 865,0	19 152 678,0	9 201 759,0	14 107 664,0	16 065 183,0
Інші витрати	61 238,0	1 270 138,0	39 457,0	137 887,0	440 657,0	2 345 073,0
Витрати на оплату праці	399 955,0	391 064,0	478 953,0	634 858,0	974 788,0	1 224 642,0
Амортизація	633 242,0	788 902,0	743 437,0	848 323,0	713 321,0	785 268,0
Разом витрати	7 221 583,0	17 974 029,0	27 477 496,0	18 969 025,0	27 666 613,0	45 353 340,0
Фінансовий результат до оподаткування	1 265 995,0	-6 164 593,0	-5 191 188,0	-2 269 487,0	-1 802 639,0	3 971 908,0
Податок на прибуток	-34 048,0	-36 529,0	26 459,0	7 629,0	501,0	0,0
Чистий прибуток (збиток)	1 231 947,0	-6 201 122,0	-5 164 729,0	-2 261 858,0	-1 802 138,0	3 971 908,0

Джерело: узагальнено за даними публічної звітності ПАТ "Миронівський хлібопродукт". URL: <https://www.mhp.com.ua/uk/dlja-investoriv/financial-reports/richnij-zvit>

Ефективне управління витратами повинно передбачати зменшення й усунення тих витрат, які не є доцільними, результативними для підприємства, тобто які не сприяють збільшенню обсягів виробництва і реалізації продукції, отриманню цільового розміру прибутку [14].

Система показників оцінки інформаційного забезпечення тактики управління наведена в табл. 5. В основі системи показників оцінки лежать облікові, оперативні й аналітичні характеристики. Для оптимізації процесу інформаційно-аналітичного забезпечення тактики управління витратами аналізуються потоки внутрішньої та зовнішньої інформації щодо формування витрат.

Таблиця 4

**Аналіз витрат на виробництво за елементами операційних витрат
ПАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2013–2018 рр., тис грн.**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2018 % до 2013
Матеріальні затрати	4061422	2572430	1818087	3916062	574385	845396	20,8
Витрати на оплату праці	61545	65575	217415	252735	974788	1224642	1989,8
Відрахування на соціальні заходи	20880	22222	53973	52201	128275	165440	792,3
Амортизація	47676	61692	63967	77927	713321	785268	1647,1
Інші операційні витрати	128239	229559	980994	874452	2073899	2938094	2291,1
Разом	4319762	2951478	3134436	5173377	4464668	5958840	137,9

Джерело: узагальнено за даними публічної звітності ПАТ "Миронівський хлібопродукт". URL: <https://www.mhp.com.ua/uk/dlja-investoriv/financial-reports/richnij-zvit>

Таблиця 5

**Система показників оцінки ефективності інформаційного
забезпечення тактики управління витратами**

Показник	Методика розрахунку показника
1. Коефіцієнт повернення витрат Витрати, щоб отримати 1 грн чистого доходу	Витрати/Чистий дохід Загальні витрати Чистий дохід + інші операційні доходи
1.1. Коефіцієнт віддачі витрат Витрати, щоб отримати 1 грн валової продукції	Витрати/Валова продукція Загальні витрати (рах. 23 «Виробництво»)
1.2. Коефіцієнт витратомісткості виробничих витрат Питома вага виробничих витрат в сукупних витратах	Виробничі витрати/Сукупні витрати Загальні операційні витрати Сукупні витрати
1.3. Коефіцієнт навантаження виробничих витрат Рівень навантаження сукупних витрат на 1 грн виробничих витрат	Сукупні витрати/Виробничі витрати Сукупні витрати Загальні операційні витрати
1.4. Коефіцієнт рентабельності витрат Скільки чистого прибутку від 1 грн витрат	Чистий прибуток/Витрати Чистий дохід + інші операційні доходи Загальні витрати
1.5. Собівартість реалізованої продукції на 1 грн чистого доходу	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) Чистий дохід (рах. 70)
2. Загальні операційні витрати на 1 грн операційних доходів	Загальні операційні витрати Чистий дохід + інші операційні доходи
2.1. Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) Чистий дохід + інші операційні доходи
2.2. Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	Адміністративні витрати (рах. 92) Чистий дохід + інші операційні доходи
2.3. Коефіцієнт питомих витрат на збут	Витрати на збут (рах. 93) Чистий дохід + інші операційні доходи
2.4. Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	Інші операційні витрати (рах. 94) Чистий дохід + інші операційні доходи
3. Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн загальних доходів від звичайної діяльності	Загальні витрати від звичайної діяльності (рах. 90 + 92 + 93 + 94 + 95 + 96 + 97) Загальні доходи від звичайної діяльності (рах. 70 + 71 + 72 + 74)

Продовження таблиці 5

3.1. Коефіцієнт питомих операційних витрат	Операційні витрати Загальні доходи від звичайної діяльності
3.2. Коефіцієнт питомих витрат від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі (рах. 96) Загальні доходи від звичайної діяльності
3.3. Коефіцієнт питомих фінансових витрат	Фінансові витрати (рах. 95) Загальні доходи від звичайної діяльності
3.4. Коефіцієнт окупності інших витрат	Інші витрати (рах. 97) Загальні доходи від звичайної діяльності
4. Витрати на 1 грн. доходів від іншої операційної діяльності)	Витрати від іншої операційної діяльності (рах. 94) Доходи від іншої операційної діяльності (рах. 71)
4.1. Витрати на 1 грн. доходів від інвестиційної діяльності	Втрати від участі в капіталі (рах. 96) Доходи від участі в капіталі (рах. 72)
4.2. Витрати на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності	Інші витрати (рах. 97) Інші доходи (рах. 74)
5. Фінансові витрати на 1 грн. фінансових доходів	Фінансові витрати (рах. 95) Фінансові доходи (рах. 73)
6. Кон'юнктура ринку Розвиток чи занепад наявних ринків збуту чи його сегментів	Аналітична структура реалізації (рах. 36 (361, 362, 363 ,364)
7. Споживачі Можливість відповідати очікуванням споживачів при наявному рівні витрат	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) Технологічні карти виробництва і переробки Бюджет
8. Аналіз реалізації стратегії управління витратами	зменшення собівартості, скорочення непродуктивних витрат, альтернативність вибору сировини і комплектуючих та інше
9. Основні положення облікової політики підприємства стосовно витрат та зміни, що виникають	Метод розподілу непрямих витрат, нарахування амортизації, форми управлінської звітності та інше
10. Аналіз тактики управління витратами	Контроль витрат. Рівень контролюваності використання ресурсів і відслідковування процесів генерування. Досягнення стратегічних цілей управління витратами

Джерело: узагальнено автором за [10, с. 30; 11, с. 131]

При цьому, як зазначають дослідники [11, с.131] необхідно враховувати зовнішню інформацію про кон'юнктуру ринку, споживачів, постачальників, конкурентів, технології, вплив інституційних агентів.

Обов'язковим є врахування внутрішньої інформації щодо досягнення стратегічних цілей управління витратами; основних положень облікової політики підприємства та її змін; рівня автоматизації процесів управління витратами; креативності управлінського персоналу; оперативності надання інформації у розрізі окремих статей витрат; контролю витрат. Інформаційна підтримка тактики управління витратами аграрних підприємств у вигляді конструктивної схеми наведена на рис. 1.

Конструктивна схема інформаційної підтримки тактики управління витратами аграрних підприємств таким чином формує сукупність даних щодо добору та аналізу джерел інформації, її накопичення, методів обробки та аналізу для прийняття управлінських рішень. Інформаційна система підтримки управління дозволяє здійснювати збір, зберігання і швидкий доступ до оперативної, облікової та звітної інформації аграрного підприємства; інформувати управлінський персонал про поточний стан аграрного підприємства

та забезпечувати зростання продуктивності праці, ефективне використання ресурсів, скорочення невиробничих витрат, оптимізацію витрат; за рахунок оперативного збору, передачі і обробки інформації підвищувати ступінь обґрунтованості і своєчасності прийнятих рішень; завдяки своєчасному і повному наданню необхідної інформації менеджерам усіх рівнів управління з єдиного інформаційного фонду домагатися зростання ефективності управління та координованості виробничих і збутових процесів; погоджувати рішення, що приймаються на різних ієрархічних рівнях управління і в різних структурних підрозділах аграрних підприємств.



Рис. 1. Конструктивна схема інформаційної підтримки тактики управління витратами аграрних підприємств

Джерело: складено автором за даними: [12, с. 110]

Побудова облікового забезпечення тактики управління витратами залежить від видів обліку і порядку їхньої взаємодії. Тактика облікового забезпечення управління витратами аграрного підприємства формується в обліковій політиці. Тут необхідно підкреслити, що така політика стосується обраних варіантів ведення обліку з метою формування зовнішньої фінансової і статистичної звітності, але також стосується загальної організації системи обліку на підприємстві, способів її формування, обробки, узагальнення, аналізу та використання. Якщо перша частина регламентується законодавчо, то друга може бути сформована на підприємстві й органічно входити у його ієрархію управління щодо методів і нормативів збору і використання інформації про виробничі, організаційні, технічні, збутові, стратегічні показники його діяльності, баланс фінансових ресурсів, джерел їхнього формування, що слугує основою прийняття поточних управлінських рішень.

Висновки. За дослідженням сформовані методологічні підходи до тактики управління витратами засобами облікового забезпечення. Така методологія деталізується для макро- та мікрорівнів, урахуваючи потреби менеджменту кожного рівня ієрархії. Запропоновано підходи до механізму облікового забезпечення як сукупності процесів збору, узагальнення, аналізу, контролю і використання інформації відповідно до потреб управлінської системи. Сформовано авторське трактування категорії «управління витратами» як процесу вибору засобів впливу на витрати з метою досягнення стратегічних цілей діяльності на ієрархічних рівнях управління. Підкреслено необхідність розроблення окремого розділу облікової політики щодо забезпечення тактики управління витратами на підприємстві.

Перспективи подальших досліджень полягають у визначенні методики формування порядку відображення облікової інформації для забезпечення тактики управління витратами.

Список використаних джерел:

1. Бруханський Р.Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку. *Інноваційна економіка*. 2014. № 3. С. 239–243.
2. Дерій В.; Мельничук І. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. № 1. С. 197–208.
3. Калетнік Г.М., Шинькович А.В. Оцінка організаційно-інформаційного забезпечення антикризового управління агроформувань. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 7–23.
4. Камінська Т.Г., Краєвський В.М. Трансрівневі обліково-інформаційні системи індикативного управління сільськогосподарським підприємством. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. № 1(1). С. 51–57.
5. Лаговська О.А., Легенчук С.Ф., Кузь В.І., Кучер С.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. 416 с.
6. Лепетан І. М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. № 23. С. 19–24.
7. Менеджмент: конспект лекцій; укладач Д. О. Власенко. Суми: Сумський державний університет, 2011. 71 с.
8. Правдюк А.Л., Прутська Т.Ю., Правдюк М.В. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю на засадах інституціоналізму: монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 360 с.
9. Пчелинська Г. В. Варіативність оцінки в управлінні витратами підприємства. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки*. 2018. № 1. С. 72–77.

10. Радіонова Н.Й., Кардаш М.О. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами діяльності підприємства. Детермінанти сталого розвитку підприємств в умовах турбулентності: колективна монографія / за заг. ред. М. І. Скрипник. Київ : КНУТД, 2017. с. 23–32.
11. Рудніченко Є. М., Лісовський І. В. Формування моделі оптимізації інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами промислового підприємства. *Бізнес Інформ*. 2015. № 9. С. 129–134.
12. Саванчук Т.М. Інформаційна підтримка управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 2 (2). С. 107–112.
13. Спіцина В. В., Сіренко Н. М. Механізми управління витратами сільськогосподарських підприємств в умовах економічної невизначеності. *Молодий вчений*. 2017. № 1. С. 705–709.
14. Управління ресурсами і витратами : Навчальний посібник. Іванюта П.В., Лугівська О.П.. 2-ге вид. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 320 с.
15. Чумак О.В., Андрющенко І.С. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства : монографія. Харків : Видавець Іванченко І.С., 2016. 268 с.
16. Gutsalenko L., Wasilewski M., Mulyk T., Marchuk U., Mulyk Y. Accounting control of capital investment management: realities of Ukraine and Poland. *Economic Annals-XXI*. 2018. V. 170, № 3–4. P. 79–84.
17. Pravdiuk N., Pokynchereda V., Pravdiuk M. The human capital of an enterprise: theory and assessment methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2019. V. 5, № 2. P. 176–183.

Reference

1. Brukhanskyi, R.F. (2014). Kontsepsiia stratehichnoho menedzhmentu ta bukhhalterskyi oblik: mozhlyvi varianty vzaiemozviazku [The concept of strategic management and accounting: possible applications of communication]. *Innovatsiina ekonomika - Innovative economy*, 3, 239-243 [in Ukrainian].
2. Derii, V. & Melnychuk, I. (2019). Bukhhalterskyi oblik, analiz i audyt u systemi upravlinnia vytratamy na ekonomichnu bezpeku [Accounting, analysis and audit in management spend on economic security]. *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu - Bulletin of Ternopil National Economic University*, 1, 197-208 [in Ukrainian].
3. Kaletnik, H.M. & Shynkovych, A.V. (2020). Otsinka orhanizatsiino-informatsiinoho zabezpechennia antykryzovoho upravlinnia ahroformuvan [Organizational and information system of anti-crisis management of agricultural formation]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky - Economy, finances, management: Topical issues of sciense and practical activity*, 4, 7-23 [in Ukrainian].

4. Kaminska, T.H. & Kraievskiy, V.M. (2017). Transrivnevi oblikovo-informatsiini systemy indykatyvnoho upravlinnia silskohospodarskym pidpryiemstvom [Translevel regional information systems of indicator management of agricultural enterprises]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka" - International scientific journal "Internauka"*, 1, 51–57 [in Ukrainian].
5. Lahovska, O.A., Lehenchuk, S.F., Kuz, V.I. & Kucher, S.V. (2017). *Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpryiemstvom: navchalnyi posibnyk [Accounting in administrative management: a textbook]*. Zhytomyr: Zhytomyrskiy derzhavnyi tekhnolohichnyi universytet, 416 p. [in Ukrainian].
6. Lepetan, I. M. (2019). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku za tsentramy vytrat u silskohospodarskykh pidpryiemstvakh [Organization of management survey for central enterprises in agricultural enterprises]. *Ahrosvit - Agrosvit*, 23, 19–24 [in Ukrainian].
7. *Menedzhment: konspekt leksii [Management: lecture notes]*; ukladach D. O. Vlasenko. Sumy: Sumskiy derzhavnyi universytet, 2011. 71 p. [in Ukrainian].
8. Pravdiuk, A.L., Prutska T.Yu. & Pravdiuk, M.V. (2019). *Informatsiine zabezpechennia upravlinnia pidpryiemnytskoiu diialnistiu na zasadakh instytutsionalizmu [Information information on business management on the basis of institutionalism]: monohrafiia*. Kyiv: Tsentru uchbovoi literatury, 360 p. [in Ukrainian].
9. Pchelynska, H. V. (2018). Variatyvnist otsinky v upravlinni vytratamy pidpryiemstva [Variability of the Committee in the management of spent enterprises]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka". Seriya : Ekonomichni nauky - International scientific journal "Internauka". Series: Economic Sciences*, 1, 72-77 [in Ukrainian].
10. Radionova, N.Y. & Kardash, M.O. (2017). Informatsiino-analitychne zabezpechennia upravlinnia vytratamy diialnosti pidpryiemstva [Information and analytical management of spent enterprises]. *Determinanty staloho rozvytku pidpryiemstv v umovakh turbulentnosti: kolektyvna monohrafiia / za zah. red. M. I. Skrypnyk*. Kyiv : KNUVD, 23-32 [in Ukrainian].
11. Rudnichenko, Ye. M. & Lisovskyi, I. V. (2015). Formuvannia modeli optymizatsii informatsiino-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy promysloвого pidpryiemstva [he formation of models optimized information and analytical management of spent industrial enterprises]. *Biznes Inform - Business Inform*, 9, 129-134 [in Ukrainian].
12. Savanchuk, T.M. (2019). Informatsiina pidtrymka upravlinnia vytratamy v protsesi materialno-tekhnichnoho zabezpechennia silskohospodarskykh pidpryiemstv: oblikovyi aspekt [Information management support is spent in one or another technical structure of agricultural enterprises: the sectoral aspect]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi - Problems of system approach in economy*, 2, 107-112 [in Ukrainian].
13. Spitsyna, V. V. & Sirenko, N. M. (2017). Mekhanizmy upravlinnia vytratamy silskohospodarskykh pidpryiemstv v umovakh ekonomichnoi

nevyznachenosti [Mechanisms for managing spent agricultural enterprises in economic uncertainty]. *Molodyi vchenyi - Young scientist*, 1, 705-709 [in Ukrainian].

14. *Upravlinnia resursamy i vytratamy [Resource and Cost Management]: Navchalnyi posibnyk*. Ivaniuta P.V., Luhivska O.P. 2-he vyd. K.: Tsentr uchbovoi literatury, 2011. 320 p.

15. Chumak, O.V. & Andriushchenko I.S. (2016). *Upravlinnia vytratamy v informatsiino-analitychnii systemi pidpriemstv restorannoho hospodarstva [Cost management in the information-analytical industry of restaurant enterprises]: monohrafiia*. Kharkiv : Vydavets Ivanchenko I.S., 268 p. [in Ukrainian].

16. Gutsalenko L., Wasilewski, M., Mulyk, T., Marchuk, U. & Mulyk, Y. (2018). Accounting control of capital investment management: realities of Ukraine and Poland. *Economic Annals-XXI*, 3-4, 79-84.

17. Pravdiuk, N., Pokynchereda, V. & Pravdiuk, M. (2019). The human capital of an enterprise: theory and assessment methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 5, 2, 176-183.

Відомості про автора

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

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

УДК 657

DOI: 10.37128/2411-4413-2020-2-12

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

КОВАЛЬ Л.В.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті досліджено особливості формування облікової політики з урахуванням положень чинної нормативно-правової бази. Досліджено міжнародну практику регулювання облікової політики підприємства від прийняття перших МСБО і до сьогодні. Здійснено порівняння термінів, що наведені у вітчизняних законодавчих актах та у зарубіжних положеннях. Визначено роль, завдання та значення облікової політики в діяльності суб'єкта