

В.К. САВЧУК, І.Б. САДОВСЬКА, О.В. БОГДАНЮК
АНАЛІТИЧНИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І СОБІВАРТОСТІ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Метою публікації є привернення уваги науковців і практиків до питань, пов'язаних з підвищенням дієвості контролю за формуванням витрат і визначенням собівартості виробництва сільськогосподарської продукції через активізацію управлінської функції контролю шляхом здійснення його стадій, якими є: візуальний контроль тобто просте спостереження за виконанням управлінських рішень, обліковий – порівняння передбачених (планових, нормативних, прогнозних) результатів управлінських рішень з обліково-звітними фіксованими, відповідно обробленими даними і аналітичний - з оцінкою відхилень виконання (перевиконання/невиконання) управлінських рішень. Встановлено, що досить складно контролювати витрати на виробництво і оцінювати рівень собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції, що зумовлено різними підходами до оцінки і включення/не включення витрат на виробництво продукції, неврахування її якості при визначенні собівартості. Практичне значення вирішення окреслених проблем полягає в підвищенні ефективності контролю витрат на виробництво окремих видів сільськогосподарської продукції, що поліпшує якість управлінського впливу на оптимізацію рівня собівартості - визначального чинника підвищення її конкурентоспроможності й ефективності виробництва.

Ключові слова: функції управління, стадії управлінських функцій, візуальний контроль, обліковий контроль, аналітичний контроль, відхилення, витрати, собівартість

V. SAVCHUK, I. SADOVSKA, O. BOHDANIUK
ANALYTICAL CONTROL OF PRODUCTION COSTS AND COST OF AGRICULTURAL
PRODUCTS

The purpose of the publication is to draw the attention of scientists and practitioners to issues related to increasing the effectiveness of control over the formation of costs and determining the cost of production of agricultural products through the activation of the managerial function of control by implementing its stages, which are: visual control, i.e. simple observation of the implementation of management decisions, accounting - a comparison of the predicted (planned, normative, forecast) results of management decisions with accounting and reporting fixed, accordingly processed data and analytical - with an assessment of deviations in implementation (over-implementation/non-implementation) of management decisions. It was established that it is quite difficult to control production costs and estimate the level of the cost price of agricultural products, which is caused by different approaches to the assessment and inclusion/non-inclusion of production costs, neglect of its quality when determining the cost price. The practical significance of solving the outlined problems lies in the increased effectiveness of cost control for the production of certain types of agricultural products, which improves the quality of managerial influence on the optimization of the cost level - a determining factor in increasing its competitiveness and production efficiency.

Keywords: management functions, stages of management functions, visual control, accounting control, analytical control, deviation, expenses, cost price

Вступ. Собівартість продукції – один із основних результативних показників діяльності суб'єктів господарювання. Визначення її рівня було і залишається предметом дискусії науковців і практиків. Найчастіше дискутуються питання, пов'язані з тим, які витрати включати в собівартість продукції, за якою ціною списувати на виробництво витрати сировини і матеріалів, за яким методом нараховувати амортизацію, як відносити на конкретний вид продукції непрямі витрати, як визначити величину трансакційних витрат, пов'язаних із збутом продукції, зокрема, зумовлені пошуком нових ринків збуту, збереженням/розширенням ринків продажу, наростанням конкуренції, підвищенням вимог споживачів/покупців, витрати, пов'язані з ризиком і не визначеністю, зокрема зумовлених воєнним станом. Проблемним є визначення собівартості продукції рослинництва оскільки її виробництво значною мірою залежить від якості ґрунту, а їх вирощування впливає на баланс в ньому поживних речовин. Все це підвищує необхідність поліпшення системи контролю за формуванням витрат і визначенням рівня собівартості, від чого залежить можливість підприємств маневрувати цінами, а отже реально впливати на конкурентоспроможність і ефективність виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Дотичність думок щодо визначення сутності поняття «аналітичний контроль» та його використання в наукових роботах з економічного контролю ми практично не зустрічаємо. Проте, застосування на практиці такого терміну, з відповідним його змістовим наповненням, забезпечило б, з одного боку, системне виявлення відхилень, зумовлених різними чинниками, з другого – підвищило б можливості фахівців, причетних до контролю формування витрат і визначення рівня собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції конкретніше оцінювати об'єкт контролю, що підвищило б обґрунтованість управлінських рішень. Питаннями теорії і практики контролю сільськогосподарського виробництва займаються багато відомих науковців, зокрема С.В. Бардаш, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, Є.В. Калюга, В.О. Шевчук та інші дослідники, проте визначені вище питання залишилися поза їх увагою.

Мета роботи полягає в розробці теоретичних підходів до визначення сутності поняття «аналітичний контроль», та практики його застосування, що підвищить дієвість контрольних заходів за формуванням витрат і калькулюванням собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції - визначального чинника конкурентоспроможності та ефективності їх виробництва.

Методи дослідження. Дослідження виконане з

використанням монографічного вивчення спеціальної літератури та практики контролю для обґрунтування підвищення результативності контрольної функції управління у забезпеченні ефективної виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств. Для досягнення поставленої мети використано методи системно-функціонального аналізу, зокрема порівняння, абстрактно-логічні, дослідження операцій, евристичні.

Результати дослідження. Більшість науковців, які досліджують контроль вважають його однією з основних функцій управління, яких, відомі вітчизняні і зарубіжні вчені: О. Гудзинський, П. Друкер, Й. Завадський, М. Мескон, Г. Файолі, А. Хедоурі та інші науковці, наводять від чотирьох до п'ятидесяти. Це пояснюється відсутністю чітких критеріїв добору класифікаційних ознак внаслідок чого спостерігається об'єднання в один клас різних за змістом понять, зокрема, виробничих/технологічних та управлінських функцій. З нашого погляду, критерієм поділу функцій є об'єкт і суб'єкт управління. Сутність запропонованого підходу до класифікації функцій підприємства та управління його діяльністю можна побачити з матриці, підметом якої є види діяльності підприємства і підприємство в цілому як об'єкт (виробнича, постачальницька, маркетингова, збутова, фінансова, соціальна, екологічна та ін.), а в присудку з позиції суб'єкту – функції та стадії управління. Використавши такий підхід, прийшли висновку, що основними функціями управління (з погляду суб'єкту та логіки розробки/корегування і реалізації управлінського рішення) є: планова, організаційна, керівництва, облікова, контрольна і аналітична. Кожна функція має чітке коло своїх можливостей «і правил реалізації», що багатьма авторами не враховується і можливості окремої функції, що розглядають, підсилюють за рахунок залучення можливостей інших функцій.

Дієвість кожної функції (а вони всі взаємопов'язані і взаємодіють між собою [1] підсилюється дотриманням стадій реалізації потенціалу функцій. Зокрема, планова функція передбачає визначення/уточнення загальних і часткових цілей підприємства (чи окремого виду діяльності), обґрунтування шляхів та засобів їх досягнення, що є основою розробки варіантів поточних, тактичних і стратегічних рішень та вибору альтернативного.

Організаційна функція покликана створити/врахувати умови для реалізації альтернативного рішення тобто забезпечити ресурсами, врегулювати виробничу чи інший вид діяльності з погляду дотримання вимог їх здійснення в оптимальному режимі, використовуючи при цьому наявні можливості і обмеження: вільне підприємництво, вертикальне і горизонтальне кооперування зусиль, зниження ризиковості, дотримання екологічних і соціальних вимог, охорони праці тощо.

Функція керівництва передбачає підбір такого фахівця/виконавця, який би організував колектив для розв'язання поставленого перед ним завдання, обрання лідера, здатного синхронізувати різнохарактерні

інтереси виконавців та цілей підприємства, забезпечити зайнятість працівників за високопродуктивною праці кожного члена колективу, створити належний мотиваційний механізм та мікроклімат.

Облікова функція покликана забезпечити управлінський процес необхідною інформацією, яка б найповніше відповідала запитам керівництва, контролерів і аналітиків. Вона повинна бути достовірною, відповідним чином систематизована як на рахунках бухгалтерського обліку, так і в різних видах звітності, яка є основним джерелом інформації для контролю і для мікро-, мезо- і макроекономічного аналізу діяльності підприємства чи окремого її виду.

Функція контролю, який може бути візуальним, як моніторинг за виконанням управлінських рішень в першу чергу за забезпеченням якості і дотриманням термінів виконання технологічних операцій, норм витрат насіння, добрив, кормів та інших видів сировини і матеріалів; обліковим – порівняння передбачуваних (нормативних, прогнозних, планових) результатів управлінських рішень з фіксованими обліково-звітними, відповідно обробленими даними і аналітичним – з оцінкою відхилень виконання (перевиконання/невиконання) управлінських рішень тобто деякою мірою із залученням можливостей аналітичної функції. Основними стадіями останньої є діагноз, за допомогою якого розпізнають/ідентифікують причини відхилень аналізованих явищ, процесів та результатів, систематизуючи за різними ознаками, що конкретизує їх оцінку, за якою роблять висновок про упущену вигоду (можливості), а в іншому – як потенційні загрози нормальній діяльності підприємства/окремого її виду, обґрунтовують багатоваріантні схеми усунення причин небажаного розвитку ситуацій/проблем (стадія синтезу). Маючи таку інформацію, на стадії прогнозу розробляють критерії оцінки, які б найповніше узгоджувалися з алгоритмами прогнозування досягнення цілей функціонування аналізованого об'єкту і орієнтували на розробку найреальніших сценаріїв/планів його розвитку.

Успішна реалізація всіх функцій може бути досягнута за умов дотримання технології реалізації можливостей кожної, що є основою оптимізації та обґрунтованості управлінських рішень, пов'язаних із витратами виробництва та результатами [2,3] за рахунок повнішого узгодження функціонування структурних елементів керованого об'єкту і продуманого управлінського впливу керівників на роботу центрів відповідальності, окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому.

Результати контрольних заходів дають підставу для висновку, що визначальним елементом сутності контролю є виявлення відхилень, використовуючи просте спостереження – візуальний контроль, облікову інформацію – обліковий/бухгалтерський контроль, оцінка відхилень – аналітичний контроль, в якому функція контролю збагачена можливостями аналітичної функції. Термін «аналітичний контроль» знайшов широке застосування в хімії, харчовій

промисловості та інших галузях і практично не використовується в економіці.

Підтвердженням парадигми, що сутність контролю полягає у виявленні відхилень є реалізація функцій форм контролю - ревізії, аудиту та й інвентаризації, яку також можна вважати формою контролю, оскільки вона передбачає встановлення відхилень між фактичною наявністю матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку, що є доказовим прикладом облікового/бухгалтерського контролю.

За результатами кількісно-якісного контролю відхилень витрат встановлюють наскільки вони суттєві/не суттєві, об'єктивні/суб'єктивні, ендогенні/екзогенні, вимірювані/невимірювані тощо. Для встановлення суттєвості відхилення матеріальних/вартісних витрат порівнюють фактичну кількість/суму із запланованими. Якщо є вихід продукції, то планові витрати корегують на обсяг фактично одержаної продукції. Зменшення фактичної кількості/суми порівняно з плановою вважається економією, а збільшення – перевитратою. Для оцінки суттєвості/не суттєвості відхилень застосовують різні підходи. Найпростішим, на думку багатьох науковців, є використання певної граничної величини, яку найчастіше виражають у відсотках. Так, є твердження, що відхилення фактичного рівня показника/індикатора від запланованого/нормативного до 3% можна вважати несуттєвим. Відхилення величиною 3-7% - істотним, що вимагає корегування окремих елементів витрат, а понад 10% - критичним, що може мати значні негативні наслідки. Тобто істотне і критичне значення відхилень слід вважати суттєвими.

Проте, для сільськогосподарського виробництва застосування такого підходу сумнівне оскільки ми маємо справу із різними живими організмами. Так, зменшення дози внесення добрив вважається негативним чинником. Проте, таке зменшення за недостатньої вологості ґрунту може мати позитивний вплив на кінцевий результат, тоді як збільшення доз внесення за таких умов призведе до невиправданих додаткових витрат і погіршення результату. До невірної висновку про суттєвість впливу може призвести і сучасна система обліку витрат [4], зокрема на збут окремих видів продукції [5]. Віднесення їх у фінансовому обліку на кінцевий фінансовий результат спотворює оцінку оскільки через значне подорожчання пального вартість логістики значно зросла. Не зважаючи, що такий розподіл здійснюють у системі управлінського обліку, вважаємо цього не досить, оскільки ця інформація розрахована на внутрішнього користувача і не завжди держава має об'єктивні дані для регулювання і підтримки виробництва тих видів продукції, які мають попит, зокрема на зовнішніх ринках.

Важливим чинником формування кінцевого результату, зокрема в рослинництві є дотримання оптимальних термінів виконання технологічних операцій. Для кожної сільськогосподарської культури ці терміни різні і загальним підходом до оцінки суттєвості можна вважати 1-2 дні. Забезпечення оптимальності термінів виконання технологічних

операцій важливе і для інших галузей сільського господарства, а також для переробної і харчової промисловості. [6] Досить специфічно проявляється цей чинник при реалізації продукції, який враховують при оптимізації ціни продаж і розробці заходів з підвищення ефективності виробництва. Тому оцінка впливу цього чинника на результат і буде визначати суттєвість/не суттєвість відхилення.

По різному оцінюються відхилення впливу на результат суб'єктивних і об'єктивних чинників. Якщо вчасно виявлено відхилення впливу суб'єктивного чинника, то в більшості на нього можна вплинути і звести вплив до не суттєвого і навпаки. Щодо впливу об'єктивних чинників (в сільськогосподарському виробництві це в основному природно-кліматичні умови), то вони, як правило, не піддаються регулюванню і зменшити негативний їх вплив на результати діяльності підприємства можна певними способами, зокрема розширенням площ захищеного ґрунту, застосуванням штучного зволоження, використанням спеціально виведених сортів сільськогосподарських культур, мінімізацією негативного впливу діяльності підприємств на навколишнє природне середовище тощо.

Є особливості оцінки впливу ендогенних та екзогенних чинників, оскільки не завжди є можливість визначити суттєвість відхилень за їх впливу, як було сказано щодо оцінки відхилень на кінцевий результат удобрення культур. Аналогічний підхід можна використати для оцінки відхилення врожайності культур за рахунок впливу якості ґрунту [7]. Якщо не забезпечити баланс внесення/виносу поживних речовин при вирощуванні сільськогосподарських культур, то прибавка урожаю буде за рахунок виснаження ґрунту, яку не можна оцінити позитивно, оскільки це суттєво погіршить його якість і негативно вплине на врожайність вирощування наступних культур. Досить не просто контролювати вплив екзогенних чинників: політичних, економічних, соціальних, технологічних, правових та екологічних, які характерні для зовнішнього середовища підприємства. Складність оцінки впливу найчастіше відбувається за відсутності інформації, а отже можливості виміру величини відхилення за їх впливу. Тому, частіше всього використовують якісний аналіз, зокрема метод PESTLE - аналізу. В цьому контексті появляється ще одна ознака характеристики відхилень – вимірювані і не вимірювані. До останніх можна віднести витрати зумовлені ризиками та невизначеністю умов діяльності підприємства, сервісом і гарантіями споживачам, врахуванням трансакційних витрат, які досить складно ідентифікувати [8]. Зауважимо, що, прийнявши невизначеність як ризик, є можливість хоч деякою мірою застосувати до оцінки відхилень кількісний аналіз. До речі, такий підхід оцінки результатів діяльності для прийняття управлінських рішень використовує вітчизняний аграрний бізнес в умовах війни.

Висновки. Аналітичний контроль як креативне поєднання знань і навичок фахівців обліку, контролю, аналітиків, керівників і технологів,

спрямоване на своєчасне, системне виявлення відхилень, що є передумовою об'єктивного оцінювання фактичних та деякою мірою можливих змін параметрів об'єкта контролю і прийняття обґрунтованих оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень з мінімізацією ризиків від їх реалізації та гарантією одержання передбачуваних результатів. Аналітичний контроль формування витрат диверсифікованого виробництва і визначення рівня комерційної собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції створює передумови для визначення об'єктивної величини кінцевих результатів випуску і реалізації продукції з максимальною економічною ефективністю. Подальші наукові дослідження повинні спрямовуватися на розробку методичних підходів з підвищення оперативності виявлення і якості оцінки відхилень витрат в розрізі окремих видів сільськогосподарської продукції, в першу чергу, зумовлених ризиками і невизначеністю, а також трансакційних витрат, величина яких постійно зростає. Це буде базою оптимізації управлінських рішень з підвищення окупності витрат інвестованих підприємством у виробництво агропродовольчої продукції.

Список літератури

1. Савчук В.К. Аналітичний синтез системоутворюючих функцій управління діяльністю підприємства. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: «Соціально-економічний розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення». Бережани: ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут», 2018.
2. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат/Гюнтер Фандель; пер. з нім. Під кер. І наук. Ред. М. Г. Грещака. Київ: Таксон, 2000. 520с.
3. Москаленко А.М. Механізм впровадження системи управління витратами. Агроекологічний журнал. 2021. №1.
4. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
5. Кобилінська Т. В. Дослідження логістичних витрат як інструменту досягнення економічної стійкості сільськогосподарських підприємств. Ефективна економіка. 2020. № 4.
6. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: підр. для ВУЗів. Київ: урожай, 1995. 328с.
7. Савчук В.К. Якісні параметри ґрунту – як чинник собівартості продукції рослинництва: «Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції». Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції. Київ: НУБіП України. 2019.
8. Садовська І.Б. Розвиток теорії, методології і практики управлінського обліку: інституціонально-інжинірингові аспекти. «Автораферат дисертації на здобуття ступеня доктора економічних наук. Київ: «ЦП «КОМПРИНТ», 2018, 39 с.

References (transliterated)

1. Savchuk V.K. (2018) Analitichnyj syntezy systemoutvoriuyuchykh funktsij upravlinnia diial'nistiu pidpriemstva. Materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii: «Sotsial'no-ekonomichnyj rozvytok ahrarnoi sfery: inzhenernoekonomichne zabezpechennia». Berezhany: VP NUBiP Ukrainy «Berezhans'kyj ahrotekhnichnyj instytut».
2. Fandel' H. (2000) Teoriia vyrobnyctva i vytrat/Hiunter Fandel'; per. z nim. Pid ker. I nauk. Red. M. H. Hreschaka. Kyiv: Takson, 520p.
3. Moskalenko A.M. (2021) Mekhanizm vprovadzhennia systemy upravlinnia vytratamy. Ahroekolohichnyj zhurnal. №1.
4. Derij V.A. (2009) Vytraty i dokhody pidpriemstv u systemi obliku i kontroliu: monohr. Ternopil': TNEU, «Ekonomichna dumka», 272p.
5. Kobylins'ka T. V. (2020) Doslidzhennia lohystychnykh vytrat iak instrumentu dosiahnennia ekonomichnoi stjivosti sil'skohospodars'kykh pidpriemstv. Efektyvna ekonomika. № 4.
6. Savchuk V.K. (1995) Analiz hospodars'koi diial'nosti sil'skohospodars'kykh pidpriemstv: pidr. dlia VUZiv. Kyiv: urozhaj, 328p.
7. Savchuk V.K. (2019) Yakisni parametru hruntu – iak chynnyk sobivartosti produktsii rosllynnytstva: «Bukhhalters'kyj oblik, opodatкування ta kontrol' v umovakh mizhnarodnoi ekonomichnoi intehratsii». Materialy vseukrains'koi naukovo-praktychnoi konferentsii. Kyiv: NUBiP Ukrainy.
8. Tsadov'ska I.B. (2018) Rozvytok teorii, metodolohii i praktyky upravlin's'koho obliku: instytutsional'no-inzhynirynhovi aspekty. «Avtoreferat dysertatsii na zdobuttia stupenia doktora ekonomichnykh nauk. Kyiv: «TsP «KOMPRYNТ», 39p.

Надійшла (received) 18.11.2022

Відомості про автора / About the Author

Савчук Василь Кирилович (Savchuk Vasyl) – д.е.н., професор, професор кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України; м. Київ, Україна; ORCID: 0000-0002-4261-3329; e-mail: savchukvk@ukr.net

Садовська Ірина Борисівна (Sadovska Iryna) – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки; м. Луцьк, Україна; ORCID: 0000-0002-7081-8524; e-mail: sadovska.iryana@vnu.edu.ua

Богданюк Олена Володимирівна (Bohdaniuk Olena) – к.е.н., доцент, доцент кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України; м. Київ, Україна; ORCID: 0000-0002-8354-9933; e-mail: bogdaniuk.o.v@nubip.edu.ua