

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ВДОВИН Михайло Ярославович

**Оперативний облік і аналіз витрат основної діяльності
сільськогосподарських підприємств / Operative accounting and
analysis of expenses of the agricultural enterprises core activity**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗзм-21
М.Я. Вдовин

Науковий керівник
к.е.н., доц. Гуменюк О.О.

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ _____ ” _____ 2018 р.

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ	7
1.1. Теоретичне обґрунтування оперативного обліку в інформаційній системі менеджменту	7
1.2. Оперативний економічний аналіз у системі управління сільськогосподарського підприємства	13
1.3. Класифікаційні характеристики оперативного економічного аналізу	21
Висновки до розділу 1	37
РОЗДІЛ 2. ОПЕРАТИВНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .	38
2.1. Загальні підходи до оцінки й оперативного обліку господарських процесів сільськогосподарського підприємства	38
2.2. Методологія оперативного обліку за елементами витрат та видами виробництв	50
2.3. Організація і методика калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств	67
Висновки до розділу 2	80
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ОПЕРАТИВНОГО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ	81
3.1. Структура системи оперативного економічного аналізу	81
3.2. Методологічні основи формування системи показників оперативного аналізу	92
3.3. Загальна характеристика та оцінка інформаційного забезпечення оперативного аналізу	99
Висновки до розділу 3	106
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	107
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	110

ВСТУП

Актуальність теми. Адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних бухгалтерських стандартів призвели до суттєвої перебудови методології бухгалтерського обліку, в тому числі й оперативного, і необхідності перегляду певних питань його організації, зокрема щодо обліку витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції. В цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, перш за все, в напрямі підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати на виробництво продукції з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає уточнення системи одержання інформації про виробничі витрати, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до калькулювання собівартості продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів оперативного та управлінського обліку.

Одержані протягом багатьох років теоретичні і практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Проте, дослідження діючої методики оперативного обліку виробничих витрат свідчать, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Залишаються невирішеними проблеми вибору найбільш оптимального методу

обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Крім того, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

Зміна методологічних засад формування в бухгалтерському обліку оперативної інформації про витрати підприємства, необхідність ретельного перегляду питань організації обліку витрат згідно вимог національних стандартів, існування певних проблем та потреба удосконалення діючої практики оперативного обліку витрат виробництва зумовили вибір теми магістерської роботи й основні напрямки досліджень.

Мета і задачі дослідження. Основною метою магістерської роботи є розробка та обґрунтування теоретично-методологічних, організаційних, методичних і практичних рекомендацій та пропозицій з удосконалення оперативного обліку та аналізу витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств у відповідності з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, використання яких сприятиме підвищенню ефективності розвитку аграрного виробництва, задоволенню суспільних потреб у його продукції, забезпеченню досягнення підприємствами достатнього рівня прибутковості і рентабельності їх діяльності.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні задачі:

- уточнення складу витрат основної діяльності сільгосппідприємств;
- обґрунтування економічної суті і значення виробничих витрат у системі бухгалтерського обліку;
- з'ясування визначальних критеріїв науково обґрунтованої системи класифікації виробничих витрат;
- вивчення особливостей аграрного виробництва та їх впливу на побудову обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- встановлення організаційно-методичних аспектів відображення витрат виробництва у системі первинних носіїв інформації;
- критична оцінка діючої методики калькулювання собівартості виготовленої продукції;

- обґрунтування реальних пропозицій щодо удосконалення методики оперативного обліку виробничих витрат.

Об'єктом дослідження є система обліку й аналізу Товариства з додатковою відповідальністю «Медобори» с. Зелене Гусятинського району Тернопільської області.

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційно-методичні питання побудови оперативного обліку та аналізу витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. При підготовці магістерської роботи використано наступні методи: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис і відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу.

Наукова новизна одержаних результатів. У магістерській роботі теоретично обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики та організації оперативного обліку та аналізу витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

У процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

- уточнено поняття витрат виробництва, їх суті і значення в системі оперативного обліку агропромислового підприємства;
- розглянуто організаційно-методичні аспекти відображення витрат основної діяльності у системі первинних носіїв інформації;
- досліджено існуючі методи обліку виробничих витрат, проведено їх критичний аналіз;
- удосконалено загальну методологію обліку витрат основної діяльності;
- запропоновано один із можливих варіантів поєднання аналітичних прийомів і напрямів проведення аналізу виробничих витрат.

Практичне значення отриманих результатів. Результати досліджень, викладені у магістерській роботі, оптимізують організаційні та методичні підходи функціонування оперативного обліку та аналізу витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

1.1. Теоретичне обґрунтування оперативного обліку в інформаційній системі менеджменту

Ефективна діяльність підприємства у багатьох випадках залежить від рівня організації роботи його підрозділів та координації в часі всіх стадій виробничого процесу: від підготовки виробництва та матеріально-технічного постачання до реалізації продукції. Виконання даних завдань забезпечує раціональна система управління на підприємстві. Проте, жоден керівник не може приймати ефективні управлінські рішення без повної та своєчасної інформації про виробничо-господарську діяльність свого підприємства.

Несвоєчасно прийняте та реалізоване управлінське рішення щодо організації та технології виробництва, роботи персоналу чи процесу постачання призводить до великих втрат, в той час, як ефективно організована система оперативного управління дозволяє уникнути багатьох витрат та знизити собівартість виробництва. Це стосується не лише виробничих підприємств, а й інших суб'єктів господарювання.

Основу інформаційної бази оперативного управління формує оперативний облік. Він охоплює практично всі аспекти роботи підприємства, і в переважній більшості випадків прийняття оперативного управлінського рішення ґрунтується на його даних. Саме тому, від якості та своєчасності надання оперативної інформації залежить ефективність подальшої роботи підприємства. Витрати основної діяльності сільськогосподарського підприємства складають базове ядро оперативного обліку.

Оперативний облік широко використовується у практиці вітчизняних підприємств, у той час, як його теоретичні основи не є достатньо сформованими та потребують подальшого вдосконалення. З огляду на вищезазначене, питання теоретичного обґрунтування оперативного обліку як автоном-

ної складової інформаційно-облікового забезпечення управління є досить актуальним.

Попри актуальність даної проблеми на її вирішення спрямовано небагато наукових досліджень. Авторами цих досліджень є Б. І. Валуєв, В. М. Жук, І. І. Каракоз, С. А. Кошкарів, М. В. Кужельний, Ю. А. Кузьмінський, М. С. Палюх, І. Г. Ушачов, П. Я. Хомин, С. І. Шкарабан.

Науковці здебільшого звертали увагу на вивчення суті, завдань та методів оперативного обліку, досліджували теоретико-історичні аспекти його розвитку. В окремих наукових працях розглядалось функціонування оперативного обліку у взаємозв'язку із оперативним аналізом та контролем. Отримані результати є основою подальшого вивчення оперативного обліку, уточнення та конкретизації його місця в інформаційній системі управління з урахуванням вимог ринкової економіки та комп'ютеризації обліку.

З огляду на вищезазначене, необхідність оперативного обліку в сучасних умовах господарювання не викликає сумніву, проте аналіз наукових праць засвідчив відсутність комплексних досліджень із даної теми, залишаються недостатньо дослідженими його теоретичні, методологічні та організаційні засади, а в деяких публікаціях взагалі ставиться під сумнів існування оперативного обліку або наголошується про його зникнення.

В умовах ринкової економіки об'єкти менеджменту, особливо виробничо-господарської спрямованості, повністю залежать від стану ринку. Відсутність необхідної інформації, використання неточних або неактуальних даних можуть призвести до серйозних економічних прорахунків. Тому метою використання інформації є зменшення невизначеності у процесі вироблення й прийняття управлінських рішень. Щоб ефективно функціонувати, необхідно всебічно володіти інформацією, яка характеризувала б, з одного боку, виробничо-господарську та іншу діяльність керованого об'єкта (це внутрішня інформація), а з іншого – стан зовнішнього середовища, яке безпосередньо чи опосередковано впливає на даний об'єкт (зовнішня інформація).

Основу внутрішньої інформації формує система обліку.

Термін «система» використовується в широкому плані і тлумачиться по-різному. Найпоширеніше тлумачення цього терміну таке: під системою розуміють єдність, що складається з численних взаємопов'язаних і взаємозалежних частин (елементів), кожна з яких додає дещо конкретне до унікальних характеристик цілого. Тобто йдеться про систему як сукупність окремих частин, що становить єдине ціле, спрямоване на досягнення однієї мети. Відомо, що елемент системи обліку, який забезпечує менеджмент підприємства необхідною інформацією, прийнято називати управлінським обліком.

Сучасний менеджмент розділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні та стратегічні (довгострокові, перспективні). Управлінський облік допомагає здійснювати постійний контроль за досягненням як оперативних, так і стратегічних цілей підприємства. Відповідно, систему управлінського обліку можна розподілити на дві складові:

- оперативний управлінський облік;
- стратегічний управлінський облік.

При цьому варто зазначити, що оперативна управлінська інформація в більшості випадків слугує базою для формування інформації в стратегічному управлінському обліку.

Для об'єктивного визначення суті оперативного обліку необхідно перш за все розкрити поняття «оперативний» та проаналізувати основні теоретичні підходи науковців до цієї проблеми.

Оперативність в обліку полягає в його здатності безпосередньо в процесі виробництва щоденно відображати всі господарські процеси та явища, які відбуваються на підприємстві.

М. В. Кужельний надає оперативному обліку визначальну роль: оскільки на підставі інформації саме оперативного формуються дані бухгалтерського, внутрішньогосподарського, статистичного обліку та складається звітність. Саме оперативний облік може дати швидку інформацію керівництву, або державним контролюючим органам про хід

виконання певних фактів фінансово-господарської діяльності як підприємства, так і по галузі, країні в цілому.

Хоча у деяких аспектах варто не погодитись з автором, адже створити систему надання оперативної інформації в цілому по державі, чи навіть по галузі – надзвичайно складне завдання.

В. В. Сопко основною функцією цього виду обліку вважає інформаційну. Інформаційні потреби щогодинного, щозмінного та щодобового управління, коли необхідне гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінка ходу робіт, забезпечуються оперативним обліком.

Таку думку підтримує І. Г. Ушачев. В структурі рішень, які приймаються керівником, на першому місці – оперативні та поточні питання, питома вага яких складає майже 90% робочого часу. Зменшення їх питомої ваги дозволило б керівникам приділяти більше уваги перспективному розвитку господарств.

Окремі автори ототожнюють оперативний облік з первинним, аргументуючи це тим, що він ведеться, як правило, в натуральному вираженні, тому його показники в основному не є зіставними, що робить неможливим їх подальше поєднання.

З цим твердженням варто не погодитись з декількох причин:

- в оперативному обліку досить часто доцільно використовувати вартісні показники, в результаті чого можна уникнути дублювання інформації і використовувати оперативний облік як інформаційну базу для бухгалтерського;

- дані оперативного обліку у деяких випадках не підтверджуються документально і можуть бути лише наближеними до фактичного їх значення. Це здійснюється з метою надання вчасної оперативної інформації.

Цікаву думку висловлює В. Ф. Палій, який основною рисою оперативного обліку вважає його спрямованість на відображення конкретної операції. Операція – дія, яка спрямована на досягнення визначеної мети в процесі господарської діяльності. Після закінчення операції інформація оперативного

обліку втрачає свою актуальність. Варто зазначити, що в такому випадку буде знижуватись ефективність ведення цього виду обліку, тому раціональна його методика і організація повинна забезпечити використання даних оперативного обліку і після завершення конкретної операції.

Попри розбіжності в трактуванні поняття «оперативний облік» різними авторами, можна виділити основну його характерну рису: інформація оперативного обліку використовується, як правило, у системі прийняття управлінських рішень.

Отже, оперативний управлінський облік можна визначити як інтегровану внутрішню систему поточного спостереження, передачі та обробки інформації про окремі господарські операції в процесі їх безпосереднього здійснення.

Основна мета оперативного обліку – забезпечення менеджерів інформацією про поточні результати виконання господарських операцій та діяльність структурних підрозділів підприємства для прийняття оперативних і тактичних управлінських рішень.

Відповідно до поставленої мети можна виділити основні завдання оперативного обліку:

- надання необхідної інформації з метою контролю й аналізу виконання планів;
- найбільш повне, точне і своєчасне (за ходом виробництва) відображення наявності, стану, руху і змін трудових і матеріально-технічних ресурсів, випуску, відвантаження і реалізації продукції у заданому асортименті, за обсягами і термінами, облік розрахунків з постачальниками і покупцями тощо;
- узагальнення даних оперативного обліку, створення інформаційної бази для бухгалтерського обліку.

Жодна з функцій оперативного управління не зможе бути реалізована в повній мірі без необхідної оперативної інформації. Для надання такої інформації в системі оперативного обліку формують звітні дані в режимі

реального часу. При цьому, основними методами є документація, спостереження, інвентаризація; оцінка об'єктів оперативного обліку (у різних вимірниках); система групування об'єктів обліку; внутрішня оперативна звітність.

Отже, система оперативного управлінського обліку надає можливість оперативно в ритмі виробництва одноразово збирати з єдиних джерел достовірну фактичну інформацію з виробничих ланок, робочих місць робітників тощо; обробляти її разом з умовно-постійною інформацією таким чином, щоб одержати в максимумі результатну інформацію і якою в такому ж ритмі задовольняти, з одного боку, всі оперативні та інші потреби менеджерів різних рівнів, а з іншого – передавати цю інформацію для подальшого використання фахівцями та для архіву.

Ефективність функціонування на підприємстві системи оперативного обліку визначається багатьма факторами. Хоча інформація не гарантує отримання нової вартості, проте її відсутність призводить до великих економічних втрат.

Зокрема М. С. Пушкар зазначає, що ефективність системи обліку можна оцінити величиною втрат, про які ця система сигналізує. Система обліку тим ефективніше працює, чим більше число потреб включає в інформаційне середовище і більше число споживачів обслуговує.

Оперативний облік є частиною загальної облікової системи підприємства та однією з функцій оперативного управління. Він створює необхідну інформаційну базу, і в багатьох випадках інші види обліку не здатні виконувати такі завдання. Запровадження його на підприємстві дозволяє значно зекономити час на прийняття управлінських рішень, так, як основна мета цього обліку – надання оперативної, практично в режимі реального часу інформації про господарські процеси та операції підприємства.

1.2. Оперативний економічний аналіз у системі управління сільськогосподарського підприємства

Характерною вимогою до підприємницького управління є швидка реакція на наявні можливості, тобто виявити проблеми раніше, ніж вони виникнуть. Це потребує впровадження формалізованого оперативного управління, метою якого є забезпечення постійної ефективності реалізації цілей господарської одиниці.

Успіх такого управління багато в чому визначається мірою здорового глузду, який проявляється у прийнятті управлінських рішень оперативного характеру. Щоденно на кожному рівні управління приймається дуже багато рішень. Щоб цей процес здійснювався в режимі попередження помилок, потрібно створити для цього відповідну методологічну основу. Важливою її складовою частиною є оперативний аналіз постійних і ситуаційних господарських процесів, а також ситуаційних відмінностей, що ґрунтуються на основі економічної діагностики, принципи якої можуть бути сформульовані відповідно до сучасного рівня знань та можливостей комп'ютерної техніки.

Незважаючи на значимість і результативність оперативного економічного аналізу для виробництва й управління, не всі його аспекти опрацьовані та відповідають вимогам сучасного управління. В умовах широкого впровадження економічних методів господарювання він повинен забезпечити органи управління інформацією, яка дає змогу приймати ефективні рішення будь-якого роду стосовно запобігання відхилень від передбачених параметрів в умовах визначеності, невизначеності, ризику та конфлікту, активно втручатися в ритм виробничих процесів і постійно змінюваних господарських ситуацій з метою удосконалення останніх та усунення “вузьких місць”; своєчасно вносити корективи в плани і завдання, вибирати найбільш оптимальні варіанти розв'язання проблем, сприяти зменшенню ризику, пов'язаного з вибором неправильного управлінського рішення щодо господарських процесів і непередбачених ситуацій;

забезпечити гнучкість в управлінні, можливості швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища, не втрачати нових можливостей, які забезпечуються інноваціями та ринком і, як результат, підвищити якість й ефективність управління.

Особливо велике значення має оперативний економічний аналіз і використання його результатів у тих галузях виробництва, де на процес досягнення наміченої мети впливають природно-кліматичні та інші стохастичні фактори, тобто де процес прийняття рішень пов'язаний з об'єктивним ризиком.

Це в першу чергу стосується рослинництва і тваринництва. Тут своєчасні, точні, науково обгрунтовані аналітичні оцінки і заходи оперативного впливу особливо важливі внаслідок специфічних, тільки їм притаманних особливостей здійснення процесів відтворення.

Основні з них зводяться до наступного:

– своєрідність головного виробничого ресурсу – землі. На відміну від інших виробничих ресурсів, які в процесі виробництва постійно зношуються, земля при правильному її використанні підвищує родючість, а разом з тим свою вартість і ціну, а також всього виробничого капіталу. Це потребує постійного спостереження за ходом виконання агротехнічних заходів як з кількісного, так і з якісного боку та розроблення ефективного механізму пошуку резервів раціонального й ефективного використання землі. У процесі використання землі виникають земельні відносини, які є необхідною умовою та складовою виробничих відносин;

– тривалість періоду виробництва, яка зумовлює тривалість обороту засобів. У рослинництві робочий період не збігається із періодом виробництва. Він складається із часу, коли процес відбувається під впливом праці людини та природних факторів. Виробничі витрати здійснюються тривалий час, причому дуже нерівномірно, для нього характерний розрив між періодами виконання технологічних процесів і виходом продукції, що не дає змоги співвимірювати витрати протягом року з виходом продукції. Тому з

метою контролю за формуванням витрат необхідно робити їх поопераційний аналіз, у процесі якого по мірі здійснення витрати співвимірюватимуться з обсягом робіт. У тваринництві (вирощування молодняка) робочий період довготривалий. Однак впровадження більш скороспілих порід, поліпшення умов утримання худоби та інші фактори сприяють скороченню робочого періоду. Зменшення часу обороту сприяє зниженню витрат на одиницю продукції. Чим коротший даний період, тим менша річна потреба в засобах. Це потребує постійного аналізу дотримання зоотехнічних вимог, технології вирощування та порівняння витрат і приросту;

– залежність технологічного процесу від природних умов. Виробничий процес здійснюється поза приміщенням, тому внаслідок відомих причин зазнає впливу непередбачених факторів (природно-кліматичних, екологічних). Суттєвою особливістю цих факторів є випадковий характер їх впливу (інколи дуже значний) на умови й результати сільськогосподарського виробництва. Наперед передбачити й точно врахувати їх вплив у планово-економічній та управлінській діяльності в даний час неможливо. Отже, вони породжують невизначеність (відсутність вичерпної інформації про зовнішній фактор функціонування соціально-економічної системи), яка спричиняє невизначеність результатів і є джерелом ризику, останній є причиною відхилення від мети, для досягнення якої приймаються рішення. Тому лише за допомогою ситуаційного оперативного аналізу можна визначити залежність витрат і результатів виробництва від випадкових характеристик погодних умов та накреслити заходи щодо маневрування ресурсами між структурними підрозділами з метою виконання плану робіт якщо не в оптимальні строки, то хоча б у допустимі (недотримання цих строків призведе до втрат урожаю та зниження якості продукції).

Таким чином, оперативний економічний аналіз в кожній конкретній ситуації з урахуванням фактора невизначеності збалансовує множину взаємопов'язаних варіантів організаційних, технічних і технологічних рішень, які реалізуються, організовує управління випадковими виробничими

процесами за рахунок гнучкого маневру при виборі рішень, який враховує можливість взаємозамінних проміжних цілей;

– внутрішнє споживання значної частини продукції. Вироблена продукція рослинництва використовується у наступному виробничому процесі (насіння, садивний матеріал, корми, поголів'я на відтворення й розширення стада). Тваринництво справляє великий вплив на розвиток землеробства, а також і на розвиток всього АПК. Без цієї галузі не можна раціонально використовувати побічну продукцію рослинництва, переробних підприємств як дешевий корм для тварин. Тому за допомогою оперативного економічного аналізу можна виявити раціональні шляхи використання продукції на внутрішнє споживання, нераціональне використання веде до зменшення рівня товарності її, погіршення фінансового стану підприємства.

Необхідність оперативного аналізу в сільськогосподарському виробництві визначається також передумовами організаційного й соціально-економічного характеру:

— зміна форми власності та запровадження приватної власності забезпечує суб'єкту господарювання як юридичне право, так і фактичну можливість розпоряджатися конкретним об'єктом власності, використовувати, впливати на нього бажаним чином в міру потреби, тобто управляти власністю. Приватна власність та управління взаємопов'язані: управляючи власністю, власник реалізує своє право власності самостійно або через найманий апарат. Почуття власника та страх повної втрати власності є спонукаючим мотивом до примноження власності та вдосконалення управління нею. Якість вироблення відповідних рішень з управління кожним об'єктом власності повною мірою залежить від обґрунтування й аналізу сукупності параметрів, які б задовольняли власника, забезпечували реальність їх реалізації. Об'єктами аналізу власності є майно господарської одиниці (земля, природні ресурси, засоби виробництва), товари, цінні папери, а також відносини між власниками, які виникають у процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання об'єктів власності. Його завданням є

виявлення резервів примноження власності за рахунок ефективності використання об'єктів власності та зменшення ризику. Ступінь ризику власника й величина його доходу знаходяться у прямо пропорційній залежності від частки його вкладу та участі у формуванні об'єкта власності. Тому власність породжує економічний інтерес, який спонукає власника здійснювати аналіз. Тільки аналіз може збалансувати співвідношення між цими показниками і допомогти власнику усвідомити в економічному плані свої можливості й наслідки діяльності, створити передумови для повнішого використання власних прав;

— управління життєвим циклом підприємства, рухом власності на різних фазах життєвого циклу його. “Ринкова економіка характеризується постійним переходом власності із рук в руки, її злиттям, розподілом, нарощуванням або зменшенням внаслідок ринкової конкуренції та переливанням капіталів.

Отже, всі управлінські рішення, які приймаються на підприємстві мають точки дотику з власністю, тому виникає об'єктивна потреба в оперативному аналізі змін власності на різних фазах життєвого циклу підприємства.

Це потребує оцінки вартості діючих підприємств. Проведення такої оцінки ґрунтується на принципі безперервності (тобто його діяльність триватиме далі) [97], що узгоджується з теорією перетворення, відповідно до якої підприємство може управляти своїм життєвим циклом. Причини спадів і банкрутств закладені в передумовах, які лежать в основі важливіших рішень, що приймаються керівництвом підприємства. Багато керівників концентрують увагу на скороченні витрат, що пов'язані з виробничою діяльністю підприємства і вважають, що нововведення супроводжуються великим ризиком. Звичайно, нововведення пов'язані з ризиком, але відмова від них ще більше ризикована. Отже, керівництво господарської одиниці з допомогою аналізу показників, які характеризують її вартість, має виробляти своєчасні управлінські рішення для управління власністю на різних фазах життєвого

циклу підприємства, а у випадку необхідності виявляти внутрішні резерви збільшення вартості (ефективне використання власності, адаптація підприємства до зовнішнього середовища) й ефективного проведення процедур реорганізаційного характеру;

— реформування внутрішньогосподарських відносин, що має на меті перебудову економічних відносин на селі, створення умов для високопродуктивної праці, де на зміну обмежень з боку вищих органів приходить самостійність господарських одиниць та їх структурних підрозділів із багатьох питань: при виборі ресурсів виробництва та його організації, виборі ринку збуту, встановленні цін, формуванні витрат, обсягів продукції, виборі номенклатури й асортименту продукції, а як плата за цю самостійність – можливість нестійкого фінансового стану і банкрутства. Обов'язковою умовою такої самостійності є самоуправління, яке ґрунтується на оперативному економічному аналізі. Він має забезпечити можливості оцінки кожної виконаної на підприємстві господарської операції з точки зору вигідності та можливості функціонування в межах економічної сфери, гнучко реагувати на зміну ситуації, зменшувати частку ризику. Тут знання методів і набуття навиків оперативного економічного аналізу – обов'язкова вимога до всіх, хто бере участь в управлінні та господарських процесах підприємства або його структурних підрозділів;

— виникнення альтернативних форм власності, яке супроводжується децентралізацією системи управління АПК, перенесенням центру ваги на мікрорівень безпосередньо до процесів виробництва й обміну, пробуджує активність сільськогосподарських товаровиробників, зацікавленість у збереженні майна господарської одиниці та результатах роботи, відповідальність і соціальну справедливість у розподілі. Тут оперативний аналіз із вилученої процедури перетворюється у першу життєву необхідність і набуває нового змісту;

— введення у практику внутрішньогосподарських відносин принципово нового економічного механізму господарювання, який би охоплював

виробничі, економічні й соціальні аспекти, неможливе без повсюдного впровадження однієї із дієвих його складових частин — оперативного аналізу. Він дає змогу активно вивчати зовнішньоекономічне середовище та його вплив на параметри господарської діяльності, становлення ефективного сільськогосподарського виробництва, виявити шляхи реалізації головної мети господарської одиниці — одержання максимально можливого прибутку, тобто виробництва продукції й послуг, які реалізуються (задовольняють суспільні потреби), збалансувати інтереси товаровиробника і держави, удосконалити механізм регулювання ринкової системи. Тільки аналіз може дати оцінку використання елементів економічного механізму на практиці та сприяти вдосконаленню останнього з метою пристосування до потреб оперативного управління підрозділами і всередині них;

– наявність ринкового механізму реалізації системи відносин власності — конкуренції. Конкуренція є об'єктивним регулятором збалансованості попиту та пропозиції, суспільних потреб і виробництва, узгодження інтересів відособлених виробників в умовах розвиненого поділу праці, функцією формування ринкової ціни, визначає становище виробників і споживачів, їхні можливості, причини, умови й фактори перерозподілу самої власності. Вона є потужним чинником росту ефективності виробництва, але за умови постійного дослідження її. Тому тільки оперативний аналіз може забезпечити постійний контроль динаміки ринку, рівня і специфіки конкуренції між виробниками товарів-аналогів, постачальниками, посередниками та споживачами, дослідити, яка частина продукції і яким чином буде використана, якою мірою і в який період часу.

Оскільки не можна з упевненістю наперед спрогнозувати кон'юнктуру ринку, виникає необхідність вироблення критеріїв оперативного прийняття рішень тактичного і стратегічного плану, вибору альтернативних рішень у сфері довго- та короткострокової діяльності. Тут завданням аналізу є пошук шляхів забезпечення стійких конкурентних переваг господарської одиниці на всіх напрямках діяльності, створення продукції, яка за своїми споживчими

властивостями максимально відповідає запитам споживачів, тобто конкурентоспроможності, адже конкуренція – це стан взаємовідносин, за якого відбувається вільне, повне й достовірне зіставлення всіх суб'єктів господарювання у плані як пропозиції, так і попиту на товари та послуги, засоби виробництва і капітал.

В умовах цінової конкуренції постійний аналіз витрат має забезпечити можливості пошуку резервів їх зниження й реалізації виробленої стратегії як головного фактора одержання додаткового прибутку та зниження цін на цю продукцію без зміни її асортименту і якості.

Нецінова конкуренція вимагає виявлення резервів змін властивостей продукції, надання продукції зовсім нових якостей, створення нової продукції для задоволення потреб, що раніше не існували, обґрунтування властивостей товару, які є символом престижу, створення послуг, які сприяють реалізації товару (реклама, демонстраційна торгівля).

Головними передумовами конкуренції є економічна відособленість виробничих одиниць, самостійність і незалежність у своїх рішеннях споживачів, свобода вибору напряму підприємницької діяльності, партнерів для придбання у них засобів виробництва для власного бізнесу, сировини тощо. Суб'єкти господарювання нічим не зв'язані, крім природоохоронних та деяких інших норм у виробництві продукції, у виборі технології, організації та управління. Вони діють у ринковому середовищі серед собі подібних і в реалізації своїх рішень можуть бути у стані суперництва з ними. Одержати перемогу в конкурентній боротьбі може тільки той товаровиробник, хто постійно вивчає господарську діяльність підприємств-конкурентів і своєчасно впроваджує передовий досвід.

Учасники вітчизняного ринку починають усвідомлювати сутність конкуренції, але в Україні вже налічується дуже багато сільськогосподарських підприємств, які на собі відчули її дію. Крім того, на даному етапі економічного розвитку український ринок перенасичений продукцією аграрного виробництва та її переробки іноземних компаній, з

якими вітчизняним виробникам конкурувати складно. Вирішити цю проблему можна тільки з допомогою аналізу конкурентоспроможності товару. Аналіз допоможе встановити, які заходи необхідно здійснити в кожній господарській одиниці, щоб успішно конкурувати з іноземною продукцією на внутрішньому ринку, як передбачити успіх товару на ринку, як застрахувати його від відсутності попиту, як привернути увагу до виробленої продукції. Тільки за умови опрацювання науково обґрунтованих рішень підприємство може бути рівноправним учасником на ринку, виробляти конкурентоспроможні види продукції. У свою чергу це забезпечить досягнення головної мети господарської одиниці – одержання достатнього прибутку і виживання в жорстких ринкових умовах.

1.3. Класифікаційні характеристики оперативного економічного аналізу

Вивчення об'єктивної необхідності аналізу в оперативному управлінні дозволило зробити висновок, що оперативний економічний аналіз — це неперервне дослідження об'єкта в момент впливу на нього, спрямоване на оцінювання, діагностику та пошук нових можливостей у досягненні мети і формулюванні нових критеріїв для модифікації й переорієнтування (коригування) оперативних планів у випадку зміни впливу зовнішнього та внутрішнього середовища з метою вироблення дієвих ефективних управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту й ризику. Для вирішення вищезазначеної проблеми та розкриття змісту оперативного економічного аналізу його потрібно класифікувати за такими ознаками: функціональним призначенням, характером регульованого об'єкта, повнотою охоплення проблем дослідження, сферою дослідження, суб'єктами.

Метою попереднього оперативного економічного аналізу є пошук можливостей реалізації довгострокової стратегії на основі постійного виявлення й обґрунтування об'єктивних шляхів досягнення кінцевої мети як

в умовах визначеності, так і невизначеності, а також забезпечення механізму контролю за тим, наскільки господарські процеси та їх результати відповідають пунктам стратегічного плану. Попередній оперативний економічний аналіз є методологічним підґрунтям розроблення реальних оперативних планів на основі пізнання майбутнього, минулого і теперішнього. Він обґрунтовує значення показників у найближчому майбутньому (в коротко-строковому періоді) з огляду на стратегічну мету та зміни зовнішнього й внутрішнього середовища і цим збалансовує мету господарської одиниці із засобами її реалізації. Його результат – визначення часових рамок, в яких має бути виконана певна робота, обґрунтування критеріїв її оцінки, тобто розроблення оперативних планів у розвиток стратегічних – з урахуванням змін зовнішнього і внутрішнього середовища, імовірнісні оцінки факторів, які впливають на мету, і визнання очікуваних значень показників.

Оціночний оперативний економічний аналіз – це суцільне безперервне дослідження ходу досягнення визначеної мети для прийняття економічно обґрунтованих виважених управлінських рішень, тобто мотивований вибір одного з альтернативних варіантів рішень. Він має забезпечити виявлення і розв’язання виникаючих проблем раніше, ніж вони переростуть у великі проблеми або кризові ситуації, шляхом постійного контролю за процесом виконання оперативних планів, своєчасного виявлення причин відхилень показників від регламентованого рівня, вироблення коригувальних заходів, спрямованих на досягнення цілей та реалізацію планів.

Перевагою оціночного аналізу є те, що він різко збільшує оперативність вироблення управлінських рішень за рахунок скорочення обсягів щоденної інформації (забезпечує управління за відхиленнями), диференціює відхилення за ступенем їх значимості з огляду на конкретні умови. Своєчасне виявлення відхилення від встановлених параметрів, які сигналізують про недоліки та неузгодженості стосовно регульованого об’єкта, дасть змогу з’ясувати їх причини і винних осіб та розробити систему заходів, спрямовану на термінове усунення цих відхилень.

Діагностичний оперативний економічний аналіз спрямований на своєчасне виявлення ознак невідповідності між фактичним і регламентованим станом (рівнем) регульованого об'єкта.

Організація даного виду аналізу ґрунтується на існуванні причинно-наслідкових взаємозв'язків між господарськими явищами. Сутність їх зводиться до того, що, по-перше, існують причини будь-якого явища, а по-друге, – відповідні умови, необхідні для його здійснення, тобто в даному випадку вони є наслідком. Втрати та непродуктивні витрати є наслідком тих або інших господарських операцій, тому їх виникненню передують конкретні причини. Дія певної причини не завжди призводить до одного і того ж наслідку. Це зумовлюється наявністю третьої складової — причинно-наслідкового взаємозв'язку. При цьому в процесі діагностичного аналізу необхідно виявити умови, що посилюють дію причин виникнення втрат, а також умови, які зводять причини до нуля.

Для вироблення управлінських рішень, які б попереджували утворення втрат і непродуктивних витрат, необхідно детально вивчати ознаки, які характеризують можливі втрати і неперервно контролювати їх (так, перевитрата технологічних матеріалів свідчить про те, що будуть допущені їх втрати); неякісно виконана одна технологічна операція, наприклад оранка, сигналізує про те, що неякісно буде виконана наступна – сівба. Отже, на початковій стадії аналітичного процесу з'ясовується їх безсумнівна наявність. У процесі аналітичного дослідження детально вивчаються причини виявлених втрат і непродуктивних витрат, умови, що призводять до виникнення втрат та їх існування. Вагомою передумовою вивчення ознак втрат і непродуктивних витрат технологічних ресурсів є їх науково обґрунтована класифікація, яка використовуватиметься як засіб встановлення зв'язків між ними і орієнтиру в розмаїтті ознак втрат і відповідних об'єктів. Ознаки втрат при цьому можна розділити на дві групи: 1) явні та 2) неявні.

Явні ознаки існують у вигляді готових техніко-економічних показників (рекламації на продукцію, акти на роботи, виконані з браком). Неявні –

можуть бути виявлені за допомогою спеціальних розрахунків. Ґрунтовному виявленню ознак, які можуть характеризувати неявні втрати або можливості їх виникнення, сприяє взаємозв'язане й взаємообумовлене вивчення показників, що характеризують діяльність кожного центру відповідності.

Отже, діагностичний аналіз має профілактичний характер і націлений на усунення окремих ознак, що передують неузгодженостям при виконанні виробничих процесів на регульованому об'єкті. З'ясування типових ознак, притаманних конкретному порушенню і найбільш суттєвих для даного періоду, дасть змогу чітко й точно встановити характер порушень без великих затрат часу і коштів, зосередитися на головному, створити інформаційне забезпечення аналізу на базі релевантної (суттєвої для даної проблеми на даному проміжку часу) інформації. Нерелевантна інформація не збільшує якості аналітичних досліджень, а навпаки, час, затрачений на її перетворення, призводить до втрати оперативності управлінських рішень. Запізнілі рішення не є корисними, а іноді й шкідливими, тому що регульований об'єкт через певний проміжок часу ще більше відхилиться від регламентованого рівня, отже система заходів, спрямована на приведення його до регламентованого стану, повинна бути іншою, тобто дослідження мають здійснюватися для конкретного проміжку часу, визначеного заданою проблемою. Своєчасно визначаючи успіхи й невдачі господарської одиниці та їх причини, діагностичний аналіз дає змогу досить швидко адаптуватися до динамічних вимог і змін зовнішнього оточення, чим створює можливості для досягнення мети в умовах невизначеності.

Методика аналізу і прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності має теоретичне обґрунтування. Проте, на практиці формалізовані алгоритми аналізу використовуються досить рідко. Складність тут полягає в неможливості оцінити ймовірність наслідків. Як критерії використовуються: максимін (максимізація мінімального прибутку); мінімакс (мінімізація максимальних витрат); максимакс (максимізація максимального прибутку).

Головна мета діагностичного аналізу полягає у виявленні причинно-наслідкових зв'язків між подією, яку необхідно продіагностувати, та

кінцевим результатом виробництва. Методику даного виду аналізу можна продемонструвати на прикладі виявлення таких зв'язків між поставкою матеріалів нижчої за регламентований рівень якості та результатами даної поставки.

Діагностичний аналіз забезпечує можливості попередження відхилень, запобігає причинам їх виникнення і за рахунок цього створює передумови для впровадження “управління за збуреннями”.

Кожен із вищезазначених видів оперативного економічного аналізу має право на самостійне існування, однак вони взаємопов'язані, розвивають і доповнюють один одного.

Для вироблення науково обґрунтованих своєчасних управлінських рішень щодо швидкозмінних і регулярно повторюваних операцій в господарській діяльності, а також ситуаційного характеру в системі оперативного економічного аналізу потрібно виділити постійний та ситуаційний аналіз.

Об'єктом дослідження постійного оперативного аналізу є регулярно повторювані операції типових господарських процесів, які не змінюються досить часто у довгостроковому періоді. Їх дослідження здійснюється за попередньо розробленою методикою оперативного аналізу. Розвиток цих процесів заздалегідь передбачається планом. У процесі аналізу здійснюється контроль за рівнем досягнення мети, якщо виявляються відхилення, з'ясовуються їх причини, будується факторна система, кількісно вимірюється вплив факторів на зміну результативного показника, виявляються внутрішні невикористані резерви, розробляються альтернативні варіанти рішень й вибирається оптимальне, яке може бути інструментом впливу на господарські процеси з метою скерування їх у запланованому напрямі, або коригувальним засобом мети, якщо під впливом зміни об'єктивних чи суб'єктивних факторів вона стає недосяжною або потребує модифікації. Дані такого аналізу слугують основою для розроблення системи заходів активного впливу, спрямованих на повернення об'єкта до регламентованого планом рівня або коригування реальних оперативних планів, норм і нормативів.

Однак, не завжди господарська одиниця досягає своєї мети, як це передбачено планом (методом стандартної поведінки). У ринковій економіці тип діяльності задається ринковою ситуацією, потребами ринку. Саме діяльність господарських одиниць АПК різних організаційно-правових форм, як відкритої соціально-економічної системи, на яку впливають мінливі зовнішні об'єктивні фактори, що спричиняють невизначеність результатів, створюють шанси й ризики у досягненні мети, також не буває стабільною. Оскільки існує безліч факторів як у самій організації, так і в оточуючому середовищі, не існує єдиного “кращого” способу управляти організацією. Найефективнішим методом у конкретній ситуації є той, що найкращим чином відповідає даній ситуації, тобто метод, який реалізується через ситуаційний підхід до управління. Ефективне управління в кожній конкретній ситуації породжує об'єктивну необхідність ситуаційного аналізу, що має за мету дослідити, які вимоги до організації пред'являє дана ситуація, і що для неї характерне. Ситуаційний аналіз, спрямований на вирішення конкретних проблем у конкретних ситуаціях, ще не має своєї теорії й узагальнень. Але в останні роки з'явилося перше дослідження з узагальнення практики ситуаційного аналізу.

Ситуаційний аналіз має допомогти управлінцю зорієнтуватися в ситуації, що склалася, передбачити позитивні й негативні наслідки впливу даної ситуації на досягнення мети й обрати найдоцільнішу лінію поведінки із багатьох варіантів вибору.

Характерна особливість ситуаційного аналізу – епізодичність. Кожна ситуація певною мірою нова, внутрішньо не структуризована, зумовлена невідомими факторами, кожен з яких в різних умовах може по-різному впливати на ситуацію, тому аналітик позбавлений можливості діяти за наперед розробленим сценарієм (програмою, методикою оцінки ситуації). Для визначення послідовності дій в ситуаційному аналізі організація аналітичної роботи має передбачити такі етапи: 1) огляд проблеми в цілому; 2) виявлення оригінального об'єкта аналізу; 3) підготовка плану роботи

(визначення типу аналітичного дослідження, що належить провести, вибір вихідної точки роботи, виявлення логічної послідовності окремих етапів аналізу, врахування тих обмежень, які можуть впливати на початкові обсяги роботи, визначення необхідного часу і взаємних затрат на кожному етапі використання, складання письмової програми, забезпечення засобами для регулювання процесу робіт.

Ринкова економіка характеризується динамічністю ситуацій. Щоб вищезазначені процеси були керованими, ситуаційний аналіз має своїм завданням своєчасно виявити ситуацію, охарактеризувати її, вказавши місце і час виникнення, межі поширення і впливу на діяльність господарської одиниці та її підрозділів, і ситуаційні фактори, що призвели до виникнення проблеми, структурувати ситуацію (вибрати основні фактори), встановити їх зв'язки з головною метою господарської одиниці, розробити альтернативні курси дій та оцінити їх з точки зору відповідності вимогам ситуації й ефективності досягнення мети.

Для правильної оцінки дії всіх позитивних і негативних факторів, що спричинили дану ситуацію, виявлення найсуттєвіших факторів, встановлення вихідного моменту для вибору управлінських рішень ситуаційний аналіз має будуватися на принципі системного й комплексного підходу. Це дасть змогу визначити ймовірний ефект, що може зумовити зміну однієї або кількох змінних (управління може вдосконалюватися, змінюючи будь-яку із змінних). Неправильна оцінка факторів не дає змоги повністю оцінити порівняльні характеристики або пристосувати метод до ситуації. Використання ситуаційного підходу до управління передбачає альтернативність досягнення однієї і тієї ж схеми під час прийняття управлінського рішення з урахуванням непередбачених планами ситуацій.

Своєчасний аналіз ситуації заперечує інтуїтивний підхід, домисли або метод проб і помилок при пропонуванні найефективнішого розв'язку проблеми. Він є основою для коригування початково визначеної мети внаслідок нестійкості та зміни умов, в яких реально відбувається

господарська діяльність підприємства. Результати такого аналізу є підставою для своєчасного обґрунтованого коригування вибраної стратегії внаслідок зміни ринкової ситуації, тобто вони слугують для опрацювання тактики маркетингу та коригування планів підприємства. Отже, ситуаційний аналіз є надійним інструментом, який збалансовує надлишковий оптимізм і недооцінювання ситуації, що склалася, з одного боку, перестраховання і страх ризику – з іншого, тобто дає змогу виробляти й приймати виважені ефективні управлінські рішення в умовах ризику. Аналіз ризику при прийнятті управлінських рішень дуже важливий в умовах вітчизняної економіки, яка характеризується невизначеністю багатьох факторів. Невизначеність пов'язана перш за все з можливістю виникнення несприятливих ситуацій і наслідків. При оцінці рішень найбільш суттєвими є такі види невизначеності, як умови виникнення, ризиків: нестабільність економічного законодавства та поточної економічної ситуації; динамічні зміни внутрішніх та зовнішніх умов виробництва; можливість введення обмежень на торгівлю і поставки, невизначеність політичної ситуації, коливання ринкової кон'юнктури, цін, валютних курсів; невизначеність природно-кліматичних умов; стихійні лиха; непередбачені зупинки виробництва через вплив різних факторів (аварії, відмова техніки, виробничий брак, впровадження у виробництво нової техніки і технологій); імовірність втрат фінансових результатів (коштів). У даний час найскладнішим і найменш розробленим із практичної точки зору є аналіз та прийняття управлінських рішень в умовах конфлікту. Тут аналіз ґрунтується на неформалізованих методах (теорії ігор). Методика ситуаційного аналізу має бути гнучкою, без цієї ознаки аналіз буде недієвим навіть при оцінці тих ситуацій, для яких вона призначена. Розв'язання ситуацій передбачити в деталях завчасно не можна. Тут потрібно користуватися імовірнісним підходом, який пропонує прогнозування можливих наслідків і присвоєння їм імовірностей. Аналіз проводиться в такій послідовності: 1) прогнозуються можливі наслідки $V_k, k = 1, 2, \dots, n$; 2) кожному наслідку присвоюється

відповідна ймовірність, m_k , причому $E m_k = 1$; 3) вибираються критерії (наприклад, максимізація математичного очікування прибутку); 4) обирається варіант, який задовольняє вибраний критерій.

Для аналізу складніших ситуацій використовується метод побудови дерева рішень. Тут процес прийняття рішень має такі основні етапи:

1. Обґрунтування мети (критерієм є максимізація математичного очікування прибутку);
2. Визначення набору можливих дій для розгляду й аналізу;
3. Оцінка можливих наслідків, їх імовірність;
4. Оцінка математичного очікування можливого доходу.

За повнотою охоплення досліджуваних питань оперативний економічний аналіз ділиться на повний (комплексний); тематичний та поопераційний.

Метою повного аналізу є вироблення узгоджених управлінських рішень на всіх рівнях внутрішньогосподарської піраміди шляхом системного дослідження регульованого об'єкта (в єдності його складових частин і нерозривному зв'язку із зовнішнім середовищем). Він передбачає взаємопов'язане дослідження всього поля діяльності господарської одиниці в умовах ринкових відносин. Комплексний оперативний аналіз охоплює всі галузі, виробничі підрозділи, робочі місця, всі види діяльності, а також всі послідовні етапи процесу виробництва та збуту продукції (маркетинг, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут, фінансово-розподільчі й кредитно-розрахункові відносини), забезпечує можливості вивчення не тільки економічної сторони виробництва, а й технічної, технологічної, а також факторів зовнішнього середовища у взаємозв'язку з виробництвом. При комплексному аналізі всі показники вивчаються у взаємозв'язку й взаємообумовленості (так, економічні показники вивчаються у тісному взаємозв'язку з технікою, технологією та організацією виробництва, з урахуванням впливу природних умов), виявляються основні взаємозв'язки, розраховується вплив окремих часткових показників на інші загальні. Такий

аналіз дає змогу постійно контролювати, яким чином зміни, що виникають в одній частині (елементі) системи, впливають на стан іншої та на досягнення мети господарської одиниці.

Тематичний оперативний аналіз обмежується вивченням окремих господарських проблем, які становлять в даний момент найбільший інтерес, тобто є “вузьким місцем” або “провідною ланкою”. У ряді випадків його можна розглядати як частину поглибленого комплексного аналізу. Тематичний аналіз дає змогу детально вивчити внутрішній механізм господарських процесів, проникаючи в їх глибину.

Об’єктивна необхідність поопераційного аналізу зумовлена практичною потребою операційного менеджменту. Операційний менеджмент – це менеджмент виробничих процесів, що перетворюють сировину на товари й послуги. Його метою є забезпечення високої продуктивності.

Поопераційний оперативний економічний аналіз – це глибоке системне дослідження ресурсного потенціалу, технології й організації виробництва, спрямоване на виявлення резервів росту ефективності та якості кожної операції. Спираючись на результати такого аналізу можна проводити постійний контроль за дотриманням технологічної дисципліни за обсягом, строками та якістю виконання кожної операції технологічного процесу, за витратами; виявляти причини і винних осіб у відхиленнях від запланованих параметрів. Неякісне виконання однієї операції технологічного процесу призводить до порушення комплексу агро- і зоотехнічних заходів та технологічного процесу в цілому, а в підсумку впливає на якість продукції і скорочення обсягу її виробництва, отже є причиною зниження конкурентоспроможності.

Постійне проведення такого аналізу допоможе господарській одиниці досягти певної досконалості й конкурентоспроможності на ринку шляхом управління технологією, організацією та їх оновленням; сприятиме виявленню можливостей заміни праці технікою там, де це вигідно, поліпшенню організації праці, вдосконаленню нормування праці (розробки

норм часу, необхідного для виконання конкретної операції або виробничого завдання); проводити контроль за дотриманням норм; виробляти продукцію регламентованого рівня якості, збалансовувати витрати виробництва із споживчими властивостями, виявляти операції, на які витрачається найбільше ресурсів, шукати можливості їх здешевлення; співвимірювати витрати по кожній операції з виходом продукції, а в рослинництві – обсягом робіт.

Передумовами для впровадження поопераційного аналізу є технологічні карти, календарні плани-графіки, нормативи (планово-нормативна база); первинний та оперативний облік (фактичні дані). Календарний план-графік регламентує межі послідовного (щоденного, щогодинного) здійснення господарських операцій.

Ринок, змінюючи соціально-економічну роль кожної господарської одиниці, ставить перед ними вимогу досягти прибуткового виробництва і збуту продукції, зорієнтованих на споживача, тобто максимально пристосувати виробництво до вимог ринку для підвищення ефективності його функціонування (виробляти те, що знаходить збут, а не збувати те, що виробляється). Успішна реалізація цієї вимоги неможлива без постійного всебічного вивчення мінливого ринку, виявлення зміни попиту і незадоволених потреб, вивчення змін зовнішнього середовища та власних можливостей для досягнення мети, порівняння доходів з витратами, оцінювання кожної господарської операції з погляду вигоди, пошуку шляхів високорентабельного виробництва та збуту продукції.

Як бачимо, ринок змінює сферу дослідження оперативного економічного аналізу. Вона породжує об'єктивну необхідність виділення таких видів аналізу: маркетингового, зовнішнього середовища, внутрішніх можливостей, фінансового, управлінського.

Оперативний аналіз зовнішнього середовища — це системне вивчення взаємозв'язків господарської одиниці із зовнішнім середовищем для передбачення потенційної небезпеки та своєчасного використання потенційних можливостей. Його метою є постійний контроль зовнішніх по

відношенню до господарської одиниці факторів (економічних, політичних, правових, соціальних, технічних, технологічних, географічних, міжнародних), опрацювання системи заходів щодо пристосування її до зовнішнього середовища. У зв'язку з тим, що зовнішнє середовище є складним, змінюваним і невизначеним, аналіз має правильно діагностувати зовнішнє середовище, обмеживши його тими факторами, від яких найбільше залежить успіх господарської одиниці, виявити взаємозв'язки та взаємозалежності, які існують між факторами зовнішнього середовища, та обґрунтувати шанс або ризик від його зміни. Швидкість, з якою відбуваються зміни у зовнішньому середовищі, безпосередньо впливає на процес вироблення ефективних управлінських рішень стосовно свого внутрішнього середовища (чим мобільніше зовнішнє середовище, тим складніший процес вироблення управлінських рішень).

Невизначеність зовнішнього середовища зумовлена неможливістю з різних причин одержати повну й точну інформацію про нього. Це призводить до ускладнень процесу вироблення ефективних рішень та породжує ризик.

Отже, на основі оперативного аналізу зовнішнього середовища господарська одиниця може виробляти тактичні рішення у сфері фінансів, виробництва та маркетингу. Однак, для того, щоб дати відповідь на питання чи володіє господарська одиниця достатніми внутрішніми можливостями для ефективного використання потенційних можливостей, потрібно проводити оперативний аналіз внутрішніх можливостей.

Його метою є вивчення взаємозв'язку між внутрішніми змінними (метою господарської одиниці, структурою, завданнями, технологією і людськими ресурсами) та виявлення впливу кожної змінної на інші і на функціонування господарської одиниці в цілому, на досягнення накресленої мети й одержання бажаних кінцевих результатів в умовах змінного зовнішнього середовища. В основі оперативного аналізу внутрішніх змінних лежить дослідження факторів, які потребують оперативних управлінських рішень для забезпечення нормального функціонування господарської

одиниці й одержання бажаних кінцевих результатів. Він має забезпечити своєчасну оцінку зміни внутрішнього середовища й опрацювання системи заходів, спрямованих на забезпечення стабільності функціонування та розвитку господарської одиниці.

Результати оперативного аналізу внутрішнього середовища використовуються в маркетинговому, фінансовому та внутрішньогосподарському оперативному аналізі.

Маркетинговий оперативний аналіз – це безперервне дослідження ринкової й виробничої діяльності господарської одиниці, спрямоване на пошук шляхів виробництва продукції, орієнтованої на споживача (задоволення вимог, які диктує ринок), тобто всебічне дослідження можливостей підприємства з боку виробництва і з боку ринку спрямоване на вироблення оперативних управлінських рішень, спроможних забезпечити комерційний успіх.

Маркетинговим оперативним аналізом потрібно займатися постійно на кожній стадії циклу: проектування – виробництво – збут. Так, на стадії проектування за допомогою даного виду аналізу обґрунтовуються оперативні маркетингові плани, вивчаються кон'юнктура ринків, постачальники, ціни, можливість забезпечити регламентовану якість продукції при використанні наявної сировини; на стадії виробництва – обґрунтовуються можливості інновацій перебудови виробництва продукції у відповідності з попитом на неї; на стадії збуту – здійснюється пошук шляхів раціонального збуту продукції, оцінювання кожної збутової операції (складування, зберігання, доробка, фасування, транспортування тощо) з точки зору вигідності.

Найефективнішим є комплексний характер маркетингового аналізу, який визначає логічну й методологічну послідовність проведення суцільного дослідження підприємницької, господарської та збутової діяльності.

Завдання маркетингового оперативного аналізу визначаються його сутністю і місцем в оперативному управлінні. Найважливішими з них є: комплексне вивчення ринків; обґрунтування планів товарного

асортименту, якості та конкурентоспроможності продукції, цінової політики і шляхів збуту продукції (фізичного переміщення продукції та передачі власності на неї від виробника до споживача, включаючи транспортування, зберігання і здійснення торговельних угод або біржових операцій); розроблення системи заходів впливу на ринок, споживчий попит з урахуванням можливостей одержання прибутку за рахунок максимального задоволення попиту споживачів й ефективності використання ресурсного потенціалу та прогресивної технології, пошук шляхів удосконалення управління й організації виробництва; оцінка всієї маркетингової діяльності з точки зору її відповідності реальним процесам, що відбуваються на ринку. Маркетинговий оперативний аналіз може забезпечити раціональне розв'язання вищезгаданих завдань тільки за умови його безперервності та всебічності.

Вагоме місце в системі оперативного економічного аналізу посідає фінансовий оперативний економічний аналіз. Він має дати відповідь на питання: чи забезпечила діяльність господарської одиниці достатню кількість коштів для виплати паїв, дивідендів, якими є розміри фінансових витрат, чи достатньо коштів для погашення зобов'язань, яка платоспроможність і ліквідність підприємства, як досягти стійкого фінансового стану, високої конкурентоспроможності та мати інформацію, необхідну для прийняття релевантних управлінських рішень у сфері фінансів з огляду на ситуацію, що склалася, з метою попередження банкрутства.

Метою фінансового оперативного аналізу є пошук шляхів раціонального забезпечення підприємства необхідними фінансовими ресурсами, підвищення ефективності його фінансової діяльності та зміцнення фінансового стану.

Фінансовий оперативний аналіз – системне дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства під дією об'єктивних і суб'єктивних факторів з метою впливу на фінансові відносини та фінансові ресурси для вироблення виваженої фінансової політики, передбачення ймовірного

фінансового стану підприємства, обґрунтування та коригування оперативних фінансових планів.

Об'єктами фінансового оперативного аналізу є фінансові відносини, фінансові ресурси, що створюються й використовуються у всіх видах фінансово-господарської діяльності. За часом проведення він наближений до моменту здійснення економічних процесів, що відбуваються в ході фінансово-господарської діяльності підприємства, тому є важливою функцією оперативного управління фінансами підприємства.

Основними завданнями фінансового оперативного аналізу є: обґрунтування короткострокових фінансових планів (бюджетів); постійний контроль за наявністю, розміщенням і використанням фінансових ресурсів; пошук резервів росту доходності та фінансової стабільності господарської одиниці; вивчення факторів, які впливають позитивно і негативно на формування результатів діяльності у процесі виробництва; співвимірювання витрат із результатами; контроль за дотриманням платіжної дисципліни; передбачення негативних відхилень у рівні платіжної спроможності та шляхів їх запобігання; оцінювання ефективності управління фінансовими ресурсами, обґрунтування оперативних фінансових рішень. У процесі аналізу фінансова діяльність розглядається через призму оптимізації усієї господарської діяльності.

Таким чином, організація фінансового оперативного аналізу має забезпечити оперативне управління фінансовими ресурсами, спрямоване на досягнення мети і підвищення ефективності його фінансової діяльності.

Управлінський оперативний аналіз – це безперервне дослідження взаємозв'язку ресурсів виробництва, виробничого процесу (технології, організації) та результатів виробництва, спрямоване на забезпечення діяльності господарської одиниці та її підрозділів у відповідності з планами і для досягнення мети.

Даний вид аналізу орієнтований переважно на дослідження нефінансової інформації (ключових кількісних показників, які мають велике

значення для забезпечення успіху в умовах жорсткої конкуренції). При цьому пильна увага приділяється дослідженню формування якості продукції по кожній операції технологічного процесу її виробництва та доставки споживачам як головного фактора економії ресурсів; контролю за дотриманням технологічної дисципліни; оцінці матеріальних і трудових ресурсів, якими володіє господарська одиниця на даний момент, їх використанню у процесі виробництва; співвимірюванню витрат із дохідністю; обґрунтуванню цін на продукцію; пошуку резервів виробництва високоякісної продукції з регламентованим рівнем витрат; зменшенню частки ризику вироблення управлінських рішень у нестандартних ситуаціях і вибору ефективної господарської політики.

Управлінський оперативний аналіз дає змогу своєчасно виявити ділянки виробництва, де є відхилення від плану, вивчити причини і розробити систему заходів щодо їх усунення або коригування планових показників (нормативів), якщо причиною відхилень є зміни зовнішнього чи внутрішнього середовища.

Реалізація на практиці методики розглянутих вище видів оперативного економічного аналізу дасть змогу перетворити його у системне, безперервне дослідження об'єктів, спрямоване на пошук нових можливостей на шляху досягнення мети та формування нових критеріїв для модифікації й переорієнтування оперативних планів у випадку зміни впливу зовнішнього та внутрішнього середовища для вироблення управлінських рішень щодо швидкозмінних і регулярно повторюваних операцій господарської діяльності, а також ситуаційного характеру, що сприятиме поглибленню його впливу на ефективність виробництва та управління.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Оперативний облік можна визначити як інтегровану внутрішню систему поточного спостереження, передачі та обробки інформації про окремі господарські операції в процесі їх безпосереднього здійснення.

2. Основна мета оперативного обліку – забезпечення менеджерів інформацією про поточні результати виконання господарських операцій та діяльність структурних підрозділів підприємства для прийняття оперативних і тактичних управлінських рішень. Відповідно до поставленої мети можна виділити основні завдання оперативного обліку: – надання необхідної інформації з метою контролю й аналізу виконання планів; – повне, точне і своєчасне відображення наявності, стану, руху і змін ресурсів; – узагальнення даних оперативного обліку, створення інформаційної бази для обліку.

3. З огляду на те, що економічний аналіз є функцією управління, а ефективність формування та реалізації нової управлінської парадигми може бути забезпечена тільки шляхом видозміни управлінських функцій, основними причинами модифікації таких функцій є як об'єктивні вимоги (загальні цілі і завдання функціонування та розвитку господарської одиниці в конкретних умовах зовнішнього середовища), так і внутрішні закономірності їх трансформації та вимоги розвитку інших функцій. Відтак економічний аналіз як функція управління не виконує свою роль автономно. Він взаємозв'язаний з іншими функціями, впливає на розвиток і вдосконалення їх, а під впливом вимог інших функцій розвивається і сам. Виходячи з того, що в системі ринкових відносин функції управління наповнюються новим змістом, обґрунтовано взаємозв'язок аналізу з ними.

4. Дослідження сутності, змісту, призначення, особливостей предмета, місця та ролі економічного аналізу в системі економічних наук дозволило виокремити та сформулювати такі основні його функції: гносеологічну, методологічну, онтологічну, соціальну, етичну, практичного досвіду, інформаційну, комунікативну, виховну.

РОЗДІЛ 2

ОПЕРАТИВНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Загальні підходи до оцінки й оперативного обліку господарських процесів сільськогосподарського підприємства

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що майно, зобов'язання, господарські явища і процеси повинні бути оцінені в грошовому вираженні. Для цієї мети використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію.

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів.

Господарюючі суб'єкти, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України. Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

Принципи оцінки окремих видів активів і пасивів визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

– основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни первісної вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об'єктів, а також у порядку, передбаченому законодавством. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів.

В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об'єктів;

- капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);

- фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання. Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;

- нематеріальні активи – за фактичними витратами на їх придбання, що становить первісну вартість. У підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість нематеріальних активів;

- довгострокові біологічні активи – за справедливою (первісною, якщо справедливу визначити неможливо) вартістю. В підсумок активу зараховують справедливу (залишкову) вартість відповідних об'єктів;

- виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення). Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації;

- продукція власного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, поточні і додаткові біологічні активи при первісному визнанні – за справедливою вартістю або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість;

- поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

- залишки коштів підприємства на валютних рахунках, інші кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська заборгованість в іноземних валютах – в грошовій одиниці України в сумах, визначених

шляхом перерахунку іноземних валют за курсом Національного банку, що діють на останнє число звітного періоду;

– статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладами до статутного капіталу обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладами віднімається;

– прибуток, його використання або збиток протягом звітного періоду відображаються в обліку окремо. У балансі відображається сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– забезпечення наступних витрат і платежів – визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. В разі необхідності залишок забезпечення переглядається і коригується (зменшується, збільшується);

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою вартістю, вказаною у документах.

Калькуляція є способом групування затрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація. Калькуляція дає інформацію

для контролю за ходом всіх важливих господарських явищ і процесів та є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають.

Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат.

Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт, послуг) або на одиницю.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т. д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обґрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

Діяльність підприємства включає цілий ряд процесів, які підлягають обов'язковому бухгалтерському обліку. Головними процесами господарської діяльності у виробничій сфері є:

- 1) постачання;
- 2) виробництво;
- 3) реалізація.

Процес постачання (заготівлі) включає операції, пов'язані із забезпеченням підприємства необхідними для виробництва продукції предметами

праці (сировиною і матеріалами, паливом, запасними частинами і ін.). Вартість придбаних предметів праці складається з їх купівельної вартості (суми, що сплачується згідно з договором постачальнику) і витрат, пов'язаних з придбанням.

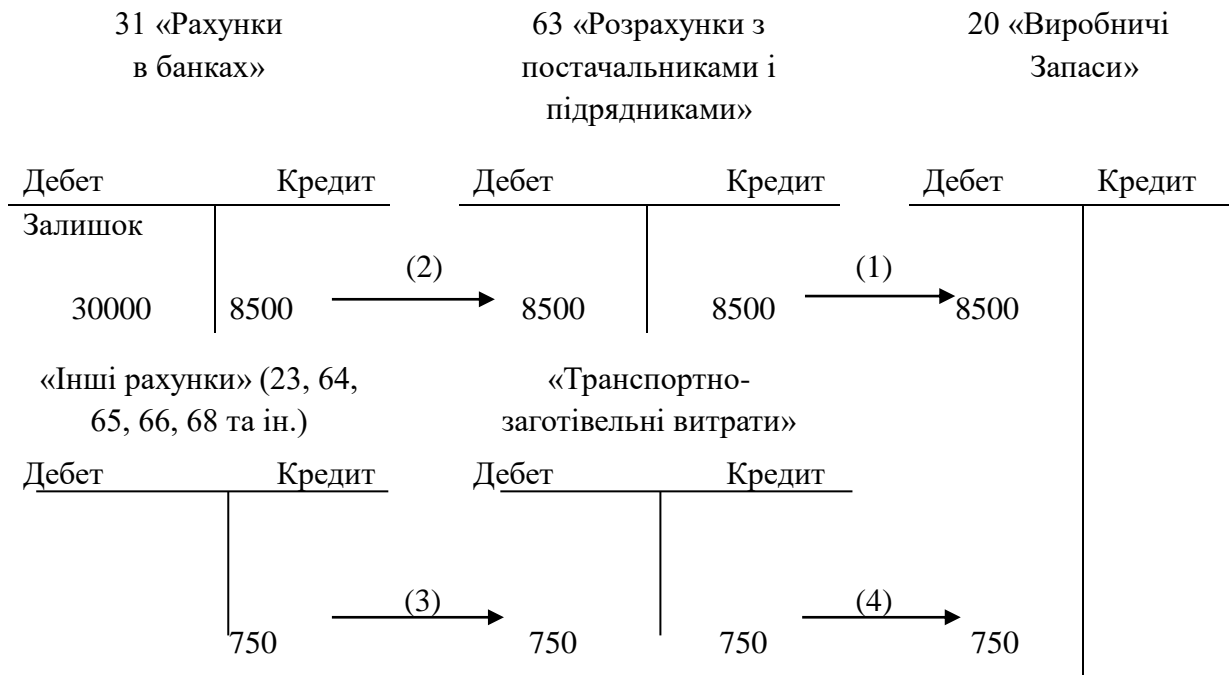
До витрат, пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей, відносять: суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Для обліку процесу постачання використовують рахунки: матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.), грошові рахунки (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» та ін.), рахунки розрахунків (63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.). Для обліку витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей призначений аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати».

В процесі заготівлі товарно-матеріальні цінності поступають від різних постачальників, організацій, осіб з різною купівельною вартістю і різними транспортно-заготівельними витратами. Тому, з метою спрощення, такі матеріальні цінності в поточному обліку показують за єдиними обліковими цінами з окремим відображенням відхилень від цих цін. В кінці звітного періоду (місяця) списують відхилення, що припадають на облікову вартість використаних цінностей. Базою розподілу відхилень є вартість або кількість матеріальних цінностей.

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу постачання. Підприємство придбало виробничі запаси: купівельна вартість – 8500 грн.; витрати з доставки (транспортно-заготівельні витрати) – 750 грн. Кошти перераховано з банківського рахунку підприємства.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу постачання можна представити у вигляді такої схеми (рис. 2.1).



Пояснення:

- 1 – купівельна вартість виробничих запасів (8500 грн.);
- 2 – перерахування коштів постачальникам за придбані цінності;
- 3 – транспортно-заготівельні витрати (750 грн.);
- 4 – списання транспортно-заготівельних витрат для включення у фактичну собівартість придбаних виробничих запасів.

Рис. 2.1. Схема обліку процесу постачання

Затрати на предмети праці в структурі собівартості продукції займають значну питому вагу і їх економія є одним з важливих шляхів здешевлення продукції. Тому, належний облік надходження матеріальних цінностей на склад, виявлення сум транспортно-заготівельних витрат і на основі цього контроль і аналіз цих витрат дозволять управляти процесом постачання і

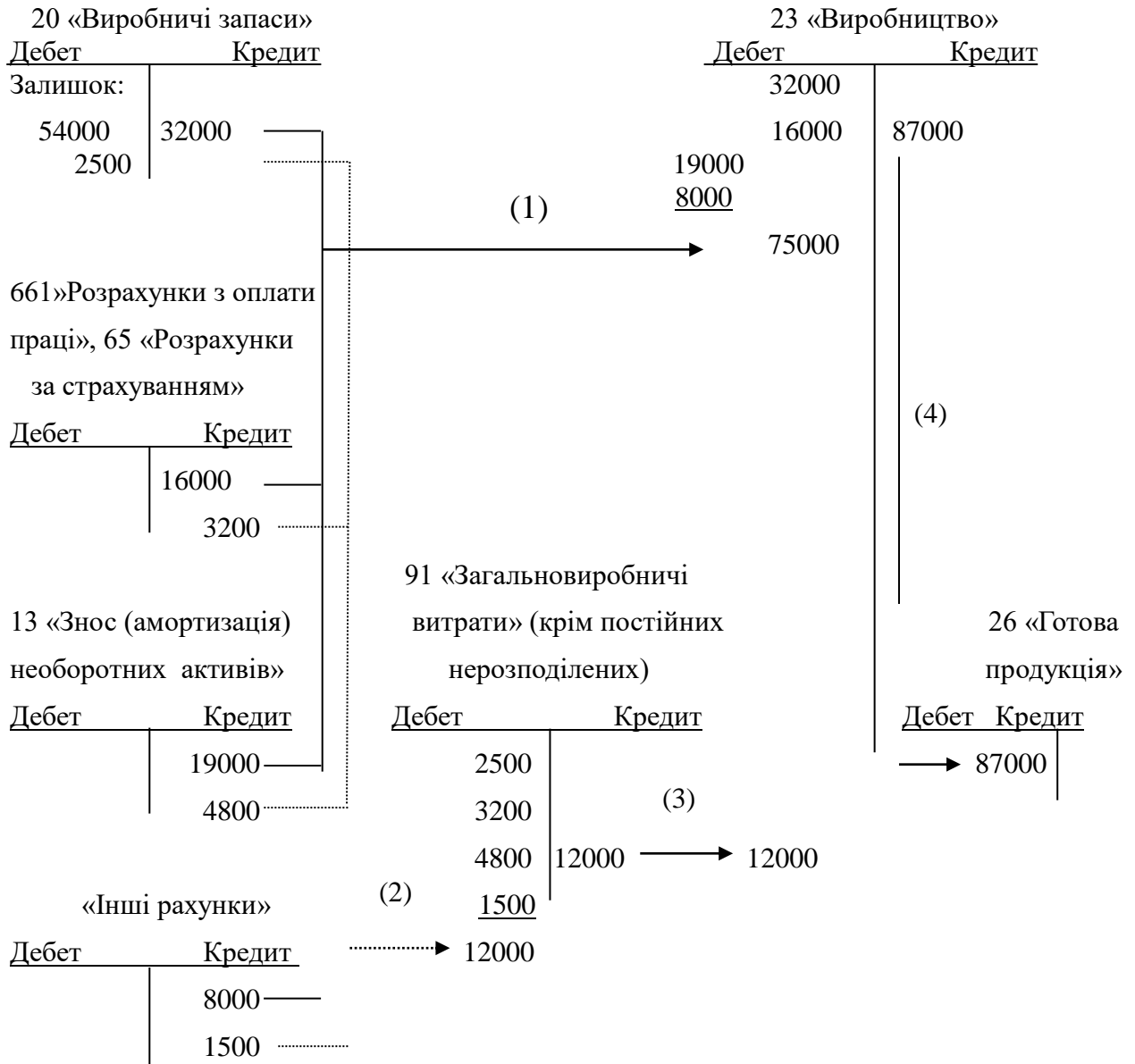
вишукувати резерви підвищення ефективності виробництва за рахунок зниження вартості придбаних предметів праці.

Процес виробництва являє собою процес поєднання живої праці з засобами виробництва. Так як процес виробництва відбувається безперервно, то він вимагає і безперервних затрат праці, засобів і предметів праці. З одного боку, цей процес виражає виробниче споживання засобів праці, предметів праці і живої праці, а з другого – процес виготовлення нової продукції. Обидві сторони процесу виробництва взаємопов'язані. Мета цього процесу – відображення і визначення затрат на випущену продукцію, визначення її кількості і собівартості.

Для обліку процесу виробництва використовують рахунки основного і допоміжних виробництв, матеріальних цінностей, затрат праці та її оплати, використання основних засобів, витрат на управління та обслуговування виробництва та ін. На рахунку 23 «Виробництво» показують всі витрати на виготовлення продукції. Відомості про витрати на виробництво окремих видів продукції (або груп однорідної продукції) беруть з аналітичних рахунків, які відкривають до синтетичного рахунка 23 «Виробництво». В дебет синтетичного рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків безпосередньо записують протягом звітного періоду тільки ті витрати, які прямо пов'язані з виробництвом продукції. В кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) сюди відносять розподілені непрямі витрати. Затрати, включені в собівартість готової продукції, списують на дебет рахунка 26 «Готова продукція» в кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу виробництва. На підприємстві проведені такі витрати на виробництво продукції: використані сировина і матеріали – 32000 грн., нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи – 16000 грн., нараховано амортизацію по основних засобах – 19000 грн., інші прямі витрати – 8000 грн. Крім цього проведені витрати на загальновиробничі потреби: використані матеріали – 2500 грн., нарахована заробітна плата загальновиробничому

персоналу – 3200 грн., нараховано амортизацію по основних засобах загальнопромислового призначення – 4800 грн., інші витрати – 1500 грн. В кінці звітного періоду загальнопромислові витрати розподілено і включено в собівартість продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу виробництва можна представити у вигляді такої схеми (рис. 2.2).



Пояснення:

- 1 – прямі витрати;
- 2 – непрямі витрати (загальнопромислові витрати);
- 3 – розподіл і списання непрямих витрат;
- 4 – оприбуткування одержаної продукції.

Рис. 2.2. Схема обліку процесу виробництва

Треба зауважити, що сільськогосподарські підприємства фактичну собівартість продукції, виробленої протягом звітного періоду, визначають тільки після завершення цього періоду, коли на рахунках відображено прямі і непрямі витрати. При первісному визнанні одержану з виробництва продукцію можуть оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Якщо продукцію при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, регулювання проводиться в такому порядку. Перевищення справедливої вартості продукції над фактичними витратами відносять на доходи (дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю), а перевищення фактичної собівартості продукції над справедливою вартістю – на витрати (витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю).

Процес реалізації – завершальний процес кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції. Завдяки реалізації підприємство одержує кошти за рахунок яких покриває свої виробничі витрати, здійснює розрахунки по зобов'язаннях, створює резервний капітал, здійснює розширене відтворення. Тому, кожен товаровиробник повинен виробляти таку продукцію, щоб вона була якісною, користувалась попитом на ринку, а виручені кошти в результаті її реалізації не тільки покривали витрати але й забезпечували одержання додаткових коштів (прибутку). Зазвичай, в умовах ринкової економіки ціни на продукцію визначає попит і пропозиція. Це значить, що продукція продається за цінами, які встановлює ринок.

У більшості випадків функціонують вільні ціни і договірні ціни (встановлені згідно заключених договорів). Однак, на окремі види продукції, яка має важливе стратегічне значення у розвитку країни, може здійснюватись державне регулювання цін.

Для обліку процесу реалізації використовують рахунки готової продукції, реалізації, коштів і розрахунків, фінансових результатів та ін. Облік витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції, здійснюють на рахунку 93 «Витрати на збут».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

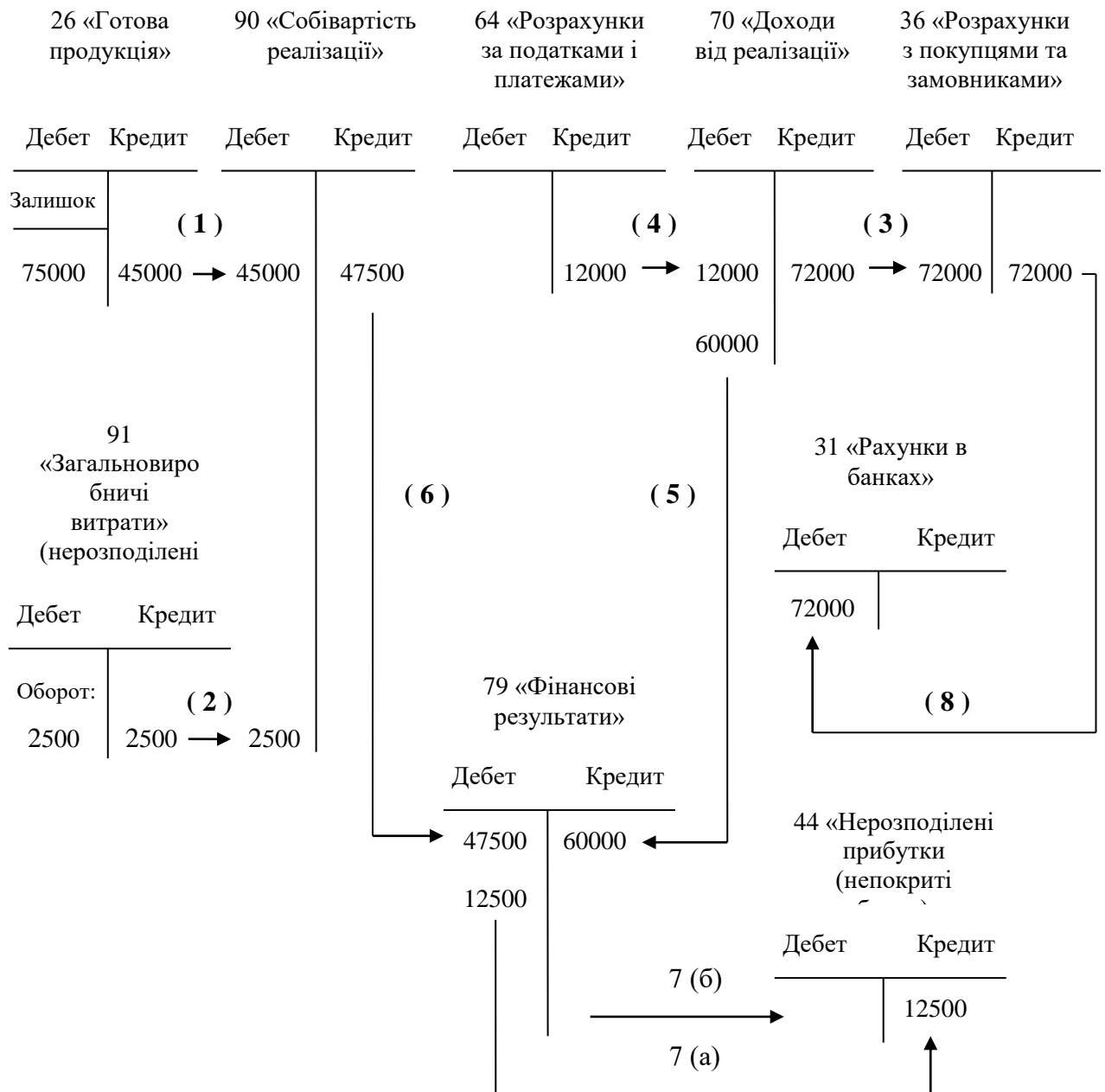
Для обліку собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображають собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – її списання в порядку закриття рахунку і віднесення на рахунок 79 «Фінансові результати».

Виручку (доходи) від реалізації, тобто вартість реалізованої продукції за реалізаційними цінами відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». За дебетом цього рахунка списують доходи від реалізації (за виключенням податку на додану вартість, інших податків і зборів) в порядку його закриття і відносять на рахунок 79 «Фінансові результати».

В аналітичному обліку процесу реалізації для кожного виду продукції, що реалізується, відкривають окремі рахунки до рахунка 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Розглянемо на конкретному прикладі господарські операції з процесу реалізації.

Підприємство реалізувало продукцію: фактична виробнича собівартість продукції – 45000 грн., виручка від реалізації – 72000 грн., в тому числі податок на додану вартість – 12000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість реалізованої продукції, становлять 2500 грн. Необхідно визначити фінансовий результат від реалізації продукції. На рахунках бухгалтерського обліку операції з процесу реалізації можна представити у вигляді такої схеми (рис. 2.3).



Пояснення:

- 1 – фактична виробнича собівартість реалізованої продукції;
- 2 – нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- 3 – дохід (виручка від реалізації);
- 4 – податок на додану вартість, інші податки і збори;
- 5 – списання чистого доходу (за мінусом податку);
- 6 – списання собівартості реалізованої продукції;
- 7 – списання фінансового результату від реалізації (а – прибуток, б – збитки);
- 8 – надходження виручки на рахунок в банку.

Рис. 2.3. Схема обліку процесу реалізації

Дохід від реалізації продукції, відображений на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (72000 грн.), за виключенням суми податку на додану вартість (12000 грн.), списується по дебету цього рахунка в кореспонденції з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати». Собівартість реалізованої продукції, відображена на дебеті рахунка 90 «Собівартість реалізації» (45000 + 2500), списується по кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Порівнюючи суми по дебету і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» можна визначити фінансовий результат від реалізації. У нашому прикладі підприємство одержало прибуток від реалізації продукції у сумі 12500 грн. (60000 – 47500).

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг: витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; амортизація, ремонт та утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції. За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» відображають суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Достовірна і своєчасно одержана інформація про собівартість продукції та ціни, що склались на ринку, дасть можливість швидко зорієнтуватись товаровиробнику щодо вигоди, яку він буде мати від реалізації продукції різним покупцям.

2.2. Методологія оперативного обліку за елементами витрат та видами виробництв

Для обліку й узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво», за дебетом якого відображають прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг. З метою забезпечення формування облікової інформації витрат за видами виробництв доцільно до рахунка 23 «Виробництво» відкривати субрахунки: «Основне виробництво» (рослинництво, тваринництво – для сільськогосподарських підприємств), «Допоміжні виробництва», «Підсобні промислові виробництва», «Обслуговуючі виробництва» тощо.

Облік допоміжних виробництв. Для обліку витрат у допоміжних виробництвах до субрахунка «Допоміжні виробництва» відкривають такі аналітичні рахунки: «Ремонтна майстерня», «Автомобільний транспорт», «Енергетичні виробництва (за видами)», «Водопостачання», «Жива тяглова сила».

За дебетом відповідних аналітичних рахунків відображають витрати у розрізі прийнятої номенклатури статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; корми (для живої тягової сили); сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

За кредитом аналітичних рахунків допоміжних виробництв відображають виконані роботи і надані послуги, які протягом звітного періоду оцінюють за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду планову собівартість виконаних робіт чи наданих послуг коригують до рівня фактичної. В результаті цього аналітичні рахунки допоміжних виробництв закриваються (крім витрат по незавершеному виробництву, незавершених роботах і послугах).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

Рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Допоміжні виробництва» за дебетом кореспондує з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах, що використовувались в допоміжних виробництвах; 20 – списання на витрати допоміжних виробництв виробничих запасів, в тому числі сировини, матеріалів, запасних частин, а також кормів на годівлю робочої худоби; 22 – списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; 23 – надання послуг і виконання робіт іншими допоміжними виробництвами; 24 – списання на витрати допоміжних виробництв невідшкодованих втрат від браку (остаточний брак); 63, 68 – послуги сторонніх організацій для допоміжних виробництв; 66, 65 – нарахування заробітної плати працівникам з відрахуваннями на соціальні заходи, зайнятим у допоміжних виробництвах; 80-84 – списання операційних витрат на витрати допоміжних виробництв (для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та ін.

Рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Допоміжні виробництва» за кредитом кореспондує з дебетом рахунків; 11 – оприбуткування інших необоротних матеріальних активів, виготовлених допоміжним виробництвом (ремонтною майстернею); 15 – послуги допоміжних виробництв капітальному будівництву; 21 – оприбуткування приплоду від робочої худоби; 20, 22, 26 – вартість виготовлених запасних частин, інших виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції; 24 – вартість забракованих робіт і послуг; 90 – списання собівартості реалізованих робіт і послуг стороннім організаціям, особам; 94 – послуги допоміжних виробництв житлово-комунальному і обслуговуючим господарствам та ін.

Аналітичний облік за субрахунком «Допоміжні виробництва» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції (виробів), що виробляється.

Облік загально виробничих витрат і порядок їх розподілу. До загально-виробничих витрат відносять витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Загально виробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загально виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загально виробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Їх поділяють на постійні розподілені і постійні нерозподілені витрати. Базою розподілу постійних розподілених витрат є години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Постійні розподілені загально виробничі витрати також включаються у виробничу собівартість. Нерозподілені постійні загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

У сільськогосподарських підприємствах загально виробничі витрати не діляться на постійні і змінні. Вони повністю відносяться на виробничу собівартість.

Ці витрати розподіляють між різними галузями виробництва та об'єктами обліку пропорційно до суми прямих витрат без вартості насіння – у рослинництві, кормів – у тваринництві, а також сировини, матеріалів та напівфабрикатів – у підсобних промислових виробництвах.

Для обліку загально виробничих витрат призначений рахунок 91 «Загально виробничі витрати».

За дебетом рахунка 91 відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 13 – нарахування зносу (амортизації) по основних засобах та інших необоротних активах загальновиробничого призначення; 20, 22 – списання на загальновиробничі витрати виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; 30, 31 – використання грошових коштів на загальновиробничі витрати; 37 – використання підзвітних сум; 66, 65 – нарахування оплати праці загальновиробничому персоналу та відрахувань на соціальні заходи; 63, 68 – виконання робіт загально-виробничого характеру сторонніми організаціями та ін.

За кредитом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображають, за відповідним розподілом, списання загальновиробничих витрат в кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання загальновиробничих витрат, які припадають на окремі види виробництва (змінних і постійних розподілених); 90 – списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і включення їх у собівартість реалізованої продукції, робіт і послуг. Сільськогосподарські підприємства всі загальновиробничі витрати списують на виробництво: дебет рахунка 23, кредит рахунка 91.

Сільськогосподарські підприємства на окремому субрахунку рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» обліковують витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. До цього субрахунка можна відкривати такі аналітичні рахунки: «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку», «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» (за видами машин), «Утримання й експлуатація виробничого обладнання» (за видами обладнання).

На аналітичному рахунку «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» – по дебету обліковують витрати (крім оплати праці трактористів-машиністів і нарахувань на неї та витраченого палива на сільськогосподарських роботах в рослинництві) на утримання й експлуатацію тракторів, тракторних причепів, гаражів, навісів, площадок для зберігання техніки, машинних дворів, причіпних і навісних сільськогосподарських машин

і знарядь по обробітку ґрунту та інших основних засобів машинно-тракторного парку.

Протягом року по кредиту рахунка «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» відображають вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, віднесених на відповідні об'єкти обліку, виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці поточного року до рівня фактичних витрат.

На аналітичних рахунках «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» – по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію зерно-, картопле-, бурякозбиральних та інших самохідних комбайнів і машин, а також гаражів, навісів, площадок і інших основних засобів (крім оплати праці з нарахуваннями комбайнерів, трактористів-машиністів і вартості палива). Аналітичні рахунки відкривають за видами вказаних машин.

Оплата праці з нарахуваннями, вартість витраченого палива по тракторах, що виконували роботи в рослинництві, комбайнах і інших самохідних сільськогосподарських машинах щомісяця відносяться на відповідні культури (групи культур), види незавершеного виробництва та інші об'єкти обліку без відображення на субрахунку «Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування» таким записом: дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 65, 66.

У кінці року нерозподілену частину облічених на дебеті рахунків «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку» і «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» витрат (сировина та матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати), які не були віднесені протягом року на об'єкти обліку, розподіляють: по машинно-тракторному парку – пропорційно умовним еталонним гектарам; по комбайнах і інших самохідних машинах – пропорційно зібраній площі чи інших одиниць виконаної роботи.

На аналітичних рахунках «Утримання й експлуатація виробничого обладнання» (за видами обладнання) по дебету обліковують витрати на утримання й експлуатацію відповідного обладнання. Щомісяця ці витрати комплексною статтею відносять на відповідні об'єкти обліку і включають у собівартість одержаної продукції, робіт і послуг (дебет рахунка 23).

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Звіт про загальновиробничі витрати.

Облік витрат майбутніх періодів. Облік витрат майбутніх періодів ведуть на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». У процесі господарської діяльності підприємства здійснюють витрати, які відносяться до різних звітних періодів: витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів; витрати на влаштування легких споруд і тимчасових пристосувань (літні табори і загони для тварин, траншеї та інші споруди для силосування); сплачені авансом орендні платежі, оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; попередня передплата науково-технічної літератури тощо.

На дебеті рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати поточного звітного періоду, а з кредиту їх списують у частині, що припадає на звітний рік.

Наприклад, витрати сільськогосподарського підприємства на влаштування літніх таборів для тварин при використанні протягом трьох років щороку будуть списувати рівними частинами на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Тваринництво».

Облік витрат і виходу продукції рослинництва. Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Рослинництво»). По дебету субрахунка протягом року відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції за її справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Якщо продукцію при

первісному її визнанні оцінюють за справедливою вартістю, перевищення справедливої вартості над фактичними витратами відносять на інші операційні доходи (дебет рахунка 23, кредит рахунка 71), а перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю – на інші операційні витрати (дебет рахунка 94, кредит рахунка 23).

Аналітичні рахунки відкривають за передбаченими об'єктами у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва.

По кожному об'єкту обліку відображають витрати у розрізі статей:

1. «Витрати на оплату праці» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 66. Підставою для нарахування оплати праці є облікові листки праці та виконаних робіт, облікові листки трактористів-машиністів, а також нагромаджувальні відомості, журнали обліку робіт і витрат.

2. «Насіння та посадковий матеріал» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск насіння і посадкового матеріалу виробничим підрозділам оформляють лімітно-забірними картками, а списання витрачених на посів і посадку – актом витрачання насіння і садівного матеріалу.

3. «Паливо та мастильні матеріали» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі «Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку», «Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту», актів на списання палива і мастильних матеріалів.

4. «Добрива» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск добрив у виробничі підрозділи оформляють лімітно-забірними картками, а їх списання – «Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів».

5. «Засоби захисту рослин» – відпуск і списання цих засобів проводять аналогічно відпуску і списанню добрив.

6. «Роботи та послуги» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 23, 91 – на вартість робіт і послуг, виконаних своїми допоміжними виробництвами; 63, 68

– на вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями. Підставою для записів служать нагромаджувальні відомості використання вантажного автотранспорту, машинно-тракторного парку, звіти про роботу інших допоміжних виробництв, акти на виконані роботи сторонніми організаціями та інші документи.

7. «Витрати на ремонт необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин, ремонтно-будівельних матеріалів, пального та мастильних матеріалів; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; 63, 68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи ремонтною майстернею, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

8. «Інші витрати на утримання необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції рослинництва); 20 – вартість пального та мастильних матеріалів; 23, 91 – вартість робіт і послуг власних допоміжних виробництв, розподілених на відповідні об'єкти обліку; 63, 68 – вартість виконаних робіт сторонніми організаціями; 13 – нарахована амортизація по основних засобах.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, відомості нарахування амортизації, акти на виконані роботи та інші документи.

9. «Інші витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 22, 39, 65, 68 та ін. Сюди відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей (платежі за обов'язкове страхування урожаю сільськогосподарських культур, відрахування

на соціальні заходи, вартість використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, інших матеріальних цінностей та ін.).

10. «Непродуктивні витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 24. Сюди відносять вартість остаточно забракованої продукції чи виконаної роботи в рослинництві, а також витрати на виправлення браку, крім вартості забракованої продукції за ціною можливого використання (реалізації) і суми утримань з винних осіб.

11. «Загальновиробничі витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 91. Використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунка 23 субрахунка «Рослинництво» відображають вихід продукції в кореспонденції з дебетом рахунків: 20 – на вартість оприбуткованих насіння і кормів; 27 – на вартість оприбуткованої товарної продукції рослинництва; 94 (субрахунок 940) – перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю продукції.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва. Облік витрат і виходу продукції тваринництва здійснюють на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Тваринництво»). На дебет рахунка протягом року записують витрати, а на кредит – вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». В кінці року різницю між справедливою вартістю і фактичними витратами відображають аналогічно продукції рослинництва.

По окремих групах тварин в кінці року може бути незавершене виробництво (по бджільництву – вартість залишеного цукру чи меду для зимівлі бджіл; по інкубації – вартість закладених яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року; по рибництву – вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках).

Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі такої номенклатури статей:

1. «Витрати на оплату праці» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 66. Підставою для обліку виконаних робіт і нарахованої оплати праці служить «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва».

2. «Паливо та мастильні матеріали» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Відпуск пального і мастильних матеріалів оформляють лімітно-забірними картками чи вимогами-накладними. Списують вартість використаних пально-мастильних матеріалів на підставі «Нагромаджувальних відомостей використання машинно-тракторного парку», «Нагромаджувальних відомостей використання автотранспорту», актів на списання палива та мастильних матеріалів.

3. «Засоби захисту тварин» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Вартість засобів захисту тварин списують на підставі актів на їх списання.

4. «Корми» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 20. Підставою для записів є відомості витрат кормів. Для оперативного контролю за рівнем годівлі тварин і станом використання кормів на фермах (відділеннях) ведуть «Журнал обліку витрат кормів».

5. «Роботи та послуги» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 23, 91 – на вартість виконаних робіт власними допоміжними виробництвами; 63, 68 – на вартість виконаних робіт сторонніми організаціями. Підставою для записів служать журнали обліку робіт і витрат, нагромаджувальні відомості, звіти про використання енергії, води, холоду, акти на виконані роботи та інші документи.

6. «Витрати на ремонт необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, зайнятому на ремонтних роботах; 20 – вартість запасних частин та інших ремонтних матеріалів, використаних на ремонтні роботи; 23 – вартість послуг власних майстерень з технічного обслуговування та ремонту тваринницьких будівель, споруд і обладнання; 63, 68 – вартість виконаних ремонтних робіт сторонніми організаціями та ін. Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, акти на списання запасних частин та інших ремонтних

матеріалів, звіти про виконані ремонтні роботи власними силами, акти на виконані ремонтні роботи сторонніми організаціями та інші документи.

7. «Інші витрати на утримання необоротних активів» – дебет рахунка 23, кредит рахунків: 66, 65 – витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи персоналу, що обслуговує основні засоби галузі тваринництва; 20 – вартість витрачених матеріальних цінностей; 23, 63, 91 – послуги власних допоміжних виробництв і сторонніх організацій по утриманню основних засобів; 13 – амортизаційні відрахування по основних засобах галузі тваринництва та ін.

Підставою для записів є наряди на відрядну роботу, відомості нарахування амортизації, акти на виконані роботи та інші документи.

8. «Інші витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунків 20, 22, 39, 65, 68 та ін. Сюди відносять витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції тваринництва і не включені ні до однієї з вищенаведених статей (вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за тваринами; вартість підстилки для тварин; витрати на штучне осіменіння тварин; витрати на утримання літніх споруд некапітального характеру для тварин; відрахування на соціальні заходи; платежі за обов'язкове страхування майна і тварин; інші витрати).

9. «Непродуктивні витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 21. Сюди відносять втрати від падежу молодняка та дорослих тварин на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок непередбачуваних обставин, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

Підставою для записів є акти на вибуття тварин і птиці.

10. «Загальновиробничі витрати» – дебет рахунка 23, кредит рахунка 91. Використовують відомість розподілу накладних витрат.

По кредиту рахунка 23 субрахунка «Тваринництво» протягом року відображають вихід продукції в кореспонденції з дебетом рахунків: 21 –

вартість одержаного приплоду, приросту живої маси тварин; 27 – вартість оприбуткованих молока, яєць, вовни, риби, меду й іншої продукції; 20 – вартість оприбуткованих органічних добрив; 94 (субрахунок 940) – перевищення фактичних витрат над справедливою вартістю продукції. Підставою на оприбуткування продукції тваринництва є акти на одержання приплоду тварин, щоденники надходження продукції, журнали обліку надою молока та інші документи.



Рис. 2.4. Схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за змінними витратами

Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв.
Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв

здійснюють на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок «Промислове виробництво»). По дебету даного рахунка відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до рівня фактичної.

Аналітичний облік здійснюють у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв, де на кожне виробництво (переділ, замовлення) відкривають аналітичний рахунок.

Витрати промислових виробництв обліковують за такими статтями: 1) витрати на оплату праці; 2) паливо та мастильні матеріали; 3) сировина та матеріали (без зворотних відходів); 4) роботи та послуги; 5) витрати на ремонт необоротних активів; 6) інші витрати на утримання необоротних активів; 7) інші витрати; 8) непродуктивні витрати; 9) загальновиробничі витрати.

На статті «Сировина та матеріали» обліковують вартість використаної сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції: у цехах по виробництву комбікормів – вартість зерна, біодобавок та інших компонентів; у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, спецій, консервантів та інших продуктів; у цехах забою худоби – вартість тварин; у підрозділах по переробці молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

Продукція власного виробництва, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, включається до витрат за собівартістю і відображається по дебету рахунка 23 і кредиту рахунка 27.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються, не оцінюються.

На статті «Непродуктивні витрати» промислові підсобні виробництва відображають вартість остаточно забракованої продукції (сировини і

матеріалів), а також витрати на виправлення браку, крім сум, які утримують з винних осіб, і вартості бракованої продукції, оціненої за цінами можливого використання (реалізації). При ньому дебетують рахунок 23 і кредитують рахунок 24.

На статті «Загальновиробничі витрати» відображають цехові загальновиробничі витрати у частині, що відноситься на певний вид продукції за прийнятою базою розподілу (дебет рахунка 23, кредит рахунка 91).

По всіх інших статтях витрат облік здійснюється аналогічно обліку витрат у рослинництві і тваринництві.

Облік витрат в обслуговуючих виробництвах. Для обліку витрат обслуговуючих виробництв і господарств до рахунку 23 «Виробництво» відкривають субрахунок «Обслуговуючі виробництва». Проте не всі витрати по обслуговуючих виробництвах і господарствах обліковують на даному субрахунку. Частина їх обліковується на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», а саме, витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. На рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Обслуговуючі виробництва» обліковують витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт або послуг обслуговуючими виробництвами: підприємства громадського харчування (їдальні, буфети), кравецькі та інші майстерні побутового обслуговування, лазні, пральні, перукарні тощо.

За кожним видом обслуговуючих виробництв відкривають окремий аналітичний рахунок. Витрати по кожному обслуговуючому виробництву ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати. У разі необхідності для обліку витрат в окремих обслуговуючих виробництвах можуть виділяти додаткові статті.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків обліковують витрати по цих виробництвах, а по кредиту – вартість одержаної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, оцінених протягом звітного періоду за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду планова собівартість доводиться до рівня фактичної.

Аналітичний облік по кожному виду обслуговуючих виробництв ведуть у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

На підставі підсумкових даних Звітів по основному, допоміжних і обслуговуючих виробництвах заповнюють в кінці місяця Журнал 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – Журнал-ордер № 5В сг.). Кредитові обороти Журналу 5 або 5А (Журналу-ордера № 5В сг.) переносять в Головну книгу.

Для обліку і узагальнення інформації про витрати підприємства за економічними елементами призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Облік витрат за елементами здійснюють на рахунках: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» – для відображення витрат операційної діяльності; 85 «Інші затрати» – для обліку витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також інших витрат діяльності.

Витрати операційної діяльності групують за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. При цьому дебетують рахунок 80

«Матеріальні витрати» і кредитують рахунки: запасів (20-28), розрахунків з різними дебіторами і кредиторами (37, 63, 68).

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. При цьому дебетують рахунок 81 «Витрати на оплату праці» і кредитують рахунки 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. При цьому дебетують рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» і кредитують рахунки 65 «Розрахунки за страхуванням», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Нараховану амортизацію відображають за дебетом рахунка 83 «Амортизація» і кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема: вартість робіт, послуг сторонніх підприємств; сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток; втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів; сума фінансових санкцій тощо. При цьому дебетують рахунок 84 «Інші операційні витрати» і кредитують різні рахунки: запасів (20-28), коштів (30, 31, 33), розрахунків (34, 36, 37, 62, 63, 68 та ін.).

Рахунки витрат операційної діяльності (80-84) ведуть підприємства, які не застосовують рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а також інші підприємства за власною ініціативою. Відображені суми операційних витрат

(матеріальних, витрат на оплату праці, амортизацію, інших операційних) підприємства, які не ведуть рахунків класу 9, списують по кредиту рахунків 80-84 на:

– дебет рахунка 23 «Виробництво» (щомісячно) – в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат);

– дебет рахунка 79 «Фінансові результати» (в кінці року або щомісяця) – в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки 80-84 можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 і рахунками класу 9 (91, 92, 93, 94).

Рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також інших витрат діяльності. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податку на прибуток. Рахунок 85 ведуть виключно лише ті підприємства і організації, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

За дебетом рахунка 85 «Інші затрати» відображають суми визнаних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків необоротних активів (10, 11, 12, 14-18), запасів (20-28), коштів (30, 31, 33), розрахунків (34-37, 39, 50, 54, 63, 64, 65, 66, 68). Сальдо дебетове по рахунку 85 закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Облік операцій на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» ведуть у Журналі 5А та Головній книзі.

2.3. Організація і методика калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств

Порядок обліку витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності визначений «Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».

Від виробництва продукції рослинництва одержують основну і побічну продукцію. Собівартість основної продукції визначається за різними методами, залежно від того, скільки видів основної продукції одержано.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листа тощо) визначається виходячи із нормативно-розрахункових витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею цієї продукції. Нестандартна, пошкоджена чи забракована основна продукція, падалиця оцінюється за цінами реалізації чи можливого використання, а в разі згодовування тваринам – за вартістю коренів кормових буряків (збраковані цукрові буряки, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур). Під час складання звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати (без вартості побічної продукції) відносять на основну продукцію прямим способом (коли від виробництва одержано один вид основної продукції) або шляхом розподілу між декількома видами основної продукції. Базою розподілу є вартість продукції за реалізаційними цінами, одиничні коефіцієнти, площа посіву тощо.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляються між повноцінним зерном і зерновідходами пропорційно питомій вазі вмісту в них повноцінного зерна.

У господарстві загальна сума витрат на озиму пшеницю становила 984000 грн. Від урожаю одержано 8000 ц повноцінного зерна, 760 ц зернових відходів, в яких міститься 45 відсотків зерна. Вартість соломи, оціненої за нормативними витратами, становить 28400 грн.

Фактична собівартість 1 ц продукції визначається так:

- перераховано зернові відходи в повноцінне зерно – $342 \text{ ц} (760 \times 45 / 100)$;
- загальна кількість зерна з врахуванням зернових відходів становить $8342 \text{ ц} (8000 + 342)$;
- собівартість 1 ц зерна становитиме $114,55 \text{ грн.} (984000 - 28400) : 8342$;
- собівартість 1 ц зернових відходів становитиме $51,54 \text{ грн.} (114,55 \times 342 / 760)$.

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат (без вартості соломи, рядового зерна і зерновідходів) розподіляється між класами насіння (супереліта, еліта, 1 і 2 репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначають шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості побічної продукції) на масу сухого зерна повної стиглості. До уваги береться фактичний вихід зерна з качанів і базова його вологість (14 відсотків).

Собівартість насіння соняшнику, сіяних трав визначається аналогічно зерновим культурам.

Виробнича собівартість центнера цукрових та кормових буряків визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички) на фізичну масу буряків. Вирощене насіння буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур обчислені витрати на вирощування відповідних культур розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість центнера картоплі визначають шляхом ділення загальної суми витрат на її вирощування та збирання (без вартості побічної продукції) на масу повноцінної картоплі.

Собівартість центнера продукції баштанних культур, овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначають діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. При необхідності визначення собівартості кожного виду продукції (якщо облік витрат ведеться по групі культур), витрати розподіляють між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. У разі одержання декількох видів продукції, витрати на їх вирощування розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції тощо – безпосередньо на її собівартість.

Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляють на витрати минулих років і витрати поточного року.

Собівартість центнера готового силосу чи сінажу визначають діленням загальної суми витрат на їх заготівлю (включаючи вартість зеленої маси, плівки, консервантів та інших використаних компонентів) на фізичну масу одержаного готового силосу чи сінажу.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат виключають вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання. Залишена сума витрат буде відноситись до основної

продукції прямим способом або шляхом розподілу між окремими видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Облік витрат на вирощування квітів ведуть у розрізі відкритого і закритого ґрунту. Між окремими видами продукції витрати розподіляють пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів: 1) заготівля компосту; 2) виробництво товарних грибів. Собівартість компосту визначають діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту. Собівартість 1 центнера товарних грибів визначають шляхом ділення загальної суми витрат (включаючи вартість закладеного компосту), за мінусом побічної продукції, на кількість отриманих грибів. Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт і оцінюють за нормативно-розрахунковими витратами, за реалізаційними цінами чи цінами їх використання.

У тваринництві визначають собівартість основної продукції – молока, приплоду, приросту живої маси, вовни, яєць, меду та ін. Побічну продукцію оцінюють за нормативно-розрахунковими витратами (вартість гною) або цінами можливої реалізації чи використання (вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, шкіра загиблих тварин тощо). Вартість побічної продукції відносять на зменшення витрат по утриманню відповідних видів і груп тварин.

Собівартість одиниці основної продукції визначається діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість одержаної продукції. Якщо від виробництва одержують декілька видів основної продукції, то витрати між ними розподіляють.

У молочному скотарстві розраховують собівартість центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня

визначають діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Витрати на утримання основного стада великої рогатої худоби за рік склали 856500 грн. Одержано 4950 ц молока, 150 голів приплоду, побічної продукції на суму 32140 грн., кількість кормо-днів – 58400.

Собівартість одного кормо-дня становитиме 14,67 грн. ($856500 / 58400$); собівартість однієї голови приплоду – 880,20 грн. ($14,67 \times 60$), а всього приплоду – 132030 грн. ($880,20 \times 150$).

Для визначення собівартості центнера молока із загальної суми витрат віднімають вартість приплоду і побічної продукції і ділять на кількість одержаного молока, яка становитиме 139,86 грн. ($(856500 - 132030 - 32140) / 4950$).

По молодняку тварин і тварин на відгодівлі визначають собівартість центнера приросту та центнера живої маси. Собівартість центнера приросту живої маси визначають діленням загальної суми витрат на утримання даної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість одержаного приросту. Собівартість центнера живої маси визначають діленням загальної вартості поголів'я на його живу масу.

У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утримання до розтєлення (без вартості побічної продукції) відносять на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтєлення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

У м'ясному скотарстві одна голова приплоду оцінюється виходячи з його живої маси і вартості центнера живої маси телят при відлученні. Собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтєлення переводяться в основне стадо) і телят до 8-

місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється підприємством за реалізаційними цінами).

2. Визначення собівартості продукції свинарства. У спеціалізованих підприємствах по групі основного стада свиней визначають собівартість приросту живої маси і поросят відлучених. Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду). Собівартість центнера живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначають діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

У неспеціалізованих підприємствах визначають собівартість валового приросту живої маси свиней (включаючи живу масу приплоду) в цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту.

Собівартість центнера приросту живої маси свиней на вирощуванні та відгодівлі визначають діленням загальної суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість одержаного приросту, а собівартість центнера живої маси – діленням їх балансової вартості на кількість живої маси.

3. Визначення собівартості продукції вівчарства. Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відносять: в романівському вівчарстві – 12 відсотків, каракульському – 15, а в усіх інших напрямках – 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси пропорційно

до вартості цієї продукції за цінами реалізації вовни та живої маси овець у звітному періоді.

4. Визначення собівартості продукції птахівництва. У птахівництві визначають собівартість: по основному стаду – 1 тис. штук яєць; по молодняку птиці – 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси; по цеху інкубації – 1 тис. голів добових курчат.

Для визначення собівартості окремих видів продукції птахівництва необхідно витрати на утримання відповідної облікової групи птиці (без вартості побічної продукції) поділити на кількість одержаної продукції.

По цеху інкубації птиці необхідно врахувати наявність незавершеного виробництва. Для його визначення необхідно вартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

5. Визначення собівартості продукції конярства. Собівартість приплоду робочих коней визначають виходячи із вартості 60 кормо-днів утримання дорослих коней. У племінному конярстві собівартість приплоду на момент відлучення визначають сумою річних витрат на утримання коней (без вартості гною і іншої побічної продукції та вартості виконаних робіт за нормативною вартістю робочого дня робочих коней).

6. Визначення собівартості продукції кролівництва і звірівництва. Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначається у розмірі 50 відсотків справедливої вартості (чи виробничої собівартості) однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків вартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів, звірів і молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

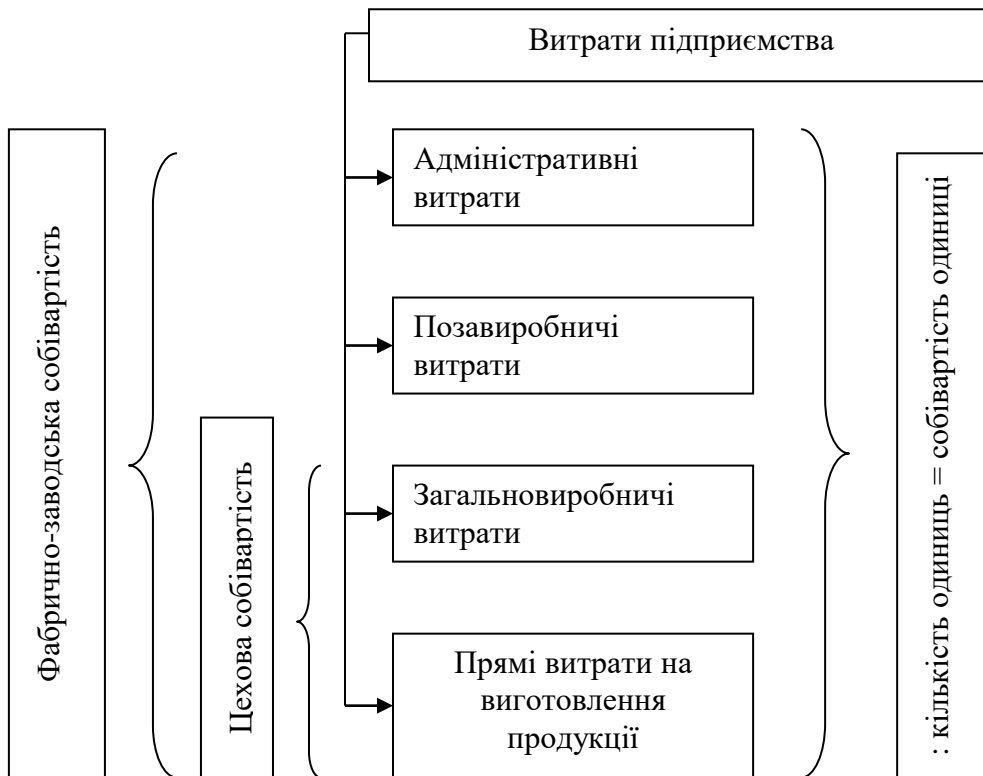


Рис. 2.5. Методика калькулювання собівартості до введення в дію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

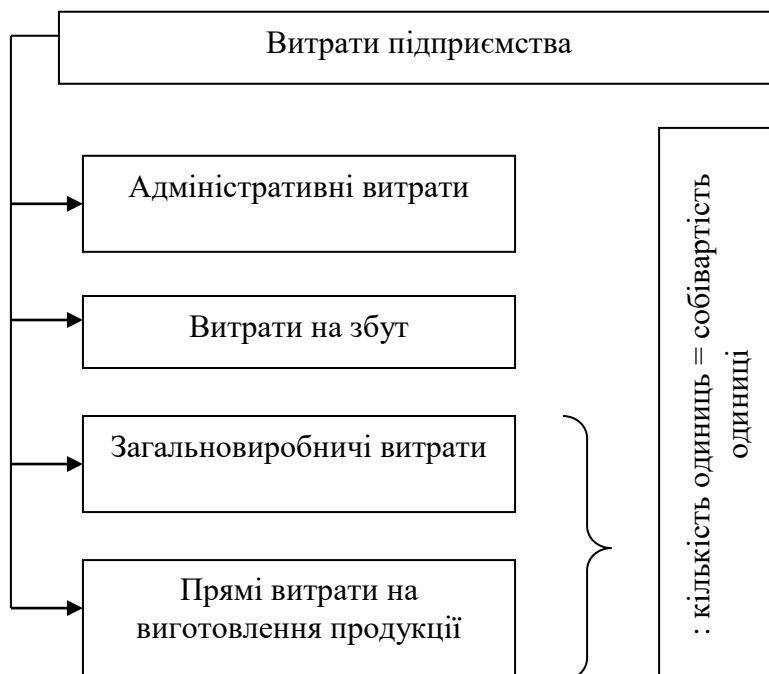


Рис. 2.6. Методика калькулювання собівартості після введення в дію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку кролів після відлучення визначається аналогічно галузі скотарства. Молодняк звірів після відлучення дооцінюється виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

7. Визначення собівартості продукції рибництва. У рибництві визначають собівартість мальків, цьоголіток і товарної риби. Для цього витрати по відповідних ставках ділять на кількість одержаної продукції (тисяч мальків, центнерів цьоголіток, центнерів товарної риби).

У неспеціалізованих підприємствах визначають собівартість товарної риби, яка складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби.

8. Визначення собівартості продукції бджільництва. При визначенні собівартості продукції бджільництва запилювально-медового напрямку із загальної суми витрат вираховують витрати на запилювальні культури згідно із затвердженими нормативами. У бджільництві запилювального напрямку всі витрати списують на собівартість запилених культур за мінусом вартості меду та іншої продукції за цінами реалізації.

При визначенні собівартості окремих видів продукції бджільництва загальні витрати розподіляють пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховують за собівартістю топленого кондиційного воску. Нові бджолині сім'ї оцінюють за цінами продажу. Собівартість 1 кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду.

Залежно від виду виробництва і особливостей технології, в промислових підсобних виробництвах можуть застосовувати такі методи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції: простий, попередільний, позамовний, нормативний.

Собівартість продукції підсобних виробництв, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку (включаючи вартість сировини) без вартості побічної продукції

на кількість одержаної основної продукції. У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюють собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості сировини) ділять на кількість переробленої власної та давальницької сировини; після цього визначають собівартість власної готової продукції, для чого вартість власної сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості відходів) ділять на кількість власної готової продукції.

Відпущено в переробку 1250 ц зерна озимої пшениці, в тому числі 450 ц зерна замовників. Вартість власного зерна становить 96000 грн., витрати по розмолу всього зерна – 14750 грн. В результаті розмолу одержано продукції власного виробництва: борошна – 680 ц, відходів і побічної продукції, придатних для використання, – на суму 5840 грн.

Для визначення собівартості продукції проведемо розрахунки:

- 1) собівартість 1 ц розмолу зерна = 11,8 грн. $(14750 / 1250)$;
- 2) вартість переробки власного зерна = 9440 грн. $[11,8 \times (1250 - 450)]$;
- 3) собівартість 1 ц борошна = 146,47 грн. $[(96000 + 9440 - 5840) / 680]$.

Якщо від переробки сільськогосподарської продукції одержують декілька видів основної продукції (переробка молока, плодоконсервне виробництво тощо), то непрямі витрати розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами або умовної кількості одержаної продукції. Прямі витрати (сировина, консерванти, інші компоненти) відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції.

У цегельному виробництві визначають собівартість 1 тис. штук цегли. Для цього від загальної суми витрат на виробництво цегли віднімають вартість битої цегли, оціненої за цінами можливої реалізації, і одержану різницю ділять на кількість цілої цегли. Якщо в господарстві виробництво цегли організоване за переділами, то собівартість продукції обчислюють за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. На перших двох переділах розраховують витрати на одержання

відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1 тис. штук цегли-сирцю. Собівартість випаленої цегли буде складатись із витрат на випалювання, включаючи вартість цегли-сирцю (без вартості побічної продукції).

У хлібопекарському виробництві витрати відносять на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляють між видами продукції пропорційно виручці від її реалізації.

Собівартість продуктів забою худоби і птиці визначають по кожному їх виду. Для цього до вартості тварин додають витрати на забій і віднімають вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії та ін.). Одержаний результат ділять на кількість одержаної основної продукції. При необхідності калькулювання собівартості окремих видів продукції, загальні витрати (без вартості побічної продукції) розподіляють між окремими її видами пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

При переробці льону та інших луб'яних культур визначають собівартість трести, яка складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

Собівартість пиломатеріалів складається з вартості розпиляної деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на її розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання. У разі розпилювання на пилорамах власної деревини і деревини інших юридичних та фізичних осіб визначають собівартість 1 куб. метра розпиляної деревини і собівартість власних пиломатеріалів.

На торфорозробках готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій. Для визначення собівартості заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розподілити пропорційно кількості торфу умовної вологості.

Собівартість 1 тонни торфу певного призначення розраховують діленням загальної суми витрат, що припадають на даний вид торфу, на загальну його кількість.

В інших підсобних промислових виробництвах собівартість продукції визначають у порядку, встановленому для відповідних галузей промисловості.

Фактичну собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв доцільно визначати щомісяця і за цією оцінкою відносити на споживачів. Транспортні роботи тракторів і послуги живої тяглової сили калькуються раз в кінці року. У ремонтній майстерні визначають собівартість виконаного ремонту – по об'єктах, що ремонтуються; собівартість окремих видів виробів (запасних частин, інструментів) – по виготовлених майстернею виробках. По вантажному автотранспорту визначають собівартість 10 тонно-кілометрів шляхом ділення витрат по перевезенню вантажів на обсяг виконаних робіт у тонно-кілометрах. Калькуляційними одиницями є: по електропостачанню – 10 кіловат-годин; теплопостачанню – 10 Гкал теплоенергії; водопостачанню – кубічний метр води; газопостачанню – кубічний метр газу (кілограм скрапленого газу). Для визначення фактичної собівартості вказаних одиниць необхідно всі витрати по відповідних виробництвах поділити на кількість таких одиниць (без використаних на власні потреби).

Виконані роботи живою тяговою силою обліковуються у робочих днях (коне-днях). Фактична собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили (без вартості приплоду, побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи по самообслуговуванню). Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням всієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

Калькуляційною одиницею використання машинно-тракторного парку є один умовний еталонний гектар, собівартість якого визначається шляхом

ділення загальної суми витрат по експлуатації машинно-тракторного парку на кількість виконаних умовних еталонних гектарів. Щоб зібрати всі витрати на утримання й експлуатацію машинно-тракторного парку, необхідно до витрат, облічених на субрахунку «Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання» (машинно-тракторний парк), рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» додати витрати на оплату праці з відрахуваннями і вартість використаного пального на сільськогосподарських роботах в рослинництві, які в міру їх здійснення прямо були включені на витрати рослинництва (на дебет субрахунку «Рослинництво», рахунка 23), та на будівельних роботах, які прямо були включені на дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Оперативний облік не повинен обмежуватися лише обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованим нормативними документами. Його зміст значно ширший і полягає у: відображенні виробничих процесів в кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку; виборі в якості об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат; системному використанні елементів методу (планування, нормування, оцінка, групування, аналіз, контроль) у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом накопичення витрат; обмежуванні об'єкта обліку рамками підприємства; класифікації витрат у відповідності з метою їх управління для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю та регулювання; формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами, використовуючи при цьому принципи управління, прийняті на підприємстві, і необхідність перетворення показників внутрішньої звітності в показники зовнішньої звітності.

2. Групування витрат за економічними елементами дозволяє встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Поділ витрат за елементами не дає можливості повністю задовольнити потребу в інформації про витрати. Так, неможливо окремо визначити витрати, пов'язані з виробництвом і з управлінням та обслуговуванням виробництва. Компенсує ці недоліки групування витрат за калькуляційними статтями. Таке групування витрат дозволяє визначити спрямованість витрат, виявити місця їх виникнення, встановити їх роль, організувати контроль за витратами, їх аналіз, визначити якісні показники діяльності як об'єкта в цілому, так і окремих його ділянок, визначити напрями, в яких необхідно працювати над зменшенням витрат виробництва.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЯ ОПЕРАТИВНОГО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

3.1. Структура системи оперативного економічного аналізу

Методологічні засади оперативного економічного аналізу трансформуються в діалектичний метод пізнання, який передбачає системний розгляд досліджуваного предмета у різнобічних зв'язках, взаємодії, безперервному русі та змінах. З огляду на те, що оперативний економічний аналіз максимально наближений до потреб господарювання, його методологія має забезпечити слідування за логікою об'єкта дослідження. Враховуючи вище викладене і виходячи із логіки та методології наукового пізнання, що трактується як цілеспрямована пізнавальна діяльність і складається з таких елементів – предмет пізнання, методи та способи пізнання, пізнавальна діяльність спеціально підготовлених суб'єктів і результати пізнання, головними структурними компонентами методології оперативного економічного аналізу можна вважати: об'єкти, показники, фактори, періодичність здійснення аналітичних оцінок, суб'єкти, джерела вхідної інформації, способи дослідження, джерела вихідної інформації.

Об'єкти оперативного економічного аналізу перебувають в тісному зв'язку з його метою та рівнями управління, що визначаються організаційно-правовими формами і розмірами господарських одиниць.

В сільському господарстві склалися три організаційно-правові форми господарської діяльності: одноосібне (приватне) володіння (індивідуальна приватна власність), товариство, корпорація.

Одноосібне володіння (фермерське господарство) – створюється однією людиною (засноване на приватній власності на майно, землю та результати господарювання), що дає змогу власнику діяти для задоволення особистих інтересів, примножувати власність й одержувати сталі доходи в

майбутньому, відповідати власним майном по всіх зобов'язаннях і нести повну відповідальність за прийняття власних рішень.

Рівні управління в одноосібних володіннях визначаються їх розмірами. В Україні переважно створюються невеликі фермерські господарства з однорівневою структурою управління. Тут уся складність управління покладається на власника (особу, яка матеріально найбільш зацікавлена). Як одночасно власник і виробник, він спрямовує свою діяльність на пошук шляхів зміцнення та примноження власності.

Власність найповніше реалізується в системі виробничих відносин (цей процес починається із поєднання факторів виробництва), тому об'єктами оперативного економічного аналізу відповідно є фактори виробництва (праця, капітал, земля), процес трансформації ресурсів, готова продукція, збут, фінансові результати (рис. 3.1).

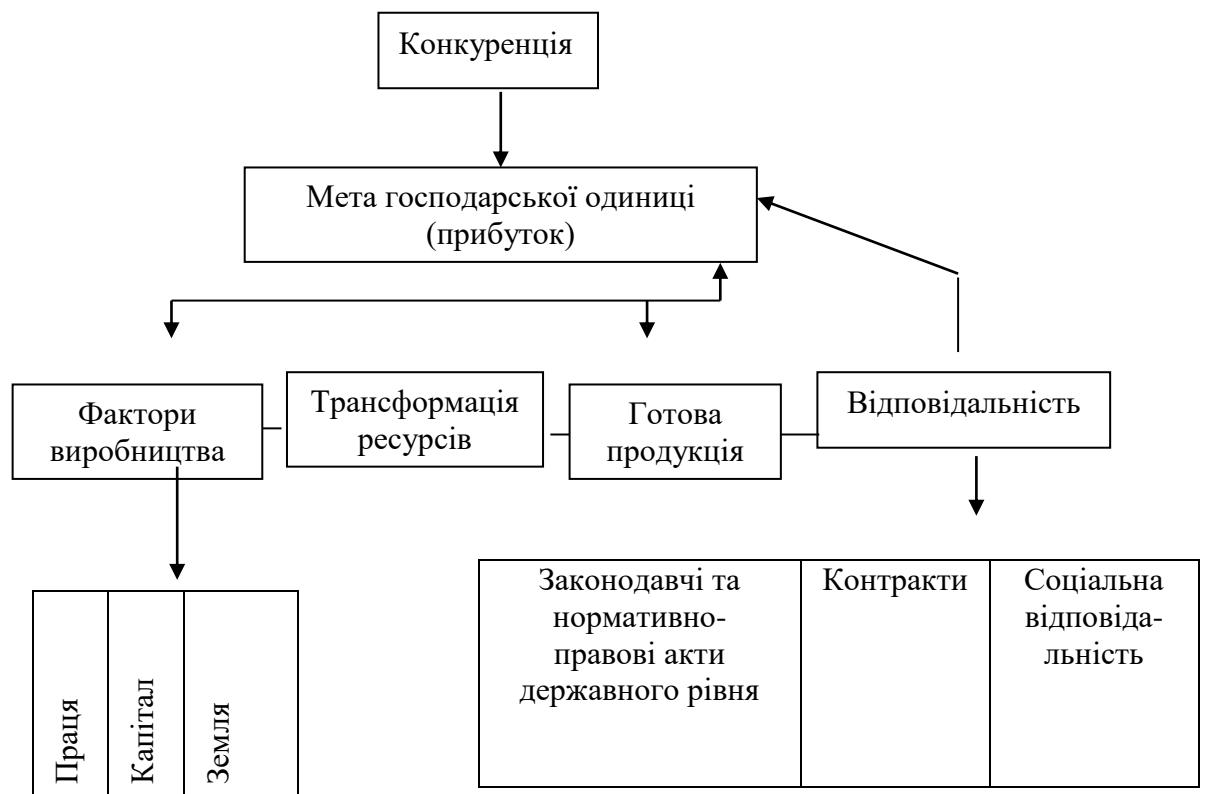


Рис. 3.1. Об'єкти оперативного економічного аналізу фермерських господарств

Товариства і корпорації – це складні системи, де головним системоутворюючим принципом управління є принцип ієрархічності, згідно з яким частини, елементи системи розподіляються за рівнями значимості, важливості, підпорядкованості. Отже, ієрархічна побудова вносить організаційну впорядкованість в управління – система стає багаторівневою при збереженні цілісності. Так, виходячи із вертикального поділу праці, у корпорації виділяються такі рівні управління: робочими місцями, структурними підрозділами, галузями, господарською одиницею (кооперативами, акціонерними товариствами, корпораціями).

На рівні управління робочими місцями об'єктом аналізу є послідовно виконувані кожним конкретним виконавцем операції технологічного процесу та технологічні ситуації, які забезпечують необхідні умови для здійснення процесу. Безперервний поопераційний аналіз створює передумови для оперативного управління за відхиленнями. Він дає змогу здійснювати контроль за якістю та строками виконання операцій, адже неякісне й несвоєчасне виконання однієї операції технологічного процесу призводить до порушення всього комплексу агро- і зоотехнічних заходів та технологічного процесу в цілому, а в кінцевому підсумку впливає на якість продукції, скорочення обсягів її виробництва і, як наслідок, на зниження конкурентоспроможності. Головними завданнями аналізу тут є: постійний контроль за дотриманням технологічної дисципліни; своєчасне виявлення причин невідповідності операції технологічного процесу вимогам технології; оцінка кожної операції технологічного процесу з точки зору вигоди, пошук шляхів зниження витрат по кожній технологічній операції.

На рівні управління структурними підрозділами об'єктами аналізу є господарські процеси та фактори, які їх зумовлюють, результати діяльності; витрати виробництва за центрами відповідальності, сегментами діяльності; обсяг, асортимент та якість виробленої продукції; продуктивність праці; кооперовані взаємозв'язки між структурними підрозділами, вплив результатів роботи одного підрозділу на роботу інших і результати діяльності

господарської одиниці в цілому. Головним завданням оперативного економічного аналізу на цьому рівні є об'єктивна оцінка виконання планових завдань підрозділами, виявлення прихованих можливостей у використанні ресурсного потенціалу; оцінка реальності оплати праці залежно від розміру вкладених у виробництво праці та капіталу; виявлення факторів і причин, які зумовлюють результати виробництва, пошук резервів зниження витрат та задоволення економічного й соціального інтересу працівника; виявлення та дослідження взаємозв'язків між економікою, технікою і технологією, підвищення рівня управління витратами з орієнтуванням на кінцеві результати, вдосконалення внутрішньогосподарського розрахунку.

На третьому рівні об'єктом аналізу є виробнича програма кожної галузі (рослинництва, тваринництва, допоміжних, промислових, обслуговуючих виробництв), агротехніка, технологія, організація та економіка, їх вплив на розвиток галузі; результати роботи галузі. Завдання аналізу на даному рівні – це постійний контроль за ходом виконання виробничої програми галузі; своєчасне виявлення причин відхилень показників від регламентованого планами й нормативами рівня; оцінка ефективності функціонування галузі; співвимірювання витрат з виходом продукції в галузях, які мають короткий робочий період, та обсягом робіт у галузях із тривалим робочим періодом; вивчення взаємозв'язків і наявних внутрішніх зв'язків між галузями; оцінка вкладу кожної галузі у кінцеві результати підприємства; пошук резервів збільшення обсягів виробництва, підвищення якості продукції, раціонального використання землі, майна, праці та конкурентоспроможності галузі.

На четвертому рівні об'єктом оперативного аналізу є виробнича, фінансова і маркетингова діяльність підприємства в цілому, стан і склад ресурсного потенціалу, який забезпечує досягнення мети в коротко-строковому періоді, зміна зовнішнього середовища. Тут головними завданнями аналізу є: постійне вивчення змін зовнішнього середовища, їх впливу на діяльність господарської одиниці з метою діагностування потенційної небезпеки і своєчасного використання можливостей; об'єктивна

оцінка всієї маркетингової діяльності з метою визначення відповідності вибраної стратегії реальним процесам, що відбуваються на ринку; оцінка вибраної організаційної структури з точки зору ефективності; детальне вивчення потреб людини та їх структури; пошук шляхів ефективності використання капіталу; максимізація одержаного доходу; оцінка ризику й обґрунтування короткострокових економічних і фінансових програм виходу з небезпечного фінансового стану; вироблення ефективних своєчасних фінансових, виробничих і маркетингових управлінських рішень.

Найбільшій ефективності аналітичних оцінок можна досягти в тому випадку, якщо показники будуть об'єднані в єдину систему, з урахуванням їх взаємозв'язків і взаємозалежності. Тільки система показників може забезпечити комплексне дослідження регульованого об'єкта, об'єктивно охарактеризувати позитивні й негативні зміни, які відбуваються в ньому, створити можливості для виявлення причини цих змін і вироблення виважених управлінських рішень. Методиці побудови системи показників

Велике значення для організації оперативного аналізу має класифікація факторів за ступенем впливу на результати господарювання: на основні й другорядні. До основних відносяться фактори, які мають вирішальний вплив на результативний показник, до другорядних – ті, що не є вирішальними. Тому своєчасне виявлення останніх дасть змогу не включати їх до факторної моделі досліджуваного показника і за рахунок цього скоротити час на вироблення управлінських рішень.

За строком впливу на результати діяльності розрізняють фактори постійні, які впливають на досліджувані процеси безперервно, та змінні, вплив яких проявляється періодично. За відношенням до суб'єкта пізнання фактори поділяються на три групи: регульовані людиною, частково регульовані, нерегульовані.

До першої групи відносяться фактори, вплив яких можна змінити залежно від ситуації, що склалася (обсяг і якість робіт; змінні витрати; ефективність використання ресурсів). Вони формують мету господарської

одиниці, тому їх зміна може бути викликана коригуванням мети залежно від зміни впливу зовнішнього середовища.

Фактори другої групи можна змінити лише частково з деякою ймовірністю: (фізико-механічні властивості ґрунтів, біологічні можливості вирощування культур, схожість насіння).

До нерегульованих факторів відносяться фактори об'єктивного характеру (рівень науково-технічного і соціального розвитку країни, політична стабільність, взаємозв'язки держави з іншими країнами). Ці фактори характеризуються мінливістю й невизначеністю. Однак оперативний аналіз має своєчасно виявляти зміни, адже вони мають різний вплив на діяльність підприємства щодо досягнення мети.

Оперативний економічний аналіз – це засіб активного втручання людини у процес виробництва та управління, тому необхідно всебічно аналізувати першу групу факторів. Оскільки вони залежать від діяльності підприємства, своєчасна та якісна їх оцінка має забезпечити вагомий ефект.

Фактори другої та третьої групи негативно впливають на кінцеві результати господарювання й мету. Адже не завжди їх можна враховувати через проблеми, пов'язані зі збором інформації про них. Тому виникає необхідність у поглибленому аналізі ситуації, що склалася в комбінуванні різних варіантів впливу об'єктивних факторів за даними аналізу та нагромадженого досвіду. Цим можна наблизити характеристики господарських процесів до науково обґрунтованих нормативів і досягти поставленої мети.

Для вимірювання впливу факторів на результативний показник велике значення має класифікація факторів на кількісні та якісні, складні й прості, прямі та непрямі, вимірювані й невимірювані.

Системно вивчати фактори з урахуванням внутрішньої підпорядкованості, внутрішніх і зовнішніх зв'язків можна тільки шляхом систематизації їх. Результатом такої систематизації є створення факторної системи.

Факторні системи є основою для моделювання взаємозв'язків між результативними показниками і факторами, які справляють на них прямий та

опосередкований вплив. Такі взаємозв'язки описуються з допомогою математичних формул. У детермінованому факторному аналізі найбільш поширені чотири типи факторних моделей: адитивна, мультиплікативна, кратна і комбінована.

Між показниками та факторами немає чіткої межі, їх місце визначене лише для конкретного випадку. При зміні цілей, рівня управління, об'єкта аналізу, часу здійснення аналітичних оцінок вони постійно міняються місцями: те, що в даний момент або тут є показником, стає після протікання даного моменту або там фактором і навпаки.

Періодичність здійснення аналітичних оцінок залежить від специфічних особливостей кожної галузі. З огляду на те, що в сільському господарстві період виробництва є довготривалим (складається з часу, коли процес здійснюється під впливом праці людини) і коли він відбувається безпосередньо під впливом природних факторів, за основу визначення періодичності аналітичних оцінок потрібно брати не кількісні параметри, а результативні. Таким чином, стосовно до сільського господарства оперативним слід вважати аналіз за періоди, які дають змогу досягти якісного впливу на регульований об'єкт.

Важливим структурним елементом аналізу є сукупність способів, спроможних забезпечити неперервне й системне дослідження об'єкта. Побудова методики (підбір аналітичних способів і правил дослідження) залежить від мети аналізу, характеру об'єктів дослідження та функціональних зв'язків між елементами, що їх утворюють. Адже мета аналізу, з одного боку, регламентує бажаний результат, а з іншого – вибір засобів його досягнення. Чим глибше аналітик проникає у сутність досліджуваних явищ, тим точніші методи дослідження йому потрібні.

Сукупність способів, які забезпечують найдоцільнішу обробку аналітичної інформації, формують методику аналізу. Засоби досягнення мети можуть бути різними, вони залежать від характеру об'єкта, ступеня його відхилення від регламентованого рівня (траєкторії руху по шляху до

досягнення мети). Знання способів аналітичної обробки дасть змогу певним чином організувати їх для досягнення мети та раціонального використання. Сутність способів, правила й алгоритми розрахунків даними способами для різних типів моделей детально обґрунтовані в теорії економічного аналізу. Тому, оволодівши цими способами, можна правильно оперувати ними на кожній із стадій пізнання господарських процесів. Так, на початковій стадії аналізу – спостереження – проводиться фактофікація і сприйняття господарських процесів через систему інформації, яка має адекватно їх розкривати й кількісно вимірювати. Сам процес створення системи інформації виходить із певних абстрактних висновків, побудованих на основі моделювання господарського процесу. В процесі пізнання досліджуваний показник порівнюється із регламентованими планами і нормативними рівнями, і таким чином виявляються відхилення.

На стадії абстрактного мислення вивчається глибока сутність досліджуваних явищ (показник деталізується на часткові за утворюючими факторами, часом і місцем здійснення операцій, вивчаються причинно-наслідкові зв'язки між ними). За допомогою детермінованого — факторного аналізу при функціональній залежності між результативними показниками (функцією) і факторами (аргументами) та стохастичного, якщо зв'язок факторів із результативним показником є неповним, вимірюється вплив факторів на зміну результативного показника.

Якщо виявлено всі фактори й кількісно виміряний їх вплив на окремі частини економічних процесів, потрібно з'єднати (синтезувати) раніше розчленовані елементи в ціле. При цьому першочергове значення мають способи порівняння та групування, які дають змогу згрупувати резерви, виявлені окремо по кожному досліджуваному елементу цілого.

Прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності потребує використання способів оптимізації показників (економіко-математичних методів, програмування, теорії масового обслуговування, теорії ігор, дослідження операцій) та інтуїтивних (експертних) методів

(колективних експертних оцінок, “мозкової атаки”, морфологічного, семікратного пошуку).

Усі способи оперативного економічного аналізу постійно вдосконалюються з огляду на вимоги оновленого змісту та завдань аналізу й предмета дослідження. Повнота, якість і своєчасність аналітичних оцінок великою мірою залежать від ступеня підготовки суб'єкта пізнання, тобто тих, хто здійснює аналіз. Переважне зосередження аналітичної роботи в планово-економічному відділі сільськогосподарських підприємств не дало бажаних результатів, призвело до розриву між часом реєстрації інформації та її аналітичної обробки й до зниження оперативності вироблення управлінських рішень, їх якості та ефективності.

У проведенні аналізу зовсім недостатня участь керівників структурних підрозділів і безпосередніх виконавців робіт. Методика та організація оперативного економічного аналізу на кожному рівні управління вичерпно не опрацьовані. У господарських одиницях не створюються маркетингові служби, які б займалися організацією та проведенням маркетингового аналізу. Все це негативно позначається на організації поточної аналітичної роботи в сільському господарстві. Поліпшити практичну сторону цієї справи можна шляхом розроблення і впровадження науково обґрунтованих методичних рекомендацій з організації оперативного економічного аналізу для кожної функціональної служби та розподілу обов'язків щодо його проведення між функціональними службами. Тільки комплексний підхід до організації аналізу на базі використання науково-методичних методів і необхідної обчислювальної техніки дасть змогу перетворити оперативний аналіз у дієвий метод вивчення характеру взаємозв'язків і взаємозалежностей між умовами виробництва та результатами діяльності сільськогосподарських підприємств, усунути дублювання робіт.

У зв'язку з тим, що оперативний економічний аналіз – це системне неперервне дослідження, тому його суб'єктами є індивідуальні власники,

співвласники, адміністрація, всі служби підприємства, керівники структурних підрозділів, безпосередні виконавці робіт.

Економічна служба господарської одиниці має виконувати координаційну роботу з організації оперативного економічного аналізу відповідно до програмно-цільового принципу управління. Вона безпосередньо відповідає за обґрунтування мети господарської одиниці, структурування її на підцілі між галузями, структурними підрозділами, первинними колективами (ланками, загонами), робочими місцями. До її обов'язків входить: розроблення оперативних планів, їх узгодження із стратегічними планами, коригування під впливом зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, опрацювання системи заходів, спрямованих на забезпечення виробництва конкурентоспроможної продукції відповідно до реального й потенційного попиту та за найефективнішого використання всіх видів ресурсів за видами діяльності, конкурентоспроможності виробництва і фінансової стійкості господарської одиниці.

Маркетингова служба повинна займатися організацією і проведенням маркетингового аналізу. В її обов'язки входить неперервне вивчення потреб цільових ринків і знаходження оптимального співвідношення між потенційними потребами ринку та виробничими можливостями господарської одиниці, діагностика шансів і загроз або ризиків у конкурентному оточенні підприємства, опрацювання дієвих рішень щодо управління маркетинговою діяльністю, розроблення і впровадження маркетингової програми, постійний контроль за її виконанням; неперервний аналіз ринкової кон'юнктури, вироблення цінової політики; аналіз конкуренції та конкурентоспроможності продукції.

Керівники структурних підрозділів мають нести пряму відповідальність за стан оперативного економічного аналізу в керованих ними підрозділах. Вони повинні постійно контролювати виконання госпрозрахункових завдань, виявляти резерви своєчасного й ефективного їх здійснення; детально вивчати причини втрат і непродуктивних витрат, неякісного

виконання робіт, недотримання трудової та технологічної дисципліни, різного роду перевитрат.

При виробленні термінових управлінських рішень, де фактор часу є вирішальним, найкращого успіху можна досягти за результатами аналізу, який проводять підприємці, безпосередні виконавці робіт, тобто самоаналізу. Для рішень, які приймаються індивідуально, характерний вищий рівень творчого підходу. В них нерідко реалізується багато нових ідей і концепцій. Як правило, індивідуальні рішення потребують менше часу, оскільки їх не треба узгоджувати.

Джерелами вхідної інформації оперативного економічного аналізу є: оперативні плани, бюджети, норми, нормативи, світові й вітчизняні стандарти; дані оперативно-технічного, первинного обліку та оперативної внутрішньогосподарської звітності; позаоблікова інформація: фотографії, хронометражі робочого дня, дані перевірок, проведених різними органами, різні документи, що регулюють господарську діяльність, інформація про зовнішнє середовище.

Результати аналізу мають бути представлені у формі, зручній для використання (пояснювальні записки, довідки, аналітичні таблиці, графіки, діаграми, поліноми). Детальніше ця проблема буде висвітлена в підрозділі “Загальна характеристика та оцінка інформаційного забезпечення оперативного аналізу”.

Таким чином, тільки системний підхід до опрацювання основних елементів оперативного економічного аналізу сприятиме вдосконаленню його методології і створить передумови для впровадження неперервного оперативного аналізу. Останній забезпечить вироблення ефективних та якісних управлінських рішень як в умовах визначеності, так і невизначеності. Оскільки аналіз досліджує об’єкти через систему інформації, важливе місце у складі структурних компонентів оперативного економічного аналізу відводиться побудові системи показників, яка б релевантно відображала досліджувані об’єкти.

3.2. Методологічні основи формування системи показників оперативного аналізу

Управління будь-яким об'єктом здійснюється шляхом регулювання відповідних показників, які його відображають, та їх складових частин, з метою забезпечення цілеспрямованої зміни величини заданих показників, як у просторі так і часі, для досягнення накреслених цілей.

Кожен економічний показник відтворює лише одну сторону об'єкта пізнання. Комплексна характеристика останнього передбачає використання системи показників, якій властиві дві риси: всебічність кількісного відображення явищ й органічний взаємозв'язок окремих показників. Від того, наскільки точно і коректно визначена система показників економічною наукою, залежить успіх оперативного управління об'єктами. Тому одним із першочергових завдань управління об'єктом є відбір і побудова системи необхідних показників та їх планових рівнів.

Однак, обидва підходи неправомірні. По-перше, не обґрунтоване широке коло показників, економічно не доцільне та не виправдане, оскільки призводить до дороговизни аналітичної роботи і втрати головної ознаки даного виду аналізу – оперативності. По-друге, розробка одного-двох універсальних показників, які б характеризували неперервність процесів господарської одиниці та її структурних підрозділів з урахуванням їх галузевих особливостей – дуже складна робота.

Тому правомірним є висновок про те, що діяльність організації не можна описати та визначити одним показником.

Система показників оперативного економічного аналізу повинна мати такі властивості: адекватно відображати регульований об'єкт; не включати зайвих і дублюючих показників; бути гнучкою (розширюватися до вимог управління); бути інтегрованою (відповідати вимогам програмно-цільового управління); забезпечувати зіставність показників між підсистемами оперативного економічного аналізу та рівнями управління; враховувати

специфічні особливості регульованого об'єкта; відображати динаміку процесів і явищ.

В економічній літературі і на практиці не запропонована система показників дослідження об'єктів оперативного економічного аналізу в умовах ринкових відносин, що ускладнює рішення ряду його завдань та вироблення дієвих управлінських рішень. Основна причина полягає в тому, що не вирішені методологічні питання побудови системи показників оперативного аналізу. Різні автори пропонують свої концепції щодо їх трактування та побудови, існують невизначеність і відмінності у ряді пропозицій. Аналіз різних підходів до формування системи показників оперативного економічного аналізу дає змогу виділити кілька напрямів.

Якість системи показників характеризується її відповідністю вимогам системного підходу, згідно з яким система показників має адекватно відображати об'єкти (процеси, явища), їх взаємозв'язки (внутрішні, зовнішні) та взаємозалежності, умови, в яких існує система, виступати підсистемою іншої, складнішої системи, тому визначенню цілісності системи повинно передувати окреслення її меж.

Оскільки оперативний економічний аналіз, досліджуючи різні об'єкти, вирішує різноманітні завдання господарської діяльності, для аналізу використовують різні за змістом показники. Їх склад постійно доповнюється й оновлюється, вдосконалюються методи визначення. Система показників оперативного економічного аналізу має бути пов'язана із показниками маркетингу, обліку, планування, мотивації, організації. Це сприятиме комплексному дослідженню короткострокових господарських процесів, їх оцінці з точки зору вигоди і, як наслідок — забезпечить ефективність оперативних управлінських рішень.

У результаті проведених досліджень сформульовано висновок, що оскільки формування якісних і досяжних цілей підприємства як відкритої соціально-економічної системи відображається через систему кількісних та якісних показників, то послідовність їх дослідження має відповідати

послідовності виробничого процесу (оперативний економічний аналіз невіддільний від ходу господарських процесів): дослідження змін зовнішнього середовища (природних ресурсів, соціально-політичного, правового оточення тощо); аналіз ринку (кон'юнктури, попиту, пропозиції, конкуренції); аналіз забезпеченості ресурсами (кількісно за видами, якісно); аналіз дотримання технологічної дисципліни; аналіз використання ресурсного потенціалу (праці, землі, капіталу); аналіз виробництва продукції; аналіз витрат на виробництво; аналіз фінансових результатів; аналіз розрахунково-платіжної дисципліни; аналіз показників ефективності господарювання; аналіз фінансового стану.

Кількість показників за групами великою мірою залежить від періодичності здійснення аналітичних оцінок. Для більш коротких досліджуваних періодів частина показників не потрібна, але виникає необхідність включення в систему таких, що найбільше реагують на зміни в регульованому об'єкті. Показники, які утворюють підсистеми, діляться на вхідні, вихідні, загальні та часткові. Вхідні й вихідні забезпечують взаємозв'язки між підсистемами (вихідні показники одних підсистем є вхідними в інші).

Показники маркетингу (блок 1,7) (рис. 3.2) характеризують ринкові умови, в яких знаходиться господарська одиниця (місткість ринку, потреба в продукті, що виробляється, купівельна спроможність населення, життєвий цикл попиту, рівень цін на ресурси різних якісних параметрів, кількість постачальників, ринкова рівновага попиту і пропозиції, рівень конкуренції в обраному сегменті). Вони взаємопов'язані із показниками всіх інших блоків. Зокрема, вивчення попиту пов'язане з обсягом виробництва продукції, її якістю, потребою в матеріальних ресурсах, а також показниками фінансового стану підприємства.

Показники другого блоку (рис. 3.3) характеризують забезпеченість господарської одиниці основними засобами, матеріальними і трудовими ресурсами, якість ресурсів (відповідність технічним стандартам), ціни, строки поставки (дотримання договірної дисципліни).

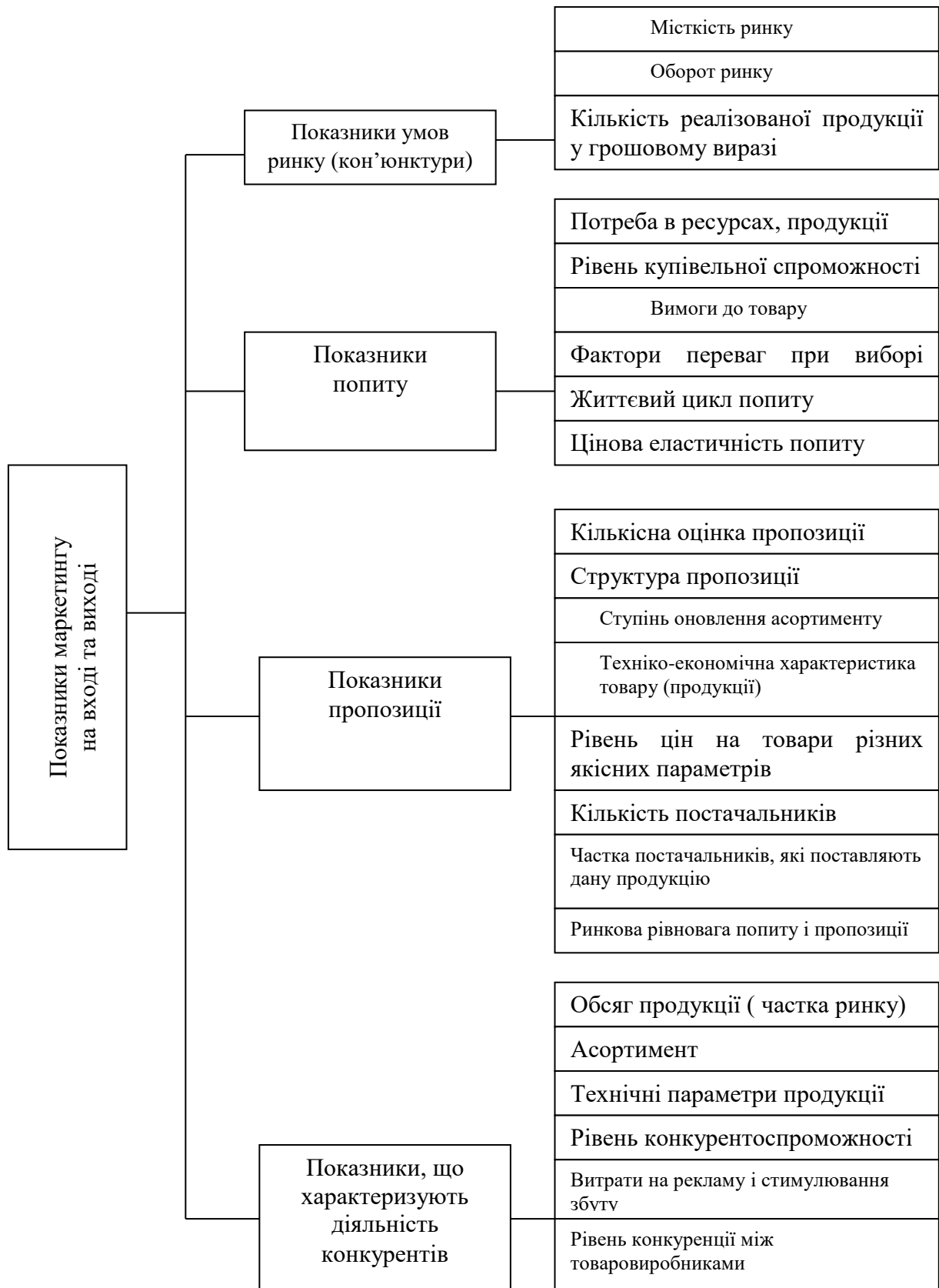


Рис. 3.2. Система показників оперативного аналізу: маркетинг



Рис. 3.3. Система показників оперативного аналізу: придбання ресурсів

Кожна господарська одиниця для створення нової споживчої вартості використовує ресурси. Від своєчасності, повноти та якості забезпеченості підприємства ресурсним потенціалом, його ціни залежать строки, якість і обсяг виконання робіт (дотримання технологічної дисципліни), урожайність продукції рослинництва, продуктивність тваринництва, обсяг виробництва продукції, витрати виробництва, прибуток, фінансовий стан підприємства.

Ціна ресурсів є вихідним моментом створення нової вартості, формування прибутку господарської одиниці. Якість ресурсів є обов'язковою умовою якості продукції.

Блок 3 “Показники використання ресурсів” включає показники, які характеризують сильні та слабкі сторони господарської одиниці у використанні ресурсів. Вони описують процес неперервного витрачання ресурсного потенціалу для досягнення накресленої мети (одержання запланованої кількості продукції, регламентованого рівня якості з найменшими витратами живої й уречевленої праці на одиницю продукції), а також відображають перевитрати всіх видів ресурсів на кожній операції технологічного процесу порівняно з діючими нормами на підприємстві та втрати ресурсів внаслідок незадовільного стану обладнання, недостатньої

кваліфікації працюючих, низького рівня організації виробництва, порушення технологічних процесів тощо.

Структура показників за рівнями управління нагадує піраміду, на вершині якої (рівень господарської одиниці) відбирається невелика кількість узагальнюючих (синтетичних) показників, спрямованих на досягнення генеральної мети господарської одиниці (прибуток, рентабельність, обсяг реалізованої продукції тощо), які деталізуються за утворюючими факторами за галузями та видами діяльності.

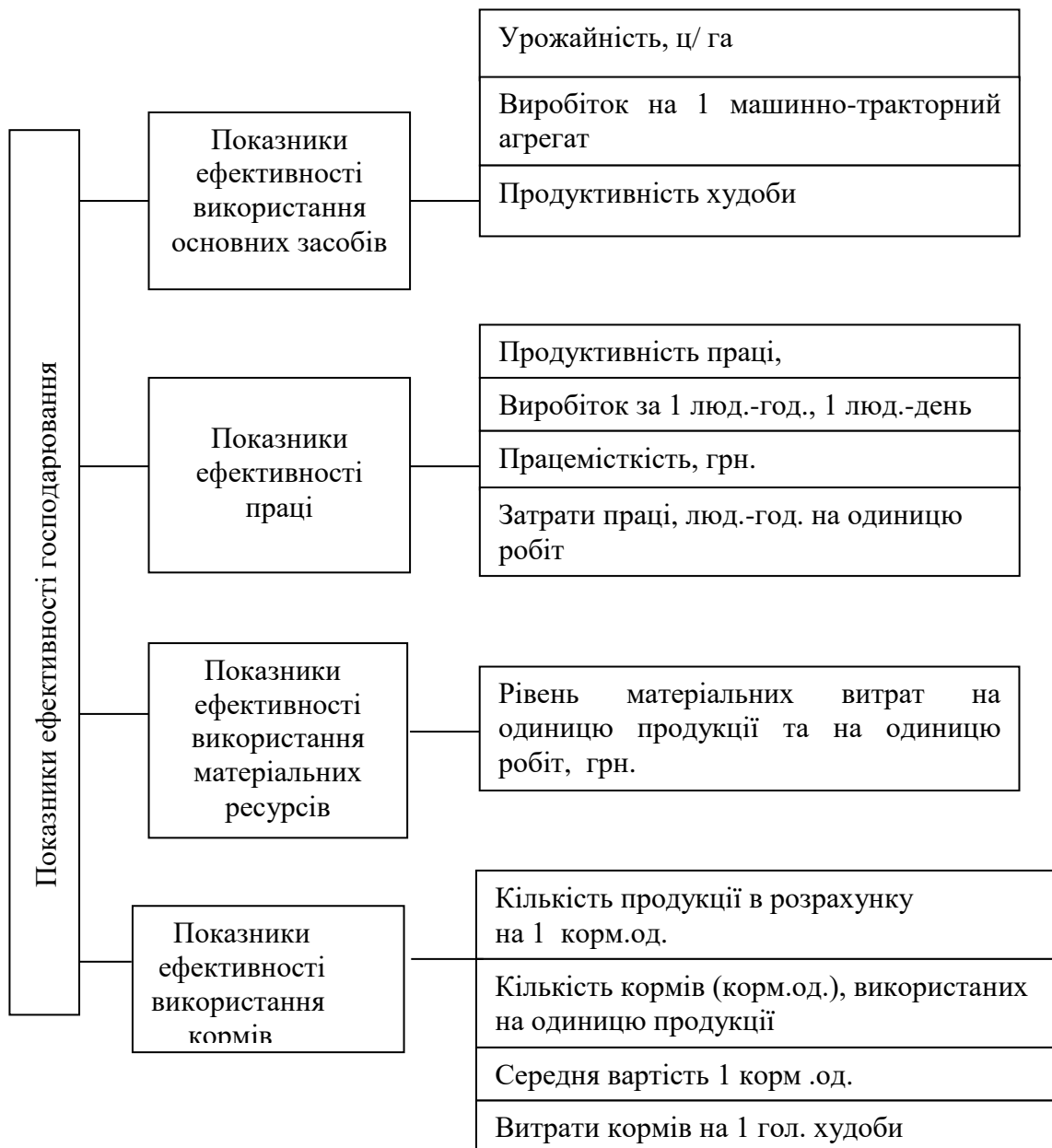


Рис. 3.3. Система показників оперативного аналізу: ефективність

На рівні галузей узагальнюючі показники деталізуються за підрозділами, на найнижчому рівні – за робочими місцями. Показники різних рівнів не завжди зіставні, зв'язок між ними здійснюється завдяки верхньому рівню. Така система показників, побудована на узагальнюючих і проміжних показниках, дає змогу здійснювати оперативне управління за відхиленнями показників від регламентованих планом рівнів і виявленням впливу відхилень показників нижчого рівня на показники верхнього та на мету господарської одиниці (завдання щодо досягнення мети встановлюються зверху вниз, а контроль за процесом їх виконання – у зворотному напрямку).

Крім перелічених вище блоків показників у процесі аналізу користуються нормативами, які відображають норми витрат ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії, праці) на виробництво одиниці продукції, 1 га площі, 1 голову худоби; даними бізнес-планів, поточних й оперативних планів, госпрозрахункових завдань, які регламентують значення показників з огляду на мету; науково-технічною інформацією (досягнення науки, техніки, технології); показниками бухгалтерської й оперативної внутрішньогосподарської звітності, а також розрахунково-аналітичними даними, які одержують в процесі аналітичної роботи.

Структуризована система показників ні підсистеми (блоки) забезпечує комплексність і цілеспрямованість дослідження, об'єктивно характеризує результати роботи господарської одиниці та її структурних підрозділів, а її оперативний аналіз методологічно обґрунтовує схему пошуку резервів росту ефективності виробництва, забезпечує якісне управління об'єктом в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту та ризику. Цінність і своєчасність управлінських рішень залежить від своєчасності збору, аналізу та інтерпретації змісту інформації, тобто від раціональності побудови інформаційного забезпечення.

3.3. Загальна характеристика та оцінка інформаційного забезпечення оперативного аналізу

Економічний аналіз досліджує господарські процеси через систему інформації, тому аналітичний процес складається з ряду аналітичних операцій опрацювання інформації з метою вироблення управлінських рішень, тобто він є інформаційним процесом. Якість управлінських рішень залежить від правильної організації його інформаційного забезпечення.

Інформаційне забезпечення – це динамічна система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. Інформаційне забезпечення можна розглядати і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі.

Отже, основу для розв'язання аналітичних задач становить інформація, яка має бути актуальною, реальною і надаватися у формі, придатній для ефективного використання. Важливу роль у забезпеченні дієздатності інформаційної системи відіграє узгодженість інформаційних потреб різних рівнів організаційної структури підприємства. З цього приводу В.С. Рожнов стверджує, що для одержання аналітичної інформації необхідні первинні аналітичні дані, сформовані на основі різних вихідних даних й акумульовані з різних джерел. Аналітична інформація похідна від цих первинних даних, її отримують після виконання аналітичних розрахунків (вирішення завдань аналізу господарської діяльності). Потреба в останній залежить від мети і напрямів управління виробництва, його інформаційних потреб.

Інформаційне забезпечення оперативного аналізу – це оптимальна сукупність достовірної, актуальної, оперативної внутрішньої і зовнішньої інформації про регульований об'єкт, яка є предметом збирання, реєстрації, передачі та перетворення з метою проведення якісного аналізу й вироблення дієвих управлінських рішень, спроможних забезпечити безперебійне функ-

ціонування регульованого об'єкта. Іншими словами, інформаційне забезпечення – це процес задоволення потреб конкретних користувачів в інформації, що ґрунтується на використанні спеціальних методів, способів і процедур її одержання, видачі у зручній для користування формі. Можливість швидкого доступу користувачів до інформації на всіх стадіях управління забезпечується за допомогою новітніх інформаційних технологій організації баз і банків даних, які здійснюють прямий та зворотний зв'язок і передбачають створення електронних офісів на основі локальних мереж, з'єднаних з глобальною мережею. З цього випливає, що формування інформаційного забезпечення оперативного аналізу включає як визначення джерел надходження інформації, так і інтерпретацію змісту інформації, її класифікацію. При його проектуванні потрібно враховувати основні вимоги, що висуваються до інформації з огляду на потреби оперативного управління.

Основними вимогами, що висуваються до інформаційного забезпечення, є корисність, ефективність, надійність. Згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, для того щоб інформація була корисною, вона повинна мати чотири якісні характеристики:

1. Зрозумілість. Інформація повинна бути зрозумілою для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та прагнуть вивчати її з певною ретельністю. Однак це не означає виключення із системи інформації, яка є доречною для прийняття рішень, складної інформації за тієї умови, що певним користувачам буде важко її зрозуміти.

2. Доречність. Щоб бути корисною, інформація має бути доречною, відповідати потребам користувачів під час прийняття рішень, а також впливати на економічні рішення їх. На доречність інформації впливають її характер і суттєвість. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або неправильна оцінка можуть вплинути на рішення користувачів. Важливою характеристикою доречності є своєчасність інформації, яка означає, що вся суттєва інформація має бути своєчасно представлена для вироблення управлінських рішень.

3. Достовірність. Інформація є достовірною, якщо вона не містить суттєвих помилок, не є упередженою, і користувачі можуть скористатися нею тією мірою, якою вона відображає реальний стан справ. Щоб бути достовірною, інформація має задовольняти такі вимоги: правдивість, переважання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота.

4. Зіставність. Користувачі повинні мати можливість зіставляти показники як у просторі, так і в часі.

Дотримання цих принципів обліку є початковою обов'язковою умовою, оскільки вони регламентують якість облікової інформації і, як результат, якість інформаційного забезпечення оперативного аналізу.

Якісні характеристики інформаційного забезпечення мають бути визначені як атрибут корисності, ефективності й надійності інформації. Інформація має бути зорієнтованою як на користувача, так і на вироблення дієвого рішення. Максимальної корисності інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень, можна досягти тільки за умови її релевантності, тобто максимального відношення до досліджуваної проблеми. Звичайно, якщо інформація релевантна, вона має бути достатньою – повністю конкретною щодо змісту. Надлишкова інформація, зайві дані або зовсім не використовуються при виробленні конкретних управлінських рішень, або мають дублюючий характер. З іншого боку, недостатня інформація перешкоджає вирішенню проблем управління. Крім того, інформація має бути своєчасною (придатною для прийняття рішення раніше, ніж втратить властивість впливати на рішення) і забезпечувати зворотні зв'язки (використовувати результати одного рішення для прийняття наступного).

Інформаційне забезпечення повинно бути ефективним.

Результативність вироблених рішень має бути значно більшою, ніж витрати на його створення (прибуток від використання інформації має бути більшим, ніж витрати на її збирання та опрацювання). Показник ефективності інформації кількісно виміряти (визначити) дуже важко тому, що основна частина витрат на одержання інформації здійснюється її

виробником, а результати одержують і виробник, і споживач. Однак це не свідчить про нехтування цією вимогою.

Таблиця 3.1

Оперативний платіжний календар
Товариства з додатковою відповідальністю «Медобори»
с. Зелене Гусятинського району Тернопільської області
станом на 15.11.2018 р.

Платіжні засоби	Сума, тис.грн.	Платіжні зобов'язання	Сума, тис.грн
Залишок грошових засобів:			
- в касі	0,5	Виплата заробітної плати	105,9
- на рахунках в банку	12,7		
Надходження грошових засобів за листопад 2018 р.:		Відрахування у соціальні фонди	40,3
- від реалізації продукції	44583,9		
- від іншої реалізації	14,6	Оплата рахунків постачальників та підрядчиків	44601,5
- від фінансової діяльності	-		
Аванси одержані від покупців	465,8	Оплата процентів за кредит	74,1
Кредити, позики	-	Повернення кредиту	120,0
Погашення простроченої дебіторської заборгованості	15,9	Погашення іншої кредиторської заборгованості	14469,6
Інші	8,9		
Всього	5102,3		
Перевищення платіжних зобов'язань над засобами	316,8		
Баланс	50521,4	Баланс	50521,4

Головним критерієм ефективності інформації є дієвість управлінських рішень та забезпечення можливостей всебічного прояву методу оперативного економічного аналізу. В умовах сучасної організації обліку, де збір і вимірювання інформації в місцях її виникнення здійснюється вручну, припускаються неточностей через неможливість візуально встановити обсяги та якість робіт, продукції, навмисного спотворення інформації, тому дуже важко досягти цієї якісної ознаки інформації. Усунути цей недолік можна за

умови повної автоматизації первинного обліку. Інформація є цінним товаром (забезпечує точний прогноз щодо виробництва, збуту), тому вкладення капіталу у вивчення ринку є вигідним, навіть якщо і не в даний момент часу, то на перспективу.

Таблиця 3.2

Аналіз динаміки надходження та вибуття грошових коштів
Товариства з додатковою відповідальністю «Медобори»
с. Зелене Гусятинського району Тернопільської області

Показник	Код рядка	2016	2017	Абсолютне відхилення, тис.грн.	Відносне відхилення, %
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	188	51	-137	-73
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3255	234	-	-	-
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	238	141	-97	-41
Чистий рух коштів за звітний період	3400	660	192	-468	-71
Залишок коштів на початок року	3405	53	335	282	+37
Залишок коштів на кінець року	3415	335	194	-141	-32

Побудова раціональної системи інформаційного забезпечення оперативного економічного аналізу не можлива без виокремлення типів інформації, визначення змісту відповідної інформації і добре функціонуючої комунікаційної системи.

Основними джерелами інформації оперативного аналізу є дані бухгалтерського й оперативного обліку, оперативної внутрішньогосподарської

звітності, планові та проектні дані, норми і нормативи. Це головним чином дані, які характеризують внутрішні господарські процеси, однак кожна господарська одиниця як відкрита система не може обмежуватися тільки цією інформацією. Тут широко використовується нормативно-правова, технічна, технологічна та соціальна, природно-біологічна, екологічна, а також позаоблікова інформація, що потребує значного розширення джерел оперативного аналізу. Найбільшу частку в інформаційному забезпеченні оперативного аналізу займає інформація бухгалтерського обліку. Проте існуюча організація обліку не завжди відповідає вимогам оперативного управління.

Таблиця 3.3

Аналіз фінансової стійкості

Товариства з додатковою відповідальністю «Медобори»

с. Зелене Гусятинського району Тернопільської області

Показники, методика розрахунку	2016	2017	Відхилення, +/-
1. Коефіцієнт фінансової незалежності, автономності, концентрації (частка власного капіталу в загальній сумі капіталу)	0,65	0,69	0,04
2. Коефіцієнт фінансової залежності (відношення валюти балансу до власного капіталу)	1,52	1,44	-0,08
3. Коефіцієнт фінансової стабільності (частка власного капіталу і довгострокових зобов'язань у валюті балансу)	0,65	0,69	0,04
4. Коефіцієнт заборгованості (відношення позикового капіталу і власного капіталу)	0,34	0,30	-0,04
5. Коефіцієнт фінансування (відношення власного капіталу до позикового)	1,89	2,25	0,36
6. Коефіцієнт фінансової маневреності (відношення власних оборотних коштів до власного капіталу)	0,92	0,93	0,01
7. Коефіцієнт інвестування (відношення власного капіталу до необоротних активів)	1,65	1,98	0,33

Таблиця 3.4

Аналіз показників рентабельності
Товариства з додатковою відповідальністю «Медобори»
с. Зелене Гусятинського району Тернопільської області

Показники	2016	2017	Відхилення (+,-)
1. Рентабельність активів	0,05	0,03	-0,02
2. Рентабельність власного капіталу	0,09	0,04	-0,05
3. Рентабельність основних засобів	0,15	0,08	-0,07
4. Рентабельність продукції	1,11	1,00	-0,11
5. Рентабельність продажу	0,10	0,03	-0,07

Залежно від потреб господарської одиниці річний бюджет поділяється на кварталні й місячні; останні коригуються залежно від впливу зміни непередбачуваних факторів (зміни умов). Результати бюджетування оформлюються системою бюджетів. Вони використовуються в плануванні, контролі, для оцінки результатів діяльності та вдосконалення процесу виробництва, калькулювання й оцінки запасів. Таке бюджетування є інтегрованою системою інформації для аналізу і відповідає різним цілям управління. Порівнюючи фактичні результати з показниками бюджетів різних категорій витрат, керівники можуть встановити, які витрати не відповідають початковому бюджету, з'ясувати причини відхилень і запровадити оперативну систему управління за відхиленнями.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. З огляду на те, що оперативний економічний аналіз максимально наближений до потреб господарювання, його методологія має забезпечити слідування за логікою об'єкта дослідження. Виходячи із логіки та методології наукового пізнання, що трактується як цілеспрямована пізнавальна діяльність і складається з таких елементів – предмет пізнання, методи та способи пізнання, пізнавальна діяльність спеціально підготовлених суб'єктів, результати пізнання, доведено, що головними структурними компонентами методології оперативного аналізу є: об'єкти, показники, фактори, періодичність здійснення аналітичних оцінок, суб'єкти, джерела вхідної інформації, способи дослідження, джерела вихідної інформації.

2. Для того, щоб система оперативного економічного аналізу працювала в режимі попередження небажаних господарських ситуацій, зривів, а не в режимі виправлення наслідків, періодичність здійснення аналітичних оцінок залежить від специфічних особливостей кожної галузі. Стосовно сільського господарства оперативним слід вважати аналіз за періоди, які дозволять досягти якісного впливу на регульований об'єкт.

3. Вагомою складовою інформаційного забезпечення є оперативне планування. Тому провідними напрямками його вдосконалення є комплексна система оперативного планування, яка розповсюджена на всі елементи маркетингових, виробничих і фінансових процесів і чітко визначає співвідношення та пропорції їх безперервності й ритмічності з урахуванням непередбачених внутрішніх і зовнішніх обставин і за строками максимально наближається до них. Вона створює передумови для неперервного аналізу і забезпечує постійний контроль за рівнем досягнення наміченої мети.

4. Важливим напрямком вдосконалення інформаційного забезпечення оперативного економічного аналізу є впровадження управлінського обліку. З цією метою слід позиціонувати центри виникнення витрат; склад витрат за місцями виникнення; класифікаційні ознаки постійних і змінних витрат і т.д.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Узагальнення результатів теоретичних та практичних досліджень щодо вдосконалення методики оперативного обліку і аналізу в системі управління сільськогосподарським підприємством дозволило зробити наступні висновки та сформулювати пропозиції:

1. Узагальнення теоретико-методологічних основ організації оперативного обліку в умовах ринкової трансформації та конкретизація їх особливостей у аграрній сфері економіки свідчить про необхідність зміни підходів до організації бухгалтерського обліку на підприємствах галузі, чітко налагодженої взаємодії з оперативним обліком, посилення його орієнтації на управління виробництвом, створення системи управлінського обліку, визначальними складовими якого є облік витрат і калькулювання собівартості продукції.

2. Оперативний облік доцільно визначити як інтегровану внутрішню систему поточного спостереження, передачі та обробки інформації про окремі господарські операції в процесі їх безпосереднього здійснення.

3. Основна мета оперативного обліку – забезпечення менеджерів інформацією про поточні результати виконання господарських операцій та діяльність структурних підрозділів підприємства для прийняття оперативних і тактичних управлінських рішень. Відповідно до поставленої мети можна виділити основні завдання оперативного обліку: – надання необхідної інформації з метою контролю й аналізу виконання планів; – повне, точне і своєчасне відображення наявності, стану, руху і змін ресурсів; – узагальнення даних оперативного обліку, створення інформаційної бази для обліку.

4. З огляду на те, що економічний аналіз є функцією управління, а ефективність формування та реалізації нової управлінської парадигми може бути забезпечена тільки шляхом видозміни управлінських функцій, основними причинами модифікації таких функцій є як об'єктивні вимоги (загальні цілі і завдання функціонування та розвитку господарської одиниці в конкретних умовах зовнішнього середовища), так і внутрішні закономір-

ності їх трансформації та вимоги розвитку інших функцій. Відтак економічний аналіз як функція управління не виконує свою роль автономно. Він взаємозв'язаний з іншими функціями, впливає на розвиток і вдосконалення їх, а під впливом вимог інших функцій розвивається і сам. Виходячи з того, що в системі ринкових відносин функції управління наповнюються новим змістом, обґрунтовано взаємозв'язок аналізу з ними.

5. Дослідження сутності, змісту, призначення, особливостей предмета, місця та ролі оперативного економічного аналізу в системі економічних наук дозволило виокремити та сформулювати такі основні його функції: методологічну, соціальну, практичного досвіду, інформаційну, комунікативну.

6. Реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, зміна його методології та організації згідно міжнародної обліково-економічної теорії і практики, прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку підтверджує правомірність та доцільність поділу економічної інформації на фінансову і управлінську та організації оперативного обліку витрат у межах єдиного підприємства. Організація обліку витрат за фінансовим напрямом здійснюється за елементами операційних витрат, а управлінським – за статтями витрат. Паралельне функціонування фінансового, управлінського та оперативного обліку на сільськогосподарських підприємствах надасть можливість вирішення внутрішніх управлінських проблем та задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

7. Встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене, згідно П(С)БО 16 “Витрати”, до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою. Використання сільськогосподарськими підприємствами номенклатури статей витрат операційної діяльності сприятиме побудові раціональної обліково-аналітичної системи і вирішенню інформаційних потреб управління сільськогосподарських підприємств.

8. Розвиток ринкових відносин в Україні створює реальні передумови для вибору найбільш доцільного методу обліку витрат і аналізу собівартості

продукції та управління цими витратами на сільськогосподарських підприємствах. Вибір того чи іншого варіанту обліку витрат повинен здійснюватися як із врахуванням нагромадженого позитивного досвіду, прогресивних форм і методів ведення обліку витрат на вітчизняних підприємствах, так і досвіду зарубіжних країн. Узагальнення і критична оцінка існуючих моделей обліку витрат на виробництво дозволяє надати перевагу методу стандартних (нормативних) витрат на основі методу “стандарт-кост”.

9. Адаптація оперативного обліку і аналізу на вітчизняних підприємствах до ринкових умов господарювання вимагає зміни методичних підходів до обчислення собівартості продукції. Обґрунтований і зважений вибір існуючих методів калькулювання собівартості сільськогосподарськими підприємствами сприятиме більш дієвому застосуванню управлінських рішень щодо ціноутворення на продукцію та оптимізації виробничої програми.

10. Проведення аналізу витрат виробництва і собівартості продукції є вирішальним для підприємства при обранні виробничого напрямку, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції та плануванні прибутків підприємства. У процесі аналізу співставляють показники собівартості звітних періодів, що сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень на майбутні періоди. При цьому ретельно аналізують вплив окремих чинників, які зумовили зміну показника собівартості продукції в динаміці. Метою аналізу витрат виробництва є визначення абсолютної суми економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, а також встановлення реальних причин відхилень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрусяк Л. Управлінський облік як складова в системі менеджменту / Андрусяк Л. // Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. 9-10 грудня 2010 р. Ч.1. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 26-28.
2. Андрушків Б.М. Основи менеджменту / Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. – Л.: Світ, 2011. – 296с.
3. Аренс А. Аудит: Пер. с англ. / Аренс А., Лоббек Дж – М.: Финансы и статистика, 2011. – 560 с.
4. Артеменко В.Г. Финансовый анализ: Учебное пособие / Артеменко В.Г. Беллендир М.В. – М.: Издательство «ДИС», 2009. – 378 с.
5. Аудит и ревизия. Справочное пособие / А.Л.Бавдей, И.Н.Белый, Н.П. Дробышевский и другие. Под редакцией И.Н.Белого. – Минск: ООО «Мисанта», 2010. – 220 с.
6. Белобжецкий И. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / Белобжецкий И. – Москва: Финансы и статистика, 2011. – 256 с.
7. Белаї Г.С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень / Белаї Г.С., Прохватулова Є.В. // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. Матеріали IV Міжнародного Форуму молодих вчених. У 2 томах Т. 1. – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 166-168.
8. Бондаренко Є. Проблеми використання електронних джерел інформації в обліково-аналітичному забезпеченні менеджменту підприємства / Бондаренко Є. // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез доповідей Восьмої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (Тернопіль, 24-25 лютого 2011 року). Частина 2. – Тернопіль: ВПЦ „Економічна думка, ТНЕУ”, 2011. – С.378-379.

9. Ботко Л.Р. Новий напрям роботи податкового аудиту / Ботко Л.Р. // Вісник ПСУ. – 2009. – № 2. – С. 9-11.
10. Бочуля Т.В. Системний підхід до впровадження інформаційних систем обліку / Бочуля Т.В. // Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань. – Чернівці: БДФА, 2010. – С. 360-362.
11. Бурдюк О.В. Оцінка фінансових результатів діяльності в звітності підприємства / Бурдюк О.В. // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2011. – С. 18-24.
12. Бурденюк Т. Аналіз стратегій досягнення конкурентоспроможності підприємства / Бурденюк Т. // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 298-300.
13. Бруханський, Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – Тернопіль : Крок, 2014. – Вип. 2. – С. 13-16.
14. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
15. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
16. Вдовенко Н. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів в умовах його автоматизації / Вдовенко Н. // Вісник ЖІТІ. – 2011. – № 1. – С. 141-143.
17. Вороніна В.Л. Особливості обліку фінансових результатів у зарубіжних країнах / Вороніна В.Л. // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2011. – С. 27-32.

18. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2010. – № 4. – С.113-116.
19. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.
20. Гуменюк О.О. Особливості розвитку агропромислового виробництва в Тернопільській області / О.О. Гуменюк // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ. Секція 6. (м. Тернопіль, 11.04.2012 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С.20 – 22.
21. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV (з змінами і доповненнями).
22. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.91 року № 1799-ХІІ (із змінами і доповненнями).
23. Давидов Г.М. Аудит: Навчальний посібник – 4-ге вид., перероб. і доп. / Давидов Г.М. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2010. – 375 с.
24. Закон України від 16.07.1999 року № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями).
25. Закон України від 22.04.1993 року № 3126-ХІІ «Про аудиторську діяльність» (із змінами і доповненнями).
26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
27. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року № 69 (втратила чинність).

28. Кадуріна Л.О. Основи аудиту: Навчальний посібник / Кадуріна Л.О. – К.: Видавничий дім “Слово”, 2003 – 184с.
29. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Карпова Т.П. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. – 234с.
30. Кім Г.В. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення. Навчальний посібник / Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 440с.
31. Корнілова С. Формування фінансових результатів діяльності підприємства згідно П(С)БО 3 / Корнілова С., Довбиш А. // Бухгалтерія. – 2000. – № 26. – С. 52-56.
32. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навчальний посібник / Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. – К.: “Каравела”; Львів: “Новий світ” – 2002. – 504с.
33. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб’єкта господарювання / Лахтіонова Л.А. – К., 2001. – 432 с.
34. Лебедзевич Я.В. Доходи і результати діяльності в системі бухгалтерського обліку, їх місце та роль / Лебедзевич Я.В. // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 142-145.
35. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Лишиленко О.В. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 628 с.
36. Лишиленко А.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник / Лишиленко А.В. – К.: ЦУЛ, 2008. – 236с.
37. Лінник В.Г. Облік фінансових результатів підприємств за видами діяльності / Лінник В.Г. // Вісник КНУ. Випуск 54. – 2001. – С. 5-7.
38. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств / Ловінська Л.Г. // Фінанси України – 2009 – №11. – С. 11-12.
39. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – №20. – С.23-26.

40. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємства: Навч. пос. / Мец В.О. – К.: Вища школа, 2010, – 278 с.
41. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін: конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
42. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія / Нападовська Л.В. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 345 с.
43. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
44. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник / Т.М.Серікова, В.Д.Понікаров, Є.П.Кожанова, І.П.Отенко. – Харків: “ІНЖЕК”, 2009. – 380 с.
45. Об’єкти бухгалтерського та податкового обліку / Керівник авторського колективу І.Назарбаєва. – К.: Бліц-Інформ, 2004. – 288с.
46. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
47. Олексюк О.С. Системи підтримки прийняття рішень на мікрорівні / Олексюк О.С. – К.: Наукова думка, 2011. – 508 с.
48. Пигучин В. Облік доходів і витрат бізнесу / Пигучин В. // www.intellect-service.ru – 12 березня 2011 року – С. 7-12.
49. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
50. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (із змінами і доповненнями).
51. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями).

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868).
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (із змінами і доповненнями).
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (з змінами і доповненнями).
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790 (із змінами).
56. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємства, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.01.2001 р. № 49/121 (із змінами і доповненнями).
57. Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 167с.
58. Робертсон Дж.К. Аудит / Робертсон Дж.К. – М.: КPMG и Контакт, 2010. – 496 с.
59. Рябий Є.І. Облік в сільськогосподарських підприємствах. Навчальний посібник / Рябий Є.І. – 2009. – 107 с.
60. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учеб. / Савицкая Г.В. – Минск.: ИП „Экоперспектива”, 2007. – 335 с.
61. Скирпан О.П. Фінансовий облік: Навчальний посібник / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407с.
62. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Скирпан О.П., Бруханський Р.Ф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.
63. Смолякова Г.А. Фінансовий аналіз підприємства / Смолякова Г.А. – К.: МІМ-Київ, 2009. – 483 с.
64. Стеців Р.І. Забезпечення аудиторської діяльності / Стеців Р.І., Стеців І.І

- // Матеріали конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів. – Львів, 2011. – С. 170–172.
65. Стеців Р.І. Організація внутрішнього аудиту економічних об'єктів / Стеців Р.І. // М-ли наук.-практ. конф. – Рівне: 2011. – С. 153–155.
 66. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Сук Л., Сук П // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – №1. – С.36-40.
 67. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 232 с.
 68. Управління конкурентоспроможністю підприємства: навчальний посібник / М.А.Потєєва. – Симферополь: ДІАЙП, 2010. – 344 с.
 69. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва: навчальний посібник / О.М.Кравчук, В.П.Лещук. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 504 с.
 70. Чернелевський Л.М. Аудит. Навчальний посібник / Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. – К.: Міленіум, 2010. – 466 с.
 71. Чижевська Л.В. Звітність підприємства: Навчальний посібник / Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривоший М.М. – К.: „Знання”, 2003.– 612с.
 72. Чорнявська Т.А. Особливості аудиту фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Чорнявська Т.А. // Наукові записки. – Чортків. – 2010. – Вип. 2. – С. 45-47.
 73. Шаповалов А.П. Звітність підприємств / Шаповалов А.П., Уманців Г.В., Веренич О.Г. – К.: КНТЕУ, 2008. – 323 с.
 74. Юденко В.Ф. Аналіз фінансових результатів підприємства в умовах реформування бухгалтерського обліку / Юденко В.Ф. // Фінанси України – 2009 – № 8. – С. 22-23.
 75. Ямборко Г.В. Вплив облікової політики на фінансові результати і оподатковуваний прибуток підприємства / Ямборко Г.В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 11-14.
 76. Ярощук О. Оперативне прогнозування майбутньої платоспроможності підприємства / Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-прак-

тичної конференції молодих вчених ТНЕУ (26-27 лютого 2009 року). –
Тернопіль: Видавництво ТНЕУ „Економічна думка, 2009. – С.456-457.

77. www.zakon.nau.ua