

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва**

ХОМА Соломія Ярославівна

**Облік і аналіз економічної ефективності виробництва цукрових буряків у
сільськогосподарському підприємстві**

спеціальність 8.03050901 – “Облік і аудит”

магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового виробництва

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

**Виконала студентка групи
ОПЗм–51
С. Я. Хома**

**Науковий керівник:
д.е.н, доцент Пуцентейло П.Р.**

Дипломну роботу допущено
до захисту
“ ” _____ 2014 р.
Завідувач кафедри
Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП	12
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ	17
1.1. Організаційно-економічне забезпечення функціонування бурякоцукрового підкомплексу АПК як основа його ефективного розвитку	17
1.2. Теоретичні основи ведення обліку на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу	32
1.3. Методика дослідження ефективності виробництва цукрових буряків.....	44
Висновки до розділу 1	52
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «АГРОН»	54
2.1 Загальна характеристика ПП «Агрон»	54
2.2. Організація обліку виробництва цукрових буряків у господарстві	61
2.3. Облік вирощування цукрових буряків	67
2.4. Інформаційне забезпечення обліку на підприємстві	73
Висновки до розділу 2	78
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ	81
3.1. Аналіз і оцінка виробництва цукрових буряків у господарствах Тернопільської області.....	81
3.2. Оцінка ефективності виробництва цукрових буряків.....	95
3.3. Вдосконалення документального забезпечення виробництва та реалізації бурякоцукрової продукції.....	110
Висновки до розділу 3	129
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «АГРОН».....	131
Висновки до розділу 4	135
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	137
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	140
ДОДАТКИ.....	149

ВСТУП

Актуальність теми. Бурякоцукрове виробництво має важливе соціально-економічне значення як джерело поповнення продовольчих ресурсів, створення додаткових робочих місць у сільському господарстві, а також як важливе джерело валютних надходжень України. Важливою галуззю сільського господарства є вирощування цукрових буряків, що набагато підвищує продуктивність земель і забезпечує країну таким важливим продуктом харчування, як цукор. Бурякоцукровий підкомплекс є одним з ключових сегментів агропромислового комплексу, за допомогою якого вирішується продовольча проблема нашої країни. Глибока криза, що охопила аграрну сферу не обійшла стороною і бурякоцукрову галузь.

Радикальні економічні перетворення в нашій державі вимагають суттєвих змін в управлінні агропромисловим комплексом, а умови ринку змушують підприємства прагнути до оптимізації собівартості. А цьому в значній мірі сприяє бухгалтерський облік та економічний аналіз, від яких залежить якість та оперативність інформаційного забезпечення управління.

Переорієнтація обліку і аналізу затрат на задоволення, перш за все потреб внутрішніх користувачів, вимагає вирішення проблем методичного, організаційного та управлінського характеру. З впровадженням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на практиці виникають проблеми, пов'язані з необхідністю адаптації облікових стандартів до конкретних галузевих та організаційних особливостей. В галузі цукроваріння відбуваються суттєві організаційні зміни, так практично відсутнє відомче управління і відповідно, відсутні галузеві рекомендації щодо обліково-аналітичного забезпечення, зокрема це негативно впливає на достовірність інформації з витрат та собівартості, на вирішення питань обґрунтування облікової політики на конкретних підприємствах, державної політики щодо регулювання цін в бурякоцукровому підкомплексі.

Практика розвинутих країн свідчить про те, що переважна більшість функціональних механізмів, покликаних забезпечити ефективність та динамічність роботи підприємств різних форм власності, пов'язана із внутрішньовиробничим обліком.

Але, деякі питання ще не отримали наукового обґрунтування і правильного вирішення і, насамперед, з точки зору їх практичного застосування з урахуванням специфічних особливостей галузей. До таких виробництв відноситься і вирощування цукрових буряків. Формування дієвої системи обліку затрат виробництва та проведення аналізу умов формування собівартості в галузі дали б змогу достатньо ефективно поліпшити управління виробництвом цукру. Науково-теоретична і практична значимість вказаних питань обумовили вибір теми дослідження та його основні напрямки.

Аспекти обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції цієї галузі до теперішнього часу недостатньо досліджені, деякі з них носять дискусійний характер.

Проблеми обліку і контролю виробництва знайшли відображення в наукових працях І.О. Белебехи, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.М. Жука, В.Г. Лінника, Ю.Я. Литвина, В.Б. Моссаковського, М.С. Палюха, О.П. Скирпан, В.В.Сопко, М.Г. Чумаченка та інших.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методики аналізу ефективності виробництва розглядалась такими науковцями як: В.Г. Андрійчук, В. Бондарь, О. Варченко, С. Дусановський, О. Заяць, Н. Коденська, П. Саблук, М. Пархомець, В. Г. Поплавський, О. Олійник, А. Фурса та іншими. Проблеми, що виникають у процесі проведення економічної реформи, потребують подальшого дослідження у конкретних умовах господарювання.

Незважаючи на те, що різні аспекти методології обліку та аналізу затрат і собівартості, наукові засади організації обліку на підприємствах, а також галузеві аспекти обліку виробництва цукрових буряків знайшли відображення в працях вказаних науковців, але такі дослідження не здійснювались до впровадження в Україні ринкових умов і саме тому їх наукові праці за даним

напрямок не розкривають сучасних проблем організації та методології обліку й аналізу затрат та формування собівартості в галузі виробництва цукрових буряків. Серед основних проблем, що потребують дослідження, є: організаційні аспекти облікової моделі затрат та собівартості, облікова політика в частині затрат та собівартості в галузі, модель інформаційного забезпечення управління затратами та собівартістю в галузі виробництва цукрових буряків. Саме це визначає актуальність обраної теми, побудову, завдання та цільову спрямованість даного дипломного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи – визначити сутність, функції і завдання обліку і аналізу економічної ефективності виробництва цукрових буряків у сільськогосподарському підприємстві:

- виявити галузеві особливості та їх вплив на побудову обліку й аналізу витрат та собівартості;

- виявити особливості організації бухгалтерського обліку виробництва цукрових буряків;

- визначити теоретико-методичні основи розвитку підприємств бурякоцукрового підкомплексу

- обґрунтувати сучасні проблеми інформаційного забезпечення управління витратами та собівартістю виробництва цукрових буряків;

- економічної ефективності виробництва цукрових буряків;

- розкрити методичні підходи підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків;

- оцінити діючу методику бухгалтерського обліку майнового потенціалу підприємств в умовах розвитку комп'ютерно-інформаційних технологій для виявлення напрямів її удосконалення.

Об'єктом дослідження є господарські операції, що відбуваються в сільськогосподарських підприємствах, що входять в систему бурякоцукрового підкомплексу Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку на підприємствах бурякоцукрового

підкомплексу з врахуванням галузевих і регіональних особливостей його функціонування та розвитку.

Методи дослідження. У роботі використано такі методи дослідження, як: аналіз, прогностичний метод, специфічні методи наукового дослідження (групування, порівняння, узагальнення економічних показників). Методика дослідження сформована на спостереженні, характеристиці облікових процесів і явищ, узагальненні чинних методик обліку затрат та обґрунтуванні напрямів їх удосконалення. Дослідження ґрунтується на положеннях економічної теорії, законодавчих та нормативних актах України, які регламентують методологічні та організаційні засади обліку виробничих затрат, наукові праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження. Наукова новизна проведеного дослідження полягає в розкритті та розв'язанні теоретичних і практичних проблем методології та організації обліку й аналізу затрат та собівартості виробництва цукрових буряків.

У процесі дослідження одержано наступні наукові результати:

- узагальнено структуру статей витрат на виробництво цукрових буряків;
- дістало визначення собівартості виробництва цукрових буряків як економічної категорії на основі дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку затрат, їх еволюції, що дозволить систематизувати існуючі підходи до визначення собівартості;

- обґрунтовано галузеву прив'язку облікової інформації та її адаптацію до конкретних організаційних особливостей виробництва цукрових буряків.

- розглянуто аналітичні аспекти виробничих процесів виробництва цукрових буряків;

- удосконалено систему первинних документів, що забезпечують спрощення оприбуткування цукрових буряків на бурякопункті та прозорість розрахунків за поставлену продукцію.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування ряду положень роботи для подальшого проведення наукових досліджень у бурякоцукровому підкомплексі. Для практичного застосування результатів дослідження автором розроблено пропозиції, спрямовані на удосконалення первинної документації, а також запропоновано облікове забезпечення створення і функціонування підприємств в бурякоцукровому підкомплексі, що забезпечить стабільний розвиток всіх стадій виробництва, переробки і реалізації цукрових буряків. Впровадження результатів дослідження дасть змогу підвищити оперативність і достовірність облікової інформації, посилити контроль за використанням виробничих ресурсів, за своєчасністю і правильністю відображення інформації про фактичні затрати на виробництво, за правильністю обчислення фактичної собівартості окремих видів цукрових буряків, за достовірністю обліку готової продукції за її видами з урахуванням її якості.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні результати дослідження, викладені в дипломній роботі, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на вузівській студентській науково-практичній конференції «Ефективна аграрна економіка», що відображено в публікаціях збірників тез у 2013 і 2014 роках.

Структура дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи 173 сторінок комп'ютерного тексту з них 128 основного тексту, 22 таблиці, 11 рисунків, додатків 14 на 45 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ

1.1. Організаційно-економічне забезпечення функціонування бурякоцукрового підкомплексу АПК як основа його ефективного розвитку

Сучасний стан розвитку економіки бурякоцукрового підкомплексу АПК зумовив необхідність проведення аналізу його галузей, пошук та виявлення вузьких місць їх розвитку, оптимальне обґрунтування основних напрямів розвитку та ефективне функціонування комплексу. Враховуючи вищесказане, слід приділити увагу формуванню ефективного розвитку агропромислового виробництва високоякісних продуктів з цукросировини на рівні, котрий забезпечить рекомендовану норму споживання населенням, потреби суміжних галузей та експорт за кордон.

Розвиток та ефективне функціонування бурякоцукрового підкомплексу АПК тісно пов'язані з необхідністю якісного удосконалення системи організаційно-економічного забезпечення, підвищення конкурентоспроможності галузі, міжгалузевих відносин в АПК, формуванням розгалуженої інфраструктури ринку, державного регулювання та підтримки.

Ефективний розвиток бурякоцукрового підкомплексу АПК зумовлює розширення масштабів виробництва, це в свою чергу веде до інтеграції, концентрації та спеціалізації – об'єктивна необхідність комплексності агропромислового виробництва на сучасному етапі. На думку окремих вчених, дані обставини спричиняють подальший розвиток суспільного поділу праці, виникнення нових видів виробництва [68, с. 8].

Інші дослідники переконані, що на високому рівні розвитку продуктивних сил суспільний поділ праці об'єктивно приводить до необхідності об'єднання раніше самостійних функцій і процесів на основі розвитку міжгалузевих зв'язків [61].

Виконання вище перелічених умов забезпечує оптимальне використання та злагоджену роботу бурякоцукрового підкомплексу АПК, котра в першу чергу, залежить від міжгосподарських зв'язків партнерів від виробництва до кінцевого споживання продуктів галузі.

Особлива роль і значення бурякоцукрового підкомплексу в організації забезпечення населення продуктами зумовлена цілим рядом факторів виробничого та соціального характеру.

Бурякоцукровий підкомплекс характеризується рядом виробничо-економічних особливостей. Найбільш яскраво ці особливості виражаються в характері технологічного процесу виробництва, формах його організації, методики і техніки планування.

Основу бурякоцукрового комплексу складає виробництво цукру, що служить сировиною для подальшої переробки в інших підгалузях комплексу, тобто є незамінним продуктом їх функціонування. Загальний стан сільськогосподарського виробництва, насамперед визначається станом бурякосіючого господарства. Бурякосіюче господарство є основою аграрного сектора економіки України, а бурякоцукрова галузь в Україні завжди була пріоритетною для наповнення ринку й традиційно вважається стратегічною, оскільки забезпечення всіх основних потреб в цукрі здійснюється за рахунок власного виробництва, до того ж реалізація цукру на експорт забезпечує приток валюти в країну.

Особливістю цього підкомплексу є те, що вся вироблена в сільському господарстві сировина (корені цукрових буряків) повністю надходить на промислову переробку. Із виробленого цукру 65 – 70% через роздрібну торгівлю надходять в особисте споживання населення, 25 – 30% споживають інші галузі переробної і харчової промисловості; частина цукру експортується.

Цукрові буряки – культура універсальна. Вони дають як основний продукт — корені, які можна згодовувати в свіжому вигляді, подрібнювати і сушити і, головним чином, переробляти. Гичка буряків може згодовуватись у свіжому вигляді, силосуватись або гранулюватись і сушитись. У результаті

переробки коренів одержують цукрокристалічний сироп, жом, мелясу, вапно фільтроване. Жом використовують для згодовування у свіжому вигляді, силосування і сушіння. З меляси виробляють лимонну кислоту, спирт, дріжджі, добавки до корму і для силосування зелених коренів.

До інших особливостей бурякоцукрового підкомплексу слід віднести:

- чітко виражену сезонність виробництва, а значить, потребу переробки коренів за один виробничий цикл, до того ж, у стислі строки (передчасна переробка коренів, як і затягування строків їх переробки неодмінно викликають значні втрати цукру);

- малотранспортабельність сировини (корені містять 75—80% води) обумовлює необхідність концентрації посівів культури поблизу цукрових заводів та мінімізації радіусу перевезень;

- бурякоцукрове виробництво досить високоматеріаломістка сфера — в сільському господарстві значними є витрати на насіння, добрива, засоби захисту буряків від бур'янів і шкідників, пально-мастильні матеріали, експлуатацію техніки, а на цукрових заводах — на підготовку і переробку коренів, виробництво цукру (водо-, тепло-, енерговитрати);

- на відміну від інших продуктових вертикалей бурякоцукровий підкомплекс поряд з розгалуженою системою міжгалузевих зв'язків виходить за рамки вузькопрофільного виробництва цукру; в ньому одночасно можуть вироблятися лимонна, молочна і глютамінова кислоти, дріжджі, етиловий спирт, здійснюватися відгодівля великої рогатої худоби.

Схематично бурякоцукрову вертикаль можна зобразити таким чином (рис. 1.1) [83, с.319].

З наведеної схеми видно, що бурякоцукрова вертикаль своєю суттю вирішує широке коло соціально-економічних завдань. Від її розвитку залежить функціонування важливих галузей харчової промисловості. Саме ж функціонування вертикалі потребує відповідних машин, техніки, обладнання промислового походження, а також добре налагодженої системи виробничо-технічного обслуговування та кадрового забезпечення.

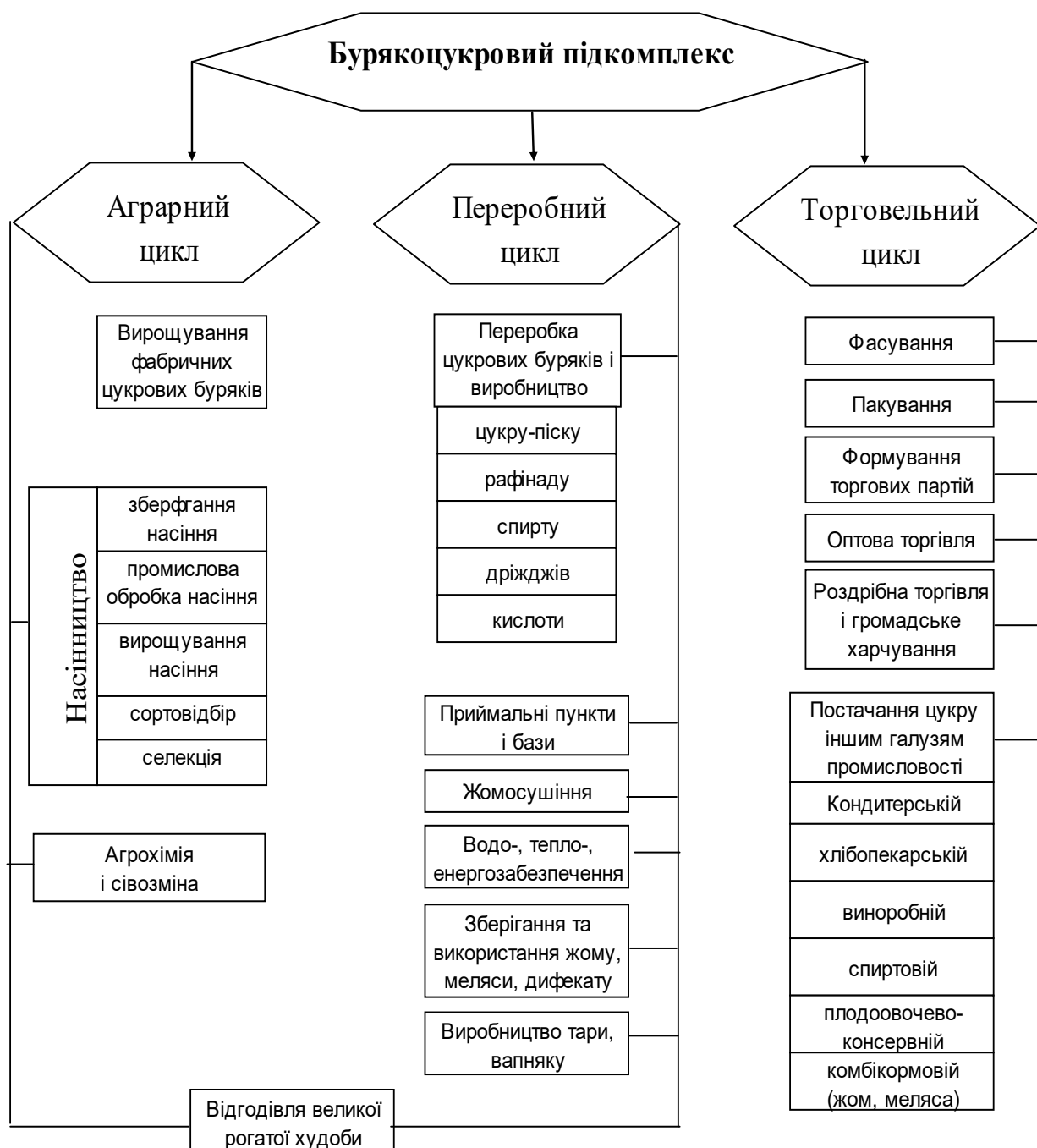


Рис. 1.1. Структура бурякоцукрового підкомплексу України

На підставі наведеної схеми можна зробити ще й такий висновок: бурякоцукровий підкомплекс України є організаційно самостійною структурованою системою взаємодіючих, технологічно та економічно взаємозалежних ринків насінневого матеріалу, фабричних цукрових буряків, цукру та супутніх продуктів цукроваріння. Багатокомпонентність вихідної продукції підкомплексу, використання її у багатьох сферах народного

господарства зумовлюють непересічне значення ефективного розвитку бурякоцукрового виробництва для економіки країни [83, с. 318].

Цукрове виробництво являє собою масове потокове виробництво. Масовість виробництва обумовлена випуском одних і тих самих основних видів продукції – цукру та продуктів його переробки. Для даного виробництва є характерною також безперервність технологічного процесу. Незважаючи на масовість і поточковість виробництва, одноманітність технологічного процесу, галузь відрізняється великим розмаїттям організації підприємств. Найбільш характерними формами організації виробництва є комбінати.

Місце і роль цього підкомплексу в економіці АПК характеризується кількома незаперечними перевагами, а саме [83, с.316-317]:

1. Економічний аспект — виробництво цукрових буряків і цукру є досить потужним джерелом надходження грошових ресурсів і зміцнення економіки бурякосійних господарств і цукрових заводів.

2. Соціальний аспект — виробництво і переробка цукрових буряків забезпечує потреби населення не лише в цукрі, а й є гарантією працевлаштування на рівні сіл та адміністративних районів.

3. Торговельний аспект — продаж цукру завжди був значним фактором поповнення державного бюджету, експортною статтею (недарма в народі цукор назвали “білим золотом”).

4. Агротехнічний аспект — вирощування буряків потребує високої культури землеробства, значних доз мінеральних та органічних добрив, що перетворює цю культуру в надійного попередника в сівозміні. Дефекат цукрових заводів (як побічний продукт) широко використовується для нейтралізації кислотності ґрунтів.

5. Зоотехнічний аспект — бурякоцукровий підкомплекс — це складова кормової бази для тваринництва. Гичка буряків належить до добрих соковитих кормів, жом і меляса згодуються в свіжому (консервованому) вигляді, а також використовуються при виробництві комбікормів.

У структурі агропромислового комплексу бурякоцукровий підкомплекс посідає особливе місце. Його функціональна структура спрямована на забезпечення населення цукром, промисловості – сировиною, рослинництва – відходами виробництва, тваринництва – відходами виробництва та концентрованими кормами, зовнішньої торгівлі – експортними товарами, а територіальна – на максимальне використання регіональних природних умов та економічних ресурсів для розвитку бурякоцукрового підкомплексу. Останнє є однією з провідних галузей сільськогосподарського виробництва, від якої значною мірою залежить його економіка та добробут народу, продовольча безпека країни.

Бурякоцукровий підкомплекс охоплює цукрову, рафінадну, спиртову, дріжджову, комбікормову, кондитерську та торгову галузі. На сьогодні підприємства цих галузей мають достатньо потужностей для переробки усього цукрового буряка, але чимала їх кількість вимагає оновлення застарілого обладнання. Коли ж врахувати й те, що в майбутньому виробництво цукру може бути значно збільшене, то виникає необхідність розширення виробничих потужностей і оптимізації розміщення промислових підприємств. Інтенсифікація агропромислового комплексу у найближчі роки відбуватиметься в умовах докорінного реформування галузей АПК, а відтак необхідні будуть значні капітальні вкладення для відновлення, розширення, модернізації та реконструкції основних засобів [1].

Розвиток та ефективне функціонування підприємств цукробурякового підкомплексу, залежить від таких факторів:

1. Обґрунтування організаційно-економічних засад їх розвитку, створення належної законодавчо-правової і нормативної бази, запровадження однакових умов для забезпечення необхідними матеріально-технічними ресурсами підприємств усіх форм господарювання;

2. Застосування бурякосійними господарствами ефективною системи заготівлі та транспортування цукрового буряку на переробні підприємства з метою мінімізації втрат сировини;

3. Створення сприятливих умов для зміцнення та вдосконалення агропромислової інтеграції (АПІ);
4. Розвитку інноваційної виробничої інфраструктури та підтримки соціальної сфери;
5. Здійснення ефективної та гнучкої фінансово-кредитної і податкової політики;
6. Захисту і підтримки вітчизняних товаровиробників тощо.

Для регіонального цукробурякового підкомплексу перспективним напрямом розвитку є зміцнення його виробничо-територіальної єдності, створення асоціації, корпорації шляхом розвитку горизонтальної та вертикальної інтеграції.

Об'єднання інтересів партнерів дасть змогу збільшити обсяги виробництва цукрових буряків, здійснити їх високоякісну переробку на цукрових заводах та отримати справедливий розподіл прибутку для більш ефективного відтворення виробництва.

Поняття «ефективності» вчені оцінюють та відображають з допомогою різних підходів до процесу виробництва в цілому та аграрного зокрема.

Деякі вчені [15, 21, 44] зводять економічну ефективність відтворення до оцінювання затрат і результатів у сфері матеріального виробництва, аргументуючи це тим, що матеріальне виробництво відіграє визначну роль у формуванні ефективності.

Існує і протилежна точка зору, згідно з якою роль матеріального виробництва у формуванні ефективності незначна і визначається фондом споживання як складовою частиною національного доходу з додаванням до неї нематеріальних послуг [96].

В науковій думці проглядається чітке відокремлення понять ефективності матеріального виробництва і ефективності суспільного відтворення, результат якого залежить не лише від ефективності процесу створення продуктів як основної стадії, а й від розподілу, обміну та споживання, тобто усіх стадій відтворення.

Академік І. І. Лукінов, вивчаючи питання ефективності виробництва та суспільного відтворення, вказує, що «цим видам ефективності властиві як спільні риси, так і відмінності».

Спільність виробництва і відтворення полягає у тому, що останнє, за своєю суттю, є постійно поновлюваним процесом виробництва.

Відмінність же між ними обумовлена включенням виробництва в процес відтворення лише як певної його частини, найважливішої, але всетаки частини.

Вивчення ефективності суспільного відтворення передбачає проведення досліджень виробництва, розподілу, обміну та споживання як окремих фаз відтворення, так і визначення їх впливу на ефективність матеріального виробництва.

Вчені В. Г. Андрійчук [2, с. 397-398] та П. П. Руснак вважають, що економічна ефективність виробництва є складною економічною категорією, в якій відображається одна з найважливіших сторін суспільного виробництва - результативність, визначається кінцевий результат залежно від застосування виробничих ресурсів, порівнюються отримані результати і витрати. Професор В. А. Павчак розглядає категорію ефективності, як виробничі відносини – економію живої й уречевленої праці у досягненні якнайповнішого задоволення суспільних потреб [66, с. 138].

Отже, зміст ефективності ширший і глибший, оскільки він, поряд із економічним походженням, має ще й соціальні аспекти, а тому поняття ефективності виробництва, не варто прирівнювати до категорії «економічна ефективність» [68].

На думку професора О. А. Бугуцького, термін «економічна ефективність» визначає лише економічні результати і показники, а загальне поняття «ефективність» охоплює ще й «соціальні результати ефективності виробництва і технологічну ефективність».

Такої ж точки зору дотримуються вчені С. Л. Дусановський [26, с. 88] та В. Г. Поплавський [76, с. 181]. Вони вважають, що ефективність – категорія

комплексна і поділяють її на виробничо-економічну та соціально-економічну[68].

З огляду джерел [95, с. 58], можна підсумувати, що виробничо-економічна ефективність передбачає ефективність функціонування продуктивних сил, матеріально-технічної бази, рівень використання виробничих ресурсів і мінімізацію витрат на одержання відповідного результату.

Соціально-економічна ефективність відображає результативність виробництва загалом і свідчить про рівень відповідності вибраного курсу цілям підприємства [95, с. 59].

В літературі [26, 67, 92, 95] категорія «економічної ефективності» розглядається у тісному взаємозв'язку з результативністю соціального розвитку. Будь-які заходи, спрямовані на підвищення економічної ефективності виробництва, оцінюються не лише з економічних позицій, а й з урахуванням соціального результату (покращення умов праці, соціально-культурного обслуговування, збільшення заробітної плати тощо). При цьому велике значення має збереження навколишнього середовища, дотримання рівноваги в природі.

Загальне визначення поняття економічної ефективності можна сформулювати як досягнення в інтересах виробника найбільших результатів з найменшими затратами.

Розглядаючи сільське господарство, зокрема рослинництво, деякі науковці [1, 2, 26, 59, 69, 70, 93, 95] вважають, що економічна ефективність – це одержання максимального обсягу продукції з кожного гектара землі при найменших витратах засобів і праці, а підвищення ефективності виробництва означає збільшення продукції і доходу на кожну одиницю витрат і застосовуваних ресурсів [95, с. 60].

Професор В. М. Нелеп, досліджуючи поняття економічної ефективності в сфері сільського господарства, вказує на його відмінність порівняно з іншими галузями виробництва, на те, що використання трудових і матеріально-

технічних ресурсів, усіх технологічних, організаційних досягнень у сільському господарстві виявляються не безпосередньо, а через застосування головного засобу виробництва сільського господарства – землі. Ефективне використання землі, підвищення її родючості є важливим початковим етапом зростання економічної ефективності сільського господарства. В подальшому ж вона виявляється у всебічному використанні всіх факторів виробництва – земельних, трудових ресурсів, матеріально-технічних засобів тощо [61, с. 15].

За часів планової економіки та державної власності на засоби виробництва рівень економічної ефективності визначали заздалегідь централізовано, керуючись тими нормативами, що планувалися згори [26, с. 22].

За умов ринкової економіки, існування різних форм власності на засоби виробництва та інтеграції економіки країни в світову економічну систему, на ефективність виробництва впливають не лише результати господарської діяльності. Важливим є проведення правильної маркетингової політики, збалансований підбір кадрів, вплив зовнішніх факторів: загальнополітична ситуація, світові фінансові кризи, цінова та кредитна політика тощо [68].

В період реалізації інвестиційних проєктів, спрямованих на розвиток народного господарства, постало питання вибору їх ефективнішого спрямування. Були встановлені найважливіші категорії підвищення ефективності: зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції, оптимальне використання виробничих фондів та ін.

Професор П. П. Борщевський зазначає: «суть ефективності виробництва полягає у досягненні найбільших результатів при найменших затратах». Проблема підвищення економічної ефективності – «в тому, щоб на кожную одиницю затрат ... досягти суттєвого збільшення обсягу виробництва» [8, с. 29].

Це виражається так:

$$P(E) = \max K / \min Z, \quad (1.1)$$

де E – економічна ефективність;

K – економічний ефект;

2 – сукупні затрати виробництва.

З цього видно, що підвищення ефективності виробництва буде відбуватись тоді, коли величина економічного ефекту зростатиме більшими темпами порівняно із сукупними затратами.

Вчені [2, 4, 8, 26] зазначають, що чим більше буде отримано продукції і вищої якості за інших рівних умов та затрат, тим вищою буде ефективність виробництва.

Вищенаведені літературні джерела дають підстави вважати, що ефективність економіки характеризується, насамперед, співвідношенням результатів виробництва і затрат на нього. Суть ефективності полягає у тому, щоб з мінімальними затратами і максимальним прибутком досягти кінцевої мети.

В сучасному виробництві економічна ефективність залежить від раціонального використання ресурсів – економії сировини, енергії, матеріалів тощо.

Підвищення ефективності виробництва виявляється у співвідношенні одержаних результатів до затрат сукупної праці. Причому результативність використання сукупної праці є якісною характеристикою ефективності [8, 26, 83, 95].

Професор В. Г. Андрійчук пропонує розрізняти наступні види ефективності: технологічну, економічну та соціальну.

Технологічна ефективність у рослинництві характеризується урожайністю культури з одиниці посівної площі та параметрами якості її продукції [2, с. 398]. Якість цукрових буряків відзначається вмістом цукру, який визначають шляхом множення урожайності цієї культури з одного гектара на відсоток вмісту цукру в буряках (коефіцієнт) [2, с. 398].

Економічна ефективність - це такі співвідношення між ресурсами і результатами виробництва, внаслідок яких отримують найкращі показники ефективності виробництва.

Соціальна ефективність є похідною від економічної і відображає поліпшення соціальних умов життя людей (праці, побуту, довкілля, рівня зайнятості, безпеки життя, скорочення тривалості робочого тижня без зменшення заробітної плати, ліквідація важкої фізичної праці) [2, с. 401].

В сучасних умовах, коли економіка АПК перебуває у зatoryжній кризі, актуальною є проблема економічної ефективності господарювання.

В умовах ринкової економіки, коли зменшуються можливості розширеного виробництва за рахунок залучення додаткової робочої сили, збільшення парку машин, освоєння нових земельних площ, виникає потреба використання усього обсягу виробничих ресурсів.

В загальному плані категорія ефективності більш широка, и за твердженнями професорів П. П. Борщевського [8, с. 112], С. Л. Дусановського [26, с. 101] та В. А. Павчака [66, с. 86], вона охоплює всі фази створення матеріальних благ: як виробництво, розподіл, обмін, споживання, так і невиробничу сферу: зовнішньоекономічні відносини, природокористування і збереження навколишнього середовища.

Отже: поняття «економічна ефективність» є складним і багатограним, тому виникає питання правильного вибору критерію та показників ефективності виробництва.

Сьогодні вчені ще не мають єдиної думки щодо суті, економічної природи чи критеріїв «економічної ефективності». Одні вважають, що економічна ефективність повинна визначатись одним критерієм і одним показником [2, 49], інші - системою критеріїв у показниках [59, 66, 95].

Слушною є думка професора М. Й. Хорунжого про те, що критерій ефективності являється економічною категорією, специфічною для певного способу виробництва, технології і вибір його не може бути довільним. Зі зміною певного способу виробництва змінюється і критерій ефективності [95, с. 58]. Отже він є об'єктивним, незалежним і виводити його потрібно із сутності економічної ефективності.

За О.А.Бугуцьким: критерій є основним принципом оцінювання ефективності з її якісного боку, а показники відображають ефективність з кількісного боку. Хоча критерій повною мірою розкриває суть предмета досліджень, не можна розділяти критерій і показники, оскільки вони взаємозв'язані як загальне з частковим.

Поняття критерій необхідно розглядати як головну ознаку, котра дає змогу вибрати найкращий (для конкретних умов) варіант вирішення завдання, тому що критерій ефективності виробництва впливає із самої суті процесу виробництва.

Метою виробництва в умовах ринкової економіки є отримання максимального прибутку в інтересах власників засобів виробництва і працюючих.

Ефективність виробництва вимірюється кількістю витрат та використаних ресурсів на одиницю продукції та отриманим від цього прибутком. Чим менше праці, ресурсів використовується на одиницю продукції, тим більше можна отримати продукції за тих же засобів виробництва, а тому ця продукція буде дешевшою. Це має вирішальне значення як для всього народного господарства, так і для кожного підприємства зокрема.

В агропромисловому виробництві рівень ефективності пов'язаний з роздрібними цінами на продукти харчування і товари широкого вжитку, що виготовляються з сільськогосподарської сировини. Зменшення затрат та зростання ефективності виробництва створює передумови для зменшення роздрібних цін, зростання оплати праці, поліпшення соціальних умов, прискорення темпів розширеного відтворення.

На думку зарубіжних економістів К. Р. Макконнелла та С. Л. Брю, аспект економічної ефективності характеризується як «зв'язок між кількістю одиниць ресурсів, що використовуються у процесі виробництва, і отриманням в результаті певної кількості певного споживчого продукту», а умовами ефективності є повна зайнятість (забезпечення зайнятістю усіх, хто бажає і

може працювати) і повний обсяг виробництва (використання усіх придатних ресурсів).

Науковці М.К.Пархомиць та О.Р.Олійник вважають, що доцільність виробництва визначається зіставленням результатів із витратами, особливо у випадку співвідношення результатів і праці (живої та уречевленої).

Ефективність сільськогосподарського виробництва є складною економічною категорією, в якій відображається важлива сторона виробництва – результативність. Остання ж виражається отриманням максимальної кількості продукції з розрахунку на одиницю земельної площі або на голову тварини за найнижчих затрат живої і уречевленої праці [2, 8, 67, 95].

У визначенні економічної ефективності простежується подвійний аспект: її визначають або стосовно використовуваних у господарській системі ресурсів, або ж щодо виробничих затрат. Проте не всі ресурси, що використовуються, витрачаються на виробництво. Так основні фонди переносять у затрати лише частину своєї вартості, в той час як оборотні фонди можуть бути використаними повністю.

Ресурси, що пов'язані із сумою затрат показником швидкості обороту, не завжди мають чітке вартісне вираження. Вартість таких ресурсів як сільськогосподарські угіддя чи працівники не беруть участі в процесі обороту під час виробничо-господарської діяльності. Тому визначити середнє число оборотів усіх ресурсів і встановити модуль перерахунку ресурсів у затрати (і навпаки) практично неможливо.

Виходячи з вище викладеного, можна констатувати, що економічна ефективність виробництва має два аспекти, які не можуть бути зведені один до одного: ресурсний і затратний. Обидва є економічно виправдані, але не рівноцінні.

Саме тому і показники, що мають характеризувати економічну ефективність використовують як ресурсні або затратні. До ресурсних показників відносяться такі як: продуктивність праці, фондвіддача, ресурсовіддача, рентабельність виробничих фондів, віддача чи термін

окупності капітальних вкладень, до затратних – собівартість, трудомісткість, матеріаломісткість одиниці продукції.

Для того, щоб визначити ефективність того чи іншого виду діяльності, необхідно правильно вибрати критерій ефективності.

В суспільному виробництві головному критерію виробничо-економічної ефективності відповідає загальний закон економії часу, а наявність інших критеріїв, зумовлена різними економічними інтересами суспільства, повинна підпорядковуватись головному.

На думку таких вчених як В. Г. Андрійчук [2], П. П. Борщевський [8], С. Л. Дусановський [26], І. І. Лукінов, С. В. Мочерний [58], М. Нелеп [61], П. Т. Саблук [83] критерію ефективності повинно відповідати зростання виробництва і національного доходу на одну особу, на одиницю сукупних витрат.

З огляду професора В.В. Мочерного [58, с. 48] його потрібно розглядати як рівень задоволення споживчих потреб суспільства, як виробничих так і особистих, при найменших витратах ресурсів.

Співставляючи думки різних джерел [2, с. 397-404; 49, с. 138; 67, с. 37-43; 62, с. 17; 68, с. 37; 76, с. 181; 95, с. 57-58], можна зупинитись на наступній: критерію економічної ефективності діяльності будь-якого виробника, в тому числі й АПК, в умовах ринкового середовища відповідає тах одержаного прибутку, або іншими словами тах ефекту з одиниці затрат суспільної праці чи тах затрат суспільної праці на кожную одиницю ефекту.

На сьогоднішній день в агропромисловому виробництві, де помінялись права на власність та формуються нові ринкові відносини питання підвищення ефективності виробництва являється надзвичайно суттєвим.

З досвіду країн ЄС та США бачимо, що ефективність виробництва там визначається за критерієм конкурентоспроможності. Країни-лідери утверджують своє становище на зовнішньому ринку шляхом ведення активної протекціоністської політики через систему імпорتنих та експортних мит, субсидій, яка сприяє розвитку національного виробництва [13, с. 30].

Така політика також поєднується з селективною політикою підтримки найефективніших товаровиробників, господарств [2, с. 45]. В них дуже добре відпрацьована процедура банкрутства підприємств та передача їх в надійні руки.

Отже, ефективність виробництва для окремих виробників сільськогосподарської продукції в умовах ринкової економіки полягає у виживанні та вирішенні проблем збуту своєї продукції.

1.2. Теоретичні основи ведення обліку на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу

Облік має довгий шлях розвитку. Необхідність достовірної інформації про наявність та рух майна, яка отримується на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності підприємства, сприяла виникненню та розвитку обліку, для здійснення контролю за регулюванням господарських процесів [10].

На сьогодні бухгалтерський облік є важливою складовою економічної науки, забезпечуючи технологію отримання необхідної інформації про господарський суб'єкт. Облік перетворився на міжнародну мову бізнесу і став обов'язковою передумовою успішної діяльності всіх господарюючих суб'єктів.

Поняття облік в широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію проривних і суспільних явищ. Для людей важливим є облік того, що впливає на суспільство, й об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ [20, с. 11].

У економічному словнику зазначено, що облік – це система реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному та якісному виявах з метою спрямування, контролю і т.д. [60].

Облік - складова управління економічними процесами та об'єктами, суть якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях [24].

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення – господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух активів, а також джерел їх утворення – пасивів. Предмет обліку охоплює весь процес відтворення – тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. Так, на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу, які ми досліджуємо в своїй роботі, предметом обліку є процес заготівлі (на сільськогосподарських підприємствах – закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування коренеплодів; на переробних підприємствах (цукрових заводах) – закупівля коренеплодів); процес виробництва (в першому випадку – вирощування цукрових буряків, в другому – виробництво цукру) і процес реалізації (реалізація коренеплодів цукровим заводам; реалізація цукру і вторинних матеріалів) (рис. 1.2).

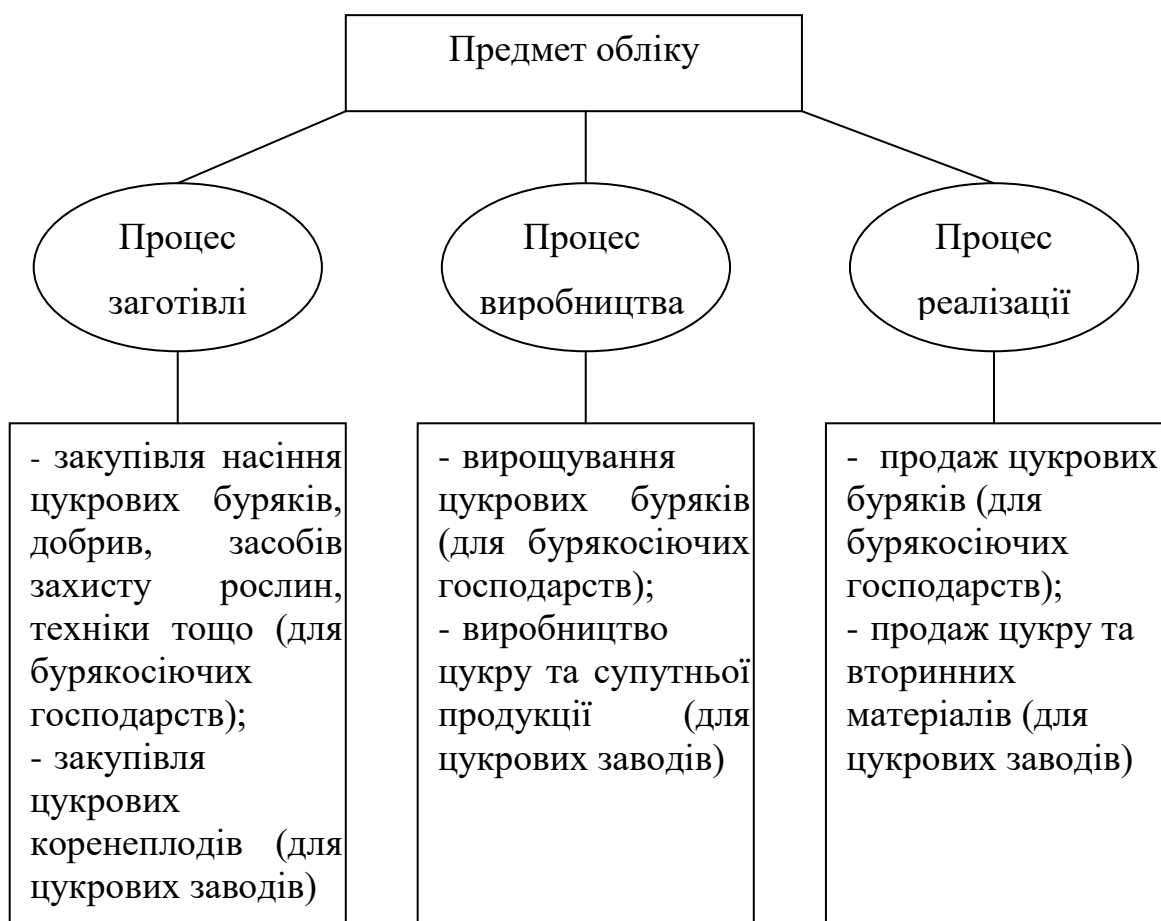


Рис. 1.2. Предмет обліку на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу

Об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби й джерела їх формування.

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку, господарські засоби групують за трьома ознаками [74,75]:

1. Необоротні активи.
2. Оборотні активи.
3. Витрати майбутніх періодів.

1. До необоротних активів бурякоцукрового підкомплексу належать:

а) *нематеріальні активи* – це права на використання майна, природних ресурсів, права промислової власності, ділова репутація, ліцензії;

б) *основні засоби* – будівлі, споруди (офіс, склади, цехи тощо); сільськогосподарські машини, обладнання (переробна лінія цукрового комбінату тощо), транспортні засоби (трактори та автомобілі), земельні ділянки (ділянки під будівлями і спорудами, сільськогосподарські угіддя для вирощування цукрових буряків і зберігання (кагати)), інструменти, прилади та інвентар;

в) *інші необоротні матеріальні активи* – природні ресурси, інвентарна тара тощо;

г) *фінансові інвестиції і заборгованість* – довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін.

2. До оборотних активів належать:

а) *запаси*, до яких віднесені:

- виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, насіння). Вони використовуються в процесі виробництва одноразово й повністю споживаються протягом одного виробничого циклу, тому вся їхня вартість одразу переноситься на собівартість готової продукції. Наприклад, вартість цукрових буряків повністю переходить на собівартість готової продукції – цукру[74];

- малоцінні та швидкозношувані предмети терміном служби до одного року;

- незавершене виробництво – це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі (наприклад, жовтий цукор у дифузії);

- готова продукція;

б) *дебіторська заборгованість* – це заборгованість різних підприємств та фізичних осіб перед нашим підприємством за продукцію, відвантажену покупцям, але неоплачену, по виданих авансах тощо;

в) *грошові кошти та їх еквіваленти*.

3. До витрат майбутніх періодів належать витрати, що здійснені в даному звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів:

- сума передплати періодичних видань.

Джерела утворення господарських засобів групують за такими ознаками[20, 30]:

1. Власний капітал.
2. Забезпечення наступних витрат і платежів.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Поточні зобов'язання.
5. Доходи майбутніх періодів.

1. Власний капітал, до якого належать: статутний капітал (джерело створення підприємства), пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

2. Забезпечення наступних виплат і платежів – це сума витрат на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, величина яких може бути визначена тільки шляхом попередніх розрахунків, а також залишки коштів цільових надходжень, які отримані з бюджету або інших джерел [35, с. 115].

3. Довгострокові зобов'язання, до яких належать довгострокові кредити банків, довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

4. Поточні зобов'язання, об'єктами обліку є: короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, видані векселі, кредиторська заборгованість тощо.

5. Доходи майбутніх періодів – доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до майбутніх звітних періодів.

Дослідження будуть проводитись на найбільш вагомих об'єктах бурякоцукрового підкомплексу:

- виробничих ресурсах;
- процесу виробництва і калькулювання собівартості бурякоцукрової продукції;
- готовій продукції.

До виробничих ресурсів на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу відносять посівний матеріал, паливо, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, запасні частини тощо.

Собівартість продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Показник собівартості є основою для розрахунку оптових цін на продукцію. Калькулювання собівартості – це система науково-обґрунтованих економічних розрахунків для визначення собівартості окремих об'єктів обліку витрат [53, с. 34].

Готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва і вимогам замовника, призначений для споживання як для потреб виробника, так і для потреб зовнішнього ринку [48].

При цьому собівартість продукції досліджується на бурякосіючих підприємствах, а готова продукція – цукор – на цукрових заводах.

Таким чином, ми охопили основні підприємства бурякоцукрового підкомплексу.

Одним з найважливіших економічних об'єктів управління підприємствами бурякоцукрового підкомплексу є собівартість продукції.

Собівартість як показник використовують:

- для контролю за використанням ресурсів;
- визначення економічної ефективності від запроваджених заходів;
- встановлення цін на продукцію;

- визначення розміру прибутку.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання [24].
Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартості» [31].

Собівартість продукції була і залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства [35].

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як результат його, можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції [24].

У дослідженнях значної кількості науковців, які присвячені вивченню питання обліку витрат, собівартість подається як індивідуальні витрати підприємства, що можуть забезпечувати просте відтворення.

Бутинець Ф.Ф. трактує собівартість як поточні витрати підприємства, виражені в грошовій формі на виробництво продукції, товарів, послуг [10, с. 54].

На думку Сопко В.В., використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати, грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає собівартість [88, с. 81].

Кужельний М.В. сутність собівартості визначає через її функцію оцінки засобів підприємств та здійснюваних ним господарських процесів.

На наш погляд, дані визначення до дозволяють відрізнити собівартість від витрат, поділяти відповідну економічну категорію стосовно інших систем виробничих відносин.

Собівартість – це єдиний показник, що акумулює витрати підприємства при виробництві й реалізації продукції в грошовій формі.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на

групуванні витрат з виготовлення продукції по видах виробів, місцях виникнення витрат, по об'єктах обліку та об'єктах калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість [89].

Але облік витрат, пов'язаний з калькуляцією собівартості виготовленої продукції, може неоднозначно впливати на організацію обліку витрат на виробництво.

Палій В.Ф. визначає об'єкт обліку витрат на виробництво як витрати виробництва, що реально виникають і згруповані за різними ознаками для формування показників собівартості.

Згідно наукових поглядів Сопко В.В., який, виходячи із змістової характеристики процесу виробництва, відокремлює як об'єкти бухгалтерського обліку процесу виробництва: 1) уречевлену працю, предмети праці, засоби праці; 2) процес перетворення факторів виробництва в новий продукт; 3) створені продукти праці. Таким чином, за Сопко В.В., чітке відокремлення об'єктів обліку виробництва дає можливість на підставі бухгалтерського спостереження, відповісти на такі питання: що витрачено, яким чином і на що витрачено [88, с. 109] .

Відповідно до прийнятої офіційної методології обліку витрат, в нашій державі сукупну собівартість продукції можна розглядати як самостійний об'єкт обліку. Отже, конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та зумовлений внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації [88, с. 55]. Згідно з вимогами положення бухгалтерського обліку 16 "Витрати" обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; та сукупна собівартість товарної продукції, а питання деталізації об'єктів, щодо самого виробничого процесу і нових

продуктів праці, знаходиться в сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішено обліковою політикою [73].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходів, для отримання яких вони здійснені [73].

На думку Сопко В.В., облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості – це єдиний процес, але автор відокремлює два його етапи, а саме: 1) облік, тобто накопичення даних про витрати на виробництво в системі бухгалтерського обліку по відповідних об'єктах; 2) обчислення собівартості калькуляційного об'єкту. Він доводить, що облік витрат - це спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків за центрами і місцями відповідальності, а калькулювання собівартості - спосіб визначення обчислення величини витрат, що відображені в системі рахунків на калькуляційну одиницю, і в зв'язку з цим твердить, що питання про об'єкти і методи обліку витрат на виробництво і об'єкти та методи обрахування собівартості вирішуються з урахуванням галузевого і організаційного аспекту, а рішення базуються на врахуванні конкретних умов [88, с. 110]. Вчений керується тим, що об'єкти і методи обліку виробничих витрат не рівнозначні з методами калькуляції собівартості продукції.

Пушкар М.С. відзначає, що існують принципові відмінності між об'єктами калькулювання та об'єктами обліку витрат, і вказує, що, незважаючи на це, в теорії та практиці вони часто ототожнюються, а також наголошує на наявності зворотного зв'язку між моделями обліку витрат на виробництво та моделями калькулювання [77, с. 90].

Неоднозначність підходів в економічній літературі щодо понять об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання зумовлені нерозумінням категорій обліку витрат та калькулювання продукту.

Отже, суть виробничої собівартості як економічної категорії за умов функціонування різних економічних систем є однаковим, тому що собівартість – це індивідуальні витрати в грошовій формі, що забезпечують просте відтворення [77, с. 59]. На нашу думку, важливою можна вважати функцію

собівартості, яка формує вартісну оцінку запасів. До виробничої собівартості можна віднести витрати, які можна визначити вартістю запасів й облікувати як частину наявних запасів. Такі витрати розглядаються в якості активів до тих пір, доки товари, до яких вони відносяться, не будуть продані, а в цей момент вони стають собівартістю реалізованої продукції, або торговими витратами [24]. Усі витрати на виробництво являють собою витрати, що складають виробничу собівартість.

Ми поділяємо думку вчених, які трактують калькулювання собівартості продукції та облік витрат на виробництво як незалежні поняття, але де в чому зв'язані між собою.

Варто зауважити, що економічний термін «собівартість» потрібно розглядати в наступних аспектах:

- собівартість як об'єктивна економічна категорія, що характеризує індивідуальні витрати товаровиробника, які забезпечують просте відтворення;

- відповідно до функції розмежування витрат, собівартість як об'єкт фінансового обліку – це витрати, що включають до оцінки запасів або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу і визначають у відповідності з обліковими стандартами для формування фінансових результатів;

- відповідно до функції контролю витрат, собівартість як об'єкт внутрішньовиробничого обліку - це витрати, які ідентифікуються з певним продуктом праці і в залежності від мети оцінки можуть мати різний склад [30, с. 6].

Бухгалтерський облік є складною системою інформаційного забезпечення користувачів достовірними й повними даними про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік, відображаючи всі господарські операції безперервно, в міру їхнього здійснення, перетворюється на організовану систему накопичення, обробки, зберігання, передачі та використання облікової інформації в управлінні, тому обов'язковою передумовою при цьому є

складання відповідного документа на кожну операцію, незалежно від її змісту та обсягу [31, с. 63]. Саме документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією виробничою та фінансово-господарською діяльністю.

Початком обліку окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які відбуваються на сільськогосподарських підприємствах, є первинний облік, де відбувається оформлення пов'язаних з процесом виробництва господарських операцій первинними документами [88, с. 59]. Первинні документи відображають початкові відомості про господарські факти, що виникають в ланках, бригадах, інших підрозділах господарства, і являються початковою стадією облікового процесу [48].

На обґрунтоване прийняття управлінських рішень впливають терміни отримання, опрацювання та видачі, правдивості та якості даних.

Раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів можливе при правильній організації первинного обліку. При цьому під організацією системи первинного обліку слід розуміти сукупність заходів, які спрямовані на найкраще поєднання елементів облікового процесу в їх статистичному і динамічному стані, що забезпечують позитивний вплив на покращення виробництва та збереження всіх ресурсів [53].

Документацію якнайтісніше пов'язано з рахунками. Тільки документи можуть бути підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку. Від якості документів значною мірою залежить якість бухгалтерського обліку.

Можна вважати кожну господарську операцію відповідним обсягом економічної інформації. І, щоб можна було цю інформацію контролювати, її треба не просто записати на рахунках бухгалтерського обліку, а спочатку оформити документально. Тому, первинний документ – це основний, найбільш значимий носій інформації. З моменту оформлення первинного документа починається бухгалтерський облік. Під час оформлення первинного документа аналізується сама господарська операція з погляду її законності та

економічної доцільності, тобто відбувається поточний контроль, що перетворює документацію на засіб суцільного й безперервного спостереження за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів [52].

Спробуємо показати, яку роль відіграє кожна господарська операція, уяснити визначення первинного обліку, прослідкувавши основні етапи облікового процесу, який містить у собі:

- 1) сприйняття стану господарських фактів – явищ, процесів;
- 2) реєстрацію господарських фактів;
- 3) обробку даних;
- 4) створення даних у накопичувальних реєстрах;
- 5) передачу даних для прийняття управлінських рішень.

За результатами наших досліджень, первинний облік являється важливим в управлінні виробництвом, але йому на надається належного значення. На наш погляд, первинний облік можливо налагодити на високому рівні на різних виробничих підприємствах лише за тієї умови, якщо він вчасно і в повній мірі правдиво відображатиме всі господарські факти, що здійснюються на виробництві. Ми згодні з думкою проф. В.В. Сопко, що інформація про факти господарської діяльності підприємства, в тому числі про витрати на виробництво, повинна реєструватись у первинній документації [88, с. 62].

За допомогою документів здійснюється контроль за фінансово-господарською діяльністю господарства. З цією метою необхідно дотримуватися вимог обліку та складання фінансової звітності. Складання документів повинно здійснюватися у відповідній формі, що містить у собі необхідні реквізити.

В обліково-економічній літературі носії облікової інформації, які застосовуються у первинному обліку, пристосовані для сприйняття людьми, пристосовані для сприйняття обчислювальними машинами та комбіновані, дані яких можуть сприйматися людиною і обчислювальною машиною [9].

Зауважимо, що здійснення автоматизації облікових робіт сприятиме скороченню паперових носіїв первинної інформації, якщо їх замінити

машинними. Але ми не погоджуємось з думкою М. Остап'юка та О. Десятнюка, що “в умовах широкого використання комп'ютерної техніки можливе застосування бездокументованого варіанта бухгалтерського обліку”. На практиці не реально контролювати раціональне використання матеріально-трудова ресурсів, не використовуючи первинні документи, що є юридичним підтвердженням факту їхнього використання. Це призводить до виникнення необхідності якісного підвищення первинної документації, її удосконалення, якнайкращого пристосування до особливостей галузі.

Вивчення практики відображення витрат і виходу продукції буряківництва свідчить, що у ряді сільськогосподарських підприємств первинні документи оформляються частково, часто недбало. Істотним недоліком є відсутність підписів, кореспондуючих рахунків, вартісної оцінки майна, що суперечить вимогам до якості ведення первинної документації, що викладені у статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [32]. Ряд документів, що застосовуються, не використовуються повною мірою. Так, наприклад, в лімітно-забірних картках не проставляється ліміт відпуску товарно-матеріальних цінностей, документ складається в одному екземплярі і зберігається у завідувача складом, внаслідок чого функція даного документа зводиться тільки до накопичення інформації. Недоліки по веденню даної форми призводять до істотного зниження контролю за списанням матеріально-виробничих запасів на витрати виробництва [35]. Вся первинна і зведена документація, складена завідувачами складами, бригадами рільничих і тракторних бригад, надходить на обробку і групування в бухгалтерію господарства. Тут не можна не відзначити, що на підприємствах розроблені графіки документообігу. Проте на цьому організація бухгалтерського обліку в даному напрямі завершується, оскільки виконання даного графіка практично не дотримується. Особливо це відчутно при обробці інформації по оплаті праці. Недотримання графіка документообігу приводить до нерівномірної завантаженості бухгалтерів.

Отже, дослідивши стан первинного обліку і його місце в управлінській системі, можна зробити відповідні висновки:

- на сьогодні в сільськогосподарських підприємствах первинні документи не втрачають свого значення та являються основними носіями облікової інформації;

- можна вважати недосконалими ті первинні документи, які є у використанні на сьогоднішній час в сільськогосподарському виробництві, тому вони вимагають наступного вдосконалення;

- скорочення обсягів даних, які містяться у первинних документах і не використовуються для подальшої обробки та кількості форм первинних документів на основі їх уніфікації, а також побудова документів, відповідно до вимог раціональної інформаційної моделі, будуть успішними лише за умов впровадження в практику роботи досліджуваних господарств засобів автоматизованого збору та обробки інформації [48];

- забезпечення організації вихідних інформаційних носіїв в індивідуальному порядку повинно здійснюватися за допомогою комплексного використання відповідних форм первинних документів, які мають свої особливі виробничі процеси.

1.3 Методика дослідження ефективності виробництва цукрових буряків

Детальне вивчення процесу розміщення й ефективності виробництва залежить від того, як правильно буде вибрана методика дослідження, оскільки від вибору методичного підходу залежить встановлення тенденцій і закономірностей, які будуть втілені на практиці, виявлення небажаних явищ, опрацювання конкретних шляхів подальшого розвитку виробництва цукрових буряків.

Відповідно до мети і завдання магістерської роботи з урахуванням існуючих методик мною доповнена методика дослідження ефективності виробництва цукрових буряків в умовах зони Лісостепу на прикладі Тернопільської області.

Важливе і невід'ємне місце в методології дослідження ефективності виробництва цукрових буряків посідає оперативний аналіз тому, що особливістю рослинництва є визначення обсягу виробленої продукції можна лише після збирання і обліку врожаю. Ще однією особливістю є те, що великий проміжок часу між початком виробництва та отриманням продукції в цій галузі не дає змоги здійснювати під час виробництва аналіз виробничої програми, оскільки він ґрунтується на показниках виходу продукції. Тому поточний аналіз виробництва в рослинництві обмежується контролем за виконанням плану посівних площ і технології вирощування культур [63].

Основною планово-нормативною базою для поопераційного аналізу є технологічні карти вирощування культур, норми і нормативи. Однак з метою перетворення технологічних карт на дійовий інструмент оперативного управління і наближення їхніх техніко-економічних показників до виконавців потрібно деталізувати систему оперативного планування шляхом розробки на основі технологічних карт календарних планів-графіків, робочих планів, індивідуальних і групових планів-нарядів. Фактичні дані для операційного аналізу отримують з первинних бухгалтерських документів, реєстрів оперативного обліку і статистики, а також результатів останнього обліку, зважування, з розрахунків, спостережень і повідомлень фахівців, керівників і виконавців. Результати поопераційного аналізу використовують в оперативному управлінні для розробки рішень щодо коригування застосування агротехніки, розв'язання проблем. Наприкінці року аналізують виконання виробничої програми по відділках, бригадах, ланках або інших виробничих підрозділах господарства. В умовах внутрішньогосподарського розрахунку враховують те, що розміри посівних площ окремого підрозділу господарства переважно не залежить безпосередньо від колективу працівників цього

підрозділу. Тому в основі оцінки роботи окремих госпрозрахункових підрозділів, як правило, лежить план виробництва продукції з фактичних посівних площ при плановій урожайності культур.

Головним завданням у сільському господарстві є забезпечення зростаючих потреб населення у продуктах споживання, а промисловості — у сировині. Досягнення цієї мети можливе лише за умови зміцнення матеріально-технічної бази, послідовна інтенсифікація виробництва, поліпшення його розміщення і спеціалізації, удосконалення орендних відносин, підвищення рівня використання сільськогосподарських угідь та інших виробничих ресурсів.

Для аналізу валової сільськогосподарської продукції користуються показниками, що відображують розміри галузей (у рослинництві – посівні площі культур у гектарах). Відповідні дані для порівняння показників при аналізі беруть з плану господарства. При внутрішньогосподарському аналізі користуються також даними планових завдань виробничих підрозділів, поточного бухгалтерського обліку та інших видів обліку і звітності. Таким принципом слід керуватися в дипломній роботі, використовуючи форму №50, форму №29 та інші.

Важливим завданням аналізу є оцінювання досягнутого рівня виробництва і виявлення причин його зміни порівняно з минулим періодом, іншими господарствами, середніми даними по об'єднанню, району або групі однотипних господарств. Для цього аналізують показник рівня виробництва продукції на одиницю площі земельних угідь. На відхилення цього показника впливають зміни у галузевій структурі господарства та рівні продуктивності галузей. Тому потрібно визначити величину впливу зазначених факторів, проаналізувати зміни у структурі земельних угідь і посівних площ, урожайності культур, а саме цукрового буряка [65].

Детальний аналіз ефективності виробництва цукрових буряків на ПП «Агрон» слід розпочати з плану виробництва і реалізації продукції це буде початком методології дослідження ефективності виробництва цукрових буряків. Аналіз доцільно розпочинати з проведення загальної оцінки обсягу

виробництва валової і товарної продукції та виявлення впливу на ці показники основних факторів [4]. Для цього використаємо дані річного звіту, в якому відображена вартість валової продукції у порівняльних цінах, а також у цінах реалізації, що склались на момент її продажу. Товарна продукція в реалізаційних цінах, що склались для господарства, відображується у річному звіті у вигляді виручки від реалізації. На основі цих показників визначають загальний рівень товарності за співвідношенням вартості товарної та валової продукції у цінах реалізації, що склались для господарства [31]. Обсяг товарної продукції залежить від таких факторів:

- 1) обсягу виробництва валової продукції;
- 2) рівня товарності.

Важливою умовою збільшення обсягу реалізації продукції є підвищення товарності виробництва. Рівень товарності визначають як відношення реалізованої продукції до валової. Цей показник розраховують по окремих видах продукції, галузі рослинництва, підрозділах і по господарству в цілому. Товарність виробництва значною мірою залежить не лише від раціонального використання продукції, а й від збільшення її виробництва. Це зумовлено тим, що частина продукції, яка не реалізується, а використовується для внутрішньогосподарських виробничих потреб, є порівняно постійною величиною. Тому із зростанням обсягу валової продукції товарна її частина зростає більше, що спричинює підвищення товарності виробництва. Рівень товарності залежить від напрямку, спеціалізація та концентрація виробництва, ступеня його інтенсифікації, рівня виробництва продукції на 100 га сільськогосподарських угідь. За інших рівних умов високоінтенсивні спеціалізовані господарства досягають більш високого рівня товарності порівняно з екстенсивними і неспеціалізованими. Підвищення товарності виробництва позитивно впливає не лише на обсяг товарної продукції, а й на прибуток і рентабельність, зміцнення економіки господарства в цілому [4].

Вартість продукції багато в чому залежить від її якості. Якість сільськогосподарської продукції характеризується багатьма показниками і в

концентрованому вигляді відображується в реалізаційних цінах на продукцію. При підвищенні якості залікова вага продукції державі збільшується, за низької якості допускаються втрати продукції на заліковій вазі. Окремі види продукції характеризуються різними показниками якості. Якість цукрових буряків відображується показниками їх цукристості. При аналізі якості окремих видів продукції за сортами, категоріями визначають сортову структуру продукції у відсотках і порівнюють ці показники з плановими даними, досягненнями передових господарств тощо. Крім вивчення спеціальних показників якості кожного виду сільськогосподарської продукції при аналізі важливо дати загальну оцінку якості продукції господарства. Для цього потрібно визначити і проаналізувати загальний коефіцієнт якості продукції як відношення фактичної виручки від реалізації (за вирахуванням надбавок, що не мають відношення до якості продукції, наприклад, за продаж продукції понад досягнутий рівень, надбавки за цукрові буряки, здані на цукровий завод до 16 вересня, тощо) до максимальної за умови реалізації продукції з найвищою якістю [43].

Отже, основну увагу при аналізі приділяють вивченню виконання планів і досягнутого рівня виробництва продукції кожного виду, впливу окремих факторів на виробництво, з'ясуванню причин, що стримують виробництво, і пошуку шляхів збільшення обсягів продукції.

Цю проблему набагато простіше вирішувати в умовах інтегрованого виробництва. Сучасна агропромислова інтеграція виникає на певній стадії розвитку продуктивних сил, коли організаційно-економічні форми міжгалузевої взаємодії не забезпечують підвищення ефективності суспільного виробництва.

Агропромислова інтеграція зумовлена потребами ринку. Її функція – сприяти зміцненню виробничих, економічних і соціальних зв'язків між промисловістю і сільським господарством, долати диспропорцію розвитку та збалансувати функціонування на основі різних економічних та соціальних умов [95, с. 57].

Критерій ефективності агропромислової інтеграції полягає в мінімізації сукупних суспільних затрат на виробництво необхідної народному господарству кінцевої продукції [2, 58, 68, 95].

На критерій визначення економічної ефективності в АПК впливає дуже багато чинників, що зумовлено синтезом (інтеграцією) більш ніж 270 галузей, що становить близько 60% сфери матеріального виробництва [95, с. 57]. Тому потрібно вивчати зв'язки, проводити, комплексний аналіз підвищення економічної ефективності аграрного виробництва та підприємств переробної промисловості, всіх учасників агропромислової інтеграції.

Професор М. Й. Хорунжий вважає, що «визначити якийсь єдиний критерій ефективності АПК, який розкривав би глибинну суть агропромислового виробництва, практично неможливо, оскільки агропромислова інтеграція, як процес перманентний, постійно вносить нові якісні та кількісні зміни. Це знаходить свій прояв у постійній зміні основ галузевого і територіального управління, удосконаленні економічних зв'язків між сільським господарством і промисловістю, зміні ролі й аспектів окремих сфер, галузей і підприємств АПК, у перших і доволі хитких спробах сформувати міжгалузевий господарський механізм ринкового типу». Для визначення певного критерію і показників, котрі характеризуватимуть роль та місце АПК у національній економіці, насамперед, потрібно з'ясувати кілька принципових положень.

«По-перше, необхідно чітко розмежувати окремі рівні функціонування АПК. По-друге, для кожного рівня треба визначити властиві йому критерії та систему відповідних показників. По- третє, кожний показник потрібно максимально «прив'язати» до специфіки АПВ» [95, с. 58].

Існує три рівні функціонування АПК, для яких треба розраховувати показники економічної ефективності: національний (народно-господарський), регіональний (обласний, районний) та локальний (група, або окреме підприємство). На кожному з них необхідно визначати властивий йому критерій і відповідно до нього – систему економічних показників [95, с. 58].

Критерієм ефективності на національному рівні, на погляд М. Й. Хорунжого, може бути зіставлення частки АПК у використанні народно-господарського виробничого потенціалу (сума вартості виробничих фондів, трудових, матеріальних і природних ресурсів) та макроекономічних показників (ВВП, національний дохід, державний бюджет та ін.).

На регіональному рівні критерієм ефективності можна вважати ступінь використання виробничого потенціалу регіону і вплив АПК на рівень самозабезпечення продовольчими і непродовольчими товарами сільськогосподарського походження [95, с. 58].

На локальному рівні критерій ефективності повинен відображати ступінь використання виробничого потенціалу через його окупність продукцією (прибутком).

Для господарських структур АПК, що діють в умовах ринкових відносин головним критерієм ефективності функціонування є прибутковість, а тому кожне агропромислове підприємство розраховує рівень прибутковості через визначення абсолютної величини прибутку на різних етапах його формування під впливом певних факторів [2, с. 397-400; 68, с. 38; 95, с. 59-61 та ін].

Діяльність господарської структури регіонального цукробурякового підкомплексу в умовах ринку вимагає розробки функціональної стратегії, яка охоплює виробничу, фінансову, маркетингову, конкурентну, соціальну, економічну й управління персоналом.

Для цукробурякового підкомплексу основою ефективного функціонування є системний підхід, сутність якого зводиться до того, що діяльність будь-якої частини системи здійснює певний вплив на діяльність інших її частин.

Вчені М. І. Баканов та А. Д. Шеремета в ході системного аналізу розглядають шість наступних етапів [4, с. 218-225].

Першим є визначення цілей та умов функціонування об'єкту дослідження як системи, яка складається з ресурсів, виробничого процесу та готової продукції. Входом цієї системи є потоки ресурсів, а виходом – потоки готової

продукції. Мета роботи підприємства – збільшення прибутку та рентабельності. Завдання системного аналізу – охопити всі фактори, що сприяють зростанню рівня рентабельності і, відповідно, прибутку підприємства.

Економічні мотиви діяльності підприємства – забезпечення максимального випуску продукції за мінімальним витрачанням ресурсів. Умови функціонування підприємства визначаються системою довготермінових економічних нормативів оподаткування та зовнішньоекономічними зв'язками.

Проведення системного економічного аналізу передбачає розробку якісних характеристик економіки підприємства – системи синтетичних та аналітичних показників.

На другому етапі проводиться підбір показників, що дають змогу оцінити виробничу діяльність досліджуваного підприємства.

На третьому етапі формується загальна схема системи, визначаються її основні компоненти, функції, взаємозв'язки, схема підсистем, яка показує підпорядкованість їх елементів. На основі моделі формування економічних факторів і показників складається загальна блок-схема системного економічного аналізу, класифікуються фактори і показники, визначаються зв'язки між ними.

Ефективність використання виробничих ресурсів визначають за наступними параметрами: обсяг і якість виробленої та реалізованої продукції, рівень використання або затрат ресурсів на виробництво (собівартість продукції), розмір основного й оборотного капіталу підприємства.

Порівняння показників обсягу продукції та її собівартості характеризує обсяг прибутку та рентабельність даного виробництва, а також затрати на 1 грн. продукції [68].

Зіставлення обсягу виробленої продукції та виробничих фондів і оборотних засобів дає змогу оцінити відтворення й оборотність фондів (фондовіддачу основних виробничих фондів та оборотність оборотних фондів підприємства).

На четвертому етапі системного аналізу діяльності підприємства виокремлюють головні фактори та їх взаємозв'язки. Їх правильне визначення дає можливість через управління факторами впливати на основні показники.

На п'ятому етапі формується модель системи на основі даних, одержаних на попередніх етапах (інформація про діяльність аналізованого підприємства), завдяки чому отримують параметри моделі у числовому виразі.

Шостий і останній етап аналізу – проведення об'єктивного оцінювання результатів господарської діяльності, виявлення резервів для підвищення ефективності виробництва.

Системний економічний аналіз є корисним завдяки можливості побудови схеми, що відповідає внутрішнім зв'язкам показників і факторів та відкриває великі перспективи у застосуванні економіко-математичних методів.

Висновки до розділу 1

1. Головною метою бухгалтерського обліку в бурякоцукровому підкомплексі визначено виробництво необхідної для управління інформації про стан об'єктів, якими управляють та які використовують у практичній діяльності під час планування, контролю, аналізу й регулювання виробничо-господарської діяльності підкомплексу.

2. Аналіз поняття «бухгалтерський облік» в обліково-економічній літературі та його адаптація щодо особливостей функціонування бурякоцукрового підкомплексу дає підстави стверджувати про дискусійність і неоднозначність його визначення. Бухгалтерський облік є одним з головних джерел отримання інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. У роботі зроблено висновок, що бухгалтерський облік – це упорядкована система, яка збирає, реєструє та узагальнює інформацію в грошовому еквіваленті про стан майна, зобов'язань підприємства та їх рух через суцільний, неперервний й документальний облік усіх господарських операцій.

3. Теоретичні узагальнення питань обліку на бурякосіючих господарствах та цукрових заводах дозволили визначити предмети обліку бурякоцукрового підкомплексу, а саме: процес заготівлі (на сільськогосподарських підприємствах – закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування коренеплодів; на переробних підприємствах (цукрових заводах) – закупівля коренеплодів); процес виробництва (в першому випадку – вирощування цукрових буряків, в другому – виробництво цукру) і процес реалізації (реалізація коренеплодів цукровим заводам; реалізація цукру і вторинних матеріалів).

4. За результатами аналізу стану бухгалтерського обліку на бурякосіючих господарствах та цукрових заводах, встановлено найбільш вагомі об'єкти обліку в бурякоцукровому підкомплексі. Такими об'єктами визначено процес виробництва і калькулювання собівартості бурякоцукрової продукції; наявні виробничі ресурси підприємств та готова продукція.

5. Бухгалтерський облік починається з моменту оформлення первинного документа – свідоцтва про здійснення господарської операції, під час якого аналізується сама операція з погляду її законності та економічної доцільності. У зв'язку з цим пріоритетним напрямом удосконалення обліку в роботі і визначено саме розробку відповідної системи первинного обліку на бурякоцукровому підкомплексі. Це забезпечить достовірність ведення всієї системи обліку, інформацію для управління підприємством, організації виробничого процесу і контролю за результатами діяльності бурякосіючих господарствах та цукрових заводах.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «АГРОН»

2.1 Загальна характеристика ПП «Агрон»

ПП «Агрон» самостійно планує свою діяльність і визначає перспективи розвитку керуючись завданнями засновника, попитом на вироблювану продукцію, виконувані роботи, послуги та необхідності забезпечення виробничого та соціального розвитку підприємства.

У своїй діяльності ПП «Агрон» керується законами України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», іншими нормативними актами цивільного законодавства з врахуванням особливостей, передбачених Статутом підприємства.

Підприємство є юридичною особою і діє на основі повного господарського розрахунку, має самостійний баланс і Статутний фонд, розрахунковий та інші рахунки в установах банку, фірмовий знак для товарів і послуг, бланки зі своєю назвою, екологічний паспорт та інші реквізити. Площа сільськогосподарських угідь підприємства – всього становить 2664 га у тому числі рілля.

Підприємство погоджує з відповідним органом державного управління; іншими установами, заходи, які викликають екологічні, соціальні та демографічні зміни, несе матеріальну відповідальність за шкідливі наслідки своєї діяльності.

Підприємство здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи за допомогою програмного забезпечення 1С «Бухгалтерія» 8.2 та вручну, веде журнально-ордерну форму обліку, статистичну звітність і надає її Засновнику або уповноваженого ним органу та відповідним органам державного управління. Порядок ведення бухгалтерського обліку та статистичної звітності визначається відповідним законодавством України.

На сьогоднішній день чисельність працівників становить 70 чол., а саме:

- 4 тракториста
- 6 водіїв
- 3 робочі працівники
- 14 сторожів
- 2 сторожі тракторної бригади
- 14 підсобних робітників
- 1 касир
- 1 виконавчий директор
- 1 генеральний директор
- 3 бухгалтери
- 2 бухг. нормув. по орг. роб. ч.
- 1 офіс-менеджер
- 4 працівники млина
- 1 начальник ПСО
- 2 агрономи
- 4 працівників їдальні
- 1 завідуючий млина
- 1 прибиральниця
- 1 завідуючий складом
- 1 обліковець
- 1 завідуючий рем. майстернею
- 1 бригадир тракторної бригади
- 1 начальник юридичного відділу

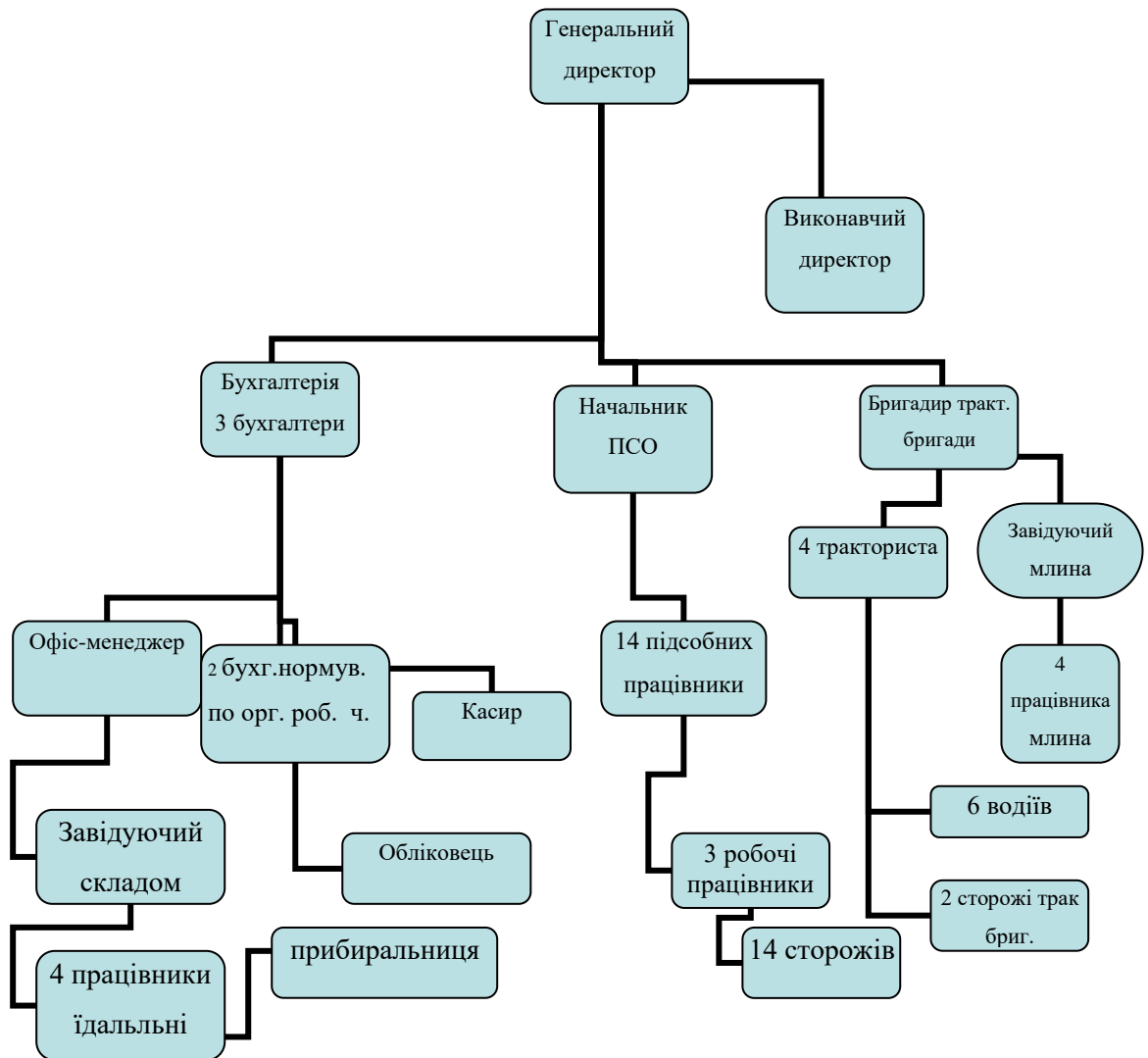


Рис. 2.1. Лінійно-функціональна структура управління ПП «Агрон»

Керівництво відмітило, що на жнивках працює 43-45 чол., працівники мають не поганий заробіток, наприклад комбайнер за день може отримати до 400 грн.

ПП «Агрон» сьогодні працює на рівні європейських стандартів. За останні 10 років підприємство придбало австрійську, німецьку та французьку техніку, яка хоч дорога, але швидко окупується і приносить якісний результат. Зокрема, млин Р6 – АВМ – 15 (потужністю 15 т. за добу), сівалки механічні для висіву цукрових буряків MONOPILL, зернові комбайни Клас-Мега 360, трактори CLAAS ARES 836, плуги Lemken Vari Opel 6-корпусні, трактор Арес 836, насівні зернові сівалки Солітер я/600 кА, оприскувачі

Advance 3000 Vortex EE, сівалка кукурудзяна NX 8, автомобіль КАМАЗ – 45143, зерносушарки АRAJS 611, електронні ваги, глибокорозпушувач «Нюхолдинг». Керівництво ПП «Агрон» відмітило, що машино-тракторний парк щорічно поповнюється новою, потужною технікою.

Аналіз фінансово-господарської діяльності, стану активів та зобов'язань в ринкових умовах відіграє важливу роль, оскільки, від результатів фінансової діяльності підприємства залежить як успішне виконання ним запланованих завдань, так і його функціонування загалом. Завданням фінансового аналізу є визначення фінансового стану, з'ясування можливості підвищення ефективності роботи підприємства за допомогою раціональної фінансової політики; оцінити напрями розвитку підприємства, виходячи з потреби у фінансових ресурсах. Головною ціллю фінансового аналізу є своєчасне з'ясування і виправлення недоліків у фінансовій діяльності підприємства та знаходження резервів покращення фінансового стану підприємства і його платоспроможності [45].

Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства «Агрон» за 2013, 2012, 2011 такі: продукція рослинництва – всього, чистий дохід (виручка) від реалізації становить в 2011 р. – 21'477 тис. грн., в 2012 р. – 25'994 тис. грн., в 2013 р. за 9 місяців становить – 12'950 тис. грн., можемо спостерігати динаміку до збільшення чистого доходу, у тому числі 2011 р. зернові та зернобобові – всього – 7'501,9 тис. грн., з них пшениця озима – 3'023,0 тис. грн., пшениця яра – 273,4 тис. грн., кукурудза на зерно 2'930,0 тис. грн., ячмінь озимий – 396,1 тис. грн., ячмінь ярий – 803,6 тис. грн., горох – 75,8 тис. грн., соя – 669,7 тис. грн., ріпак озимий – 3'226,6 тис. грн., цукрові буряки (фабричні) - 4'023,5 тис. грн., інша продукція рослинництва – 15,0 тис. грн.; послуги в сільському господарстві – 374,9 тис. грн., продукція сільського господарства і послуги – всього становлять 15'811,6 тис. грн.; в тому числі 2012 р. зернові та зернобобові – всього – 8'988,8 тис. грн., з них пшениця озима – 1'652,8 тис. грн., гречка – 10,7 тис. грн., кукурудза на зерно 5'257,3 тис. грн., ячмінь озимий – 731,0 тис. грн., ячмінь ярий – 1'337,0 тис. грн., соя –

2'506,9 тис. грн., ріпак озимий – 285,8 тис. грн., цукрові буряки (фабричні) - 6'358,6 тис. грн., інша продукція рослинництва – 143,1 тис. грн.; послуги в сільському господарстві – 411,7 тис. грн., продукція сільського господарства і послуги – всього становлять 18'694,9 тис. грн.

За 2012 рік чистий дохід ПП «Агрон» становив майже 200 тис. грн., це свідчить про те, що воно не є збитковим і показує не поганий результат на сьогодні по Тернопільському районі та області загалом.

Основні постачальники ПП «Агрон» - ТОВ Трейд-Агрохім (постач. мінеральні добрива), ПП Фортуна (постач. паливно-мастильні матеріали), ФОП Пінчук Ярослав Олексійович (постач. запчастини). Основні покупці ПП «Агрон» - ТОВ Збаразький цукровий завод (постач. цукрового буряка), АТ Чортківський цукровий завод, ДП Мишковицький спиртовий завод (постач. зерна, кукурудзи).

Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств полягають у можливості сплати фіксованого податку та у наявності окремих пільг в оподаткуванні іншими податками.

Сільськогосподарські підприємства, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу, сплачують фіксований сільськогосподарський податок — це податок, який не змінюється протягом визначеного терміну і справляється з одиниці земельної площі. Ставка його з одного гектара встановлюється у відсотках до грошової оцінки сільськогосподарських земель, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди [34].

ПП «Агрон» є платником Єдиного податку і подає Податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку до Тернопільської ОДП Тернопільської обл. ДПС.

Фіксований податок включаєть до собівартості. Він сплачується в рахунок таких податків і зборів [34]:

- податок на прибуток;
- плата за землю;
- плата за торговий патент;
- комунальний податок;
- збір за геологорозвідувальні роботи за рахунок держбюджету;
- збір за спеціальне водокористування.

Якщо в звітному періоді валовий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції становитиме менше 75 % загального обсягу реалізації, в наступному звітному періоді підприємство сплачує податки на загальних підставах.

Згідно з п. 8.1 Закону про ПДВ сільськогосподарське підприємство може обрати спеціальний режим оподаткування, згідно з яким сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку — на інші виробничі цілі. При цьому сільськогосподарські підприємства мають право виписки податкових накладних. Згідно з підпунктом 4.2.1 Закону про прибуток позитивна різниця між сумами ПДВ, нарахованими на ціну поставлених сільськогосподарських товарів та сплаченими (нарахованими) постачальникам, включається до валового доходу, а від'ємна різниця — до валових витрат.

Податок на прибуток (для неплатників фіксованого податку) розраховується не за квартал, а за весь звітний рік, при цьому валові доходи і валові витрати підлягають індексації [33]. Сума нарахованого податку зменшується на суму сплаченого податку на землю. Балансові збитки переносяться на зменшення валових доходів майбутніх податкових років.

На виробників сільськогосподарської продукції не поширюється дія пункту 5.9 Закону про прибуток [33].

Не стягується мито та інші податки при ввезенні на митну територію України комплектуючих виробів і запчастин до сільськогосподарської техніки, засобів захисту рослин і тварин, які не виробляються в Україні, а також при сезонному ввезенні дизельного палива (з 01.02 по 01.10).

Клас професійного ризику виробництва для сплати збору на страхування від нещасних випадків — 22 із пільговою ставкою 0,2 %. Зазвичай, Законом про державний бюджет на відповідний рік для сільського господарства встановлюється зменшена ставка відрахувань до Пенсійного фонду.

Особливості обліку пов'язані переважно з обліком засобів виробництва, витрат і готової продукції:

Земля як основний засіб виробництва не зношується, амортизація на неї не нараховується ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку; мають місце додаткові витрати на підвищення продуктивності землі, на переміщення техніки між земельними ділянками [48].

Витрати на виробництво і прибуток у сільському господарстві визначають один раз на рік, на відміну від інших видів діяльності.

Облік витрат на ПП «Агрон» ведеться за видами культур, за виробничими підрозділами.

Готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, в даному випадку в рослинництві, отримується одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, її збереження, переробки та реалізації. Можна підкреслити, що всі ці нюанси ПП «Агрон» враховує і старанно прямує до позитивного результату.

Значна частина сільськогосподарської продукції використовується для власних потреб — корми, насіння тощо, що потребує чіткого відображення в обліку руху продукції на всіх стадіях внутрішньогосподарського обороту.

Вплив природних умов та біологічних факторів спричиняє необхідність додаткових витрат на страхування врожаю, підвищений ризик втрат від надзвичайних подій — загибелі врожаю.

2.2. Організація обліку виробництва цукрових буряків у господарстві

Сільськогосподарські підприємства в залежності до поставлених перед ними завдань зобов'язані планомірно збільшувати виробництво сільськогосподарської продукції для продуктивнішого забезпечення нею області та країни загалом.

Облік надходження цукрових буряків від урожаю на ПП «Агрон» проводиться за оформленням талонів. Застосування талонів дає змогу скоротити час на оформлення документів безпосередньо при одержанні цукрових буряків від комбайнера чи водія. Талони видають водіям і комбайнерам під розписку, реєструючи це у журналі обліку видаткових талонів. При вивантаженні цукрових буряків з бункера комбайнера для перевезення водій і комбайнер обмінюються талонами. В кінці робочого дня в кожного водія і комбайнера буде стільки талонів, скільки бункерів цукрових буряків було прийнято і видано для перевезення.

Доставлений цукровий буряк зважують. В результаті зважування вагар записує в журналі зважування цукрових буряків номер талонів комбайнерів, які отримав від водія, записує водія і номер машини також оформляє «Реєстр на приймання цукрових буряків від водія». Після того вагар розподіляє зважений цукровий буряк між комбайнерами на основі об'єму бункера комбайна. В кінці дня вагар складає «Реєстр приймання цукрового буряка вагарем» [31, 48, 53].

Паралельно вагар веде «Книгу вагаря», в якій записує дату надходження цукрового буряка, вагу зібраного цукрового буряка, номер відвантаження, номер машини, назву вантажу тощо.

Облік витрачання насіння на ПП «Агрон» відображають на спеціалізованих документах. Насіння і посадковий матеріал видають під звіт бригадиру на підставі лімітно-забірних карток або накладних-вимог. На підставі тих самих документів видають під звіт бригадиру мінеральні добрива, гербіциди, отрутохімікати, МШП, спецодяг тощо. Лімітно-забірні картки

заносять у лімітно-забірну відомість. Після закінчення посіву складають «Акт на витрати насіння і садивного матеріалу», де за кожним полем окремо вказують кількість витраченого насіння за нормою і фактично [86].

Витрачені добрива, пестициди, гербіциди списують на основі затвердженого керівництвом «Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин»[31, 48, 53].

Основним постачальником мін. добрив підприємства на даний час є ТОВ Трейд-Агрохім.

Облік паливно-мастильних матеріалів на ПП «Агрон» здійснюється інженером тракторної бригади. Придбання паливно-мастильних матеріалів може здійснюватись шляхом:

- безготівкового розрахунку(перерахування суми передоплати з рахунку підприємства на рахунок роздрібного продавця – визначеної автозаправочної станції;

- використанням електронних карток (купівлі пального в оптових постачальників при наявності власних чи орендованих ємкостей; ПП «Фортуна» – основний постачальник паливно-мастильних матеріалів ПП «Агрон»

- розрахунку готівкою (купівля пального водієм підприємства у дорозі на різних АЗС за рахунок виданих під звіт коштів [11];

Обсяг виконаних робіт на ПП «Агрон» фіксуються в різних документах: облікових листах, нарядах тощо. Для обліку робіт, виконаних трактористом, комбайнерами застосовують «Обліковий лист тракториста – машиніста» (форма № ПСГ – 3). Для обліку праці та її оплати на ручних роботах в рослинництві господарство використовує «Обліковий лист праці і виконаних робіт» (форма № ПСГ-2). Для обліку праці і оплати водія вантажного автотранспорту використовують «Подорожній лист» (форма № 1- для міжнародних перевезень; форма №2 – для перевезень в межах України)[11].

У строки, встановлені планом-графіком документообігу, оформлені первинні документи по обліку праці і виконаних робіт передають бухгалтерії підприємства.

У бухгалтерії на основі представлених документів за допомогою програмного забезпечення 1С 8.2 нараховують оплату праці, керуючись при цьому розробленим на підприємстві «Положенням про оплату праці». Положення розробляється на підставі Закону України «Про оплату праці» та інших законодавчих актів і нормативних документів, рекомендацій наукових закладів.

Оплата праці на ПП «Агрон» здійснюється по «Розрахунково-платіжній відомості» (на видачу авансу/зарплати) (форма №Т-259). Приймання готівки в касу ПП «Агрон» оформляється «Прибутковим касовим ордером» (форма №КО-1), підписаним головним бухгалтером, або особою, ним уповноважена. Про приймання грошей видається квитанція, яка підкріплена підписами головного бухгалтера, або особи, ним уповноважено і касира, завірена печаткою підприємства.

На основі первинних документів по обліку праці, нагромаджу вальних відомостей та журналів щомісяця автоматизовано складається «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку» (форма №10.2.1 сг.) [86]. У цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та нарахувань до неї, відповідно до діючого законодавства. Напроти кожної суми нарахованої оплати праці зазначають кореспондуючий рахунок. Ця зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці використовується для обліку фонду оплати праці по підприємству та виробничих підрозділах.

Синтетичний облік праці ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства – у Журналі - №10.2 сг) та Головній книзі [48, 71].

ПП «Агрон» веде рахунки класу 8 «Витрати за елементами», у складі Журналу 5А ведуть розділ ША «Витрати діяльності». На підставі первинних

облікових документів на нарахування заробітної плати записують дані у відповідні графи розділу ППБ за елементами витрат (оплата праці – за дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» і кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівника»).

Основним нормативним документом, що регулює облік витрат підприємства є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [73].

В ПП «Агрон» для обліку витрат на виробництво цукрових буряків застосовують наступний перелік статей:

1. Витрати на оплату праці.
2. Відрахування на соціальні заходи.
3. Насіння.
4. Посадковий матеріал.
5. Паливо та мастильні матеріали.
6. Добрива.
7. Засоби захисту рослин.
8. Роботи та послуги.
9. Витрати на ремонт необоротних активів.
10. Інші витрати на утримання основних засобів.
11. Інші витрати.
12. Непродуктивні витрати (в обліку).
13. Загальновиробничі витрати.

В ПП «Агрон» облік витрат на виробництво ведеться за допомогою позамовно-попередільного методу та попроцесному (простому) методу, а виробництво оцінюється за плановою собівартістю, а фактична собівартість визначається лише наприкінці року. Відхилення між плановою та фактичною собівартістю коригуються методом червоного сторно або до проведенням.

Обчислення собівартості продукції рослинництва передбачає такі етапи [86, 88]:

- калькулювання собівартості послуг допоміжних виробництва;

- розподіл витрат допоміжного виробництва і машинно-тракторного парку;
- розподіл загальновиробничих і адміністративних витрат;
- обчислення собівартості продукції рослинництва по переділах;
- обчислення собівартості продукції рослинництва по об'єктах культур.

Завершальним етапом кругообороту капіталу підприємства є процес реалізації, який здійснюється на основі угод про поставку виробленої підприємством продукції. Процес реалізації — це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства — прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення.

Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції потрібного асортименту. Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є: забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції; облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції; облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів; визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг [11].

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця. Виконуючи облікові завдання, використовують натуральні та грошові показники. Обсяг реалізованої продукції має дві оцінки: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару. Їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток

чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки — збиткова [11, 18, 19].

Проаналізувавши ведення бухгалтерського обліку В ПП «Агрон», були складені характерні проводки з обліку виробничих запасів цукрових буряків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проводки з обліку виробничих запасів цукрових буряків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано запасні частини, матеріали з ремонту основних засобів у ремонтній майстерні: - придатні для використання - непридатні для подальшого використання	201, 207, 209	234 234
2	Оприбутковано шини транспортних засобів - придатні для відновлення - непридатні для відновлення	207 209	234,91,92 234,91,92
3	Передано шини для відновлення на шиноремонтний завод	207	207
4	Оприбутковано відновлені шини	207	207
5	Видано паливо водіям транспортних засобів	203	203
6	Видано з складу насіння цукрових буряків для посіву	208	208
7	Списано використане для посіву насіння цукрових буряків	231	208
8	Видано зі складу мінеральні добрива, отрутохімікати та гербіциди під цукрові буряки	208	208
9	Списано використані мінеральні добрива, отрутохімікати та гербіциди	231	208

Узагальнені у зведених по господарству в цілому звітах про рух матеріальних цінностей дані звіряють з показниками відповідних рахунків, відображеними в інших журналах-ордерах (№ 6 с.-г., 7с.-г. тощо). Наприкінці місяця після звірки оборотів по кожному синтетичному рахунку (203, 207, 208) обороти по них у кореспонденції з іншими рахунками переносять у Головну книгу [79, 86].

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 "Готова продукція", 90 "Собівартість реалізації", 70 "Доходи від реалізації", 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 37

"Розрахунки з різними дебіторами", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 79 "Фінансові результати" та ін. [86].

За 2013 рік основними покупцями реалізованої продукції ПП «Агрон» були – ТОВ Збаразький цукровий завод (постач. цукрового буряка), АТ Чортківський цукровий завод, ДП Мишковицький спиртовий завод (постач. зерна, кукурудзи).

Облік процесу реалізації дає змогу виявити та оцінити валові доходи та відповідні їм валові витрати, а також визначити суми зобов'язань підприємства за непрямими податками. Порівняння отриманих чистих доходів і валових витрат на рахунку 79 "Фінансові результати" до моменту відображення на ньому адміністративних витрат, витрат зі збуту та інших операційних витрат дає змогу визначити фінансовий результат від реалізації продукції: прибуток чи збиток [11]. У разі перевищення чистих доходів над витратами — прибуток, перевищення витрат над чистими доходами — збиток. Отже, проаналізувавши Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) на ПП «Агрон» за 9 місяців в 2013 році можна зробити висновок, що чистий дохід від реалізації продукції становить – 12950 тис.грн., а збиток відсутній, тобто це означає, що підприємство – прибуткове і чистий дохід перевищує витрати.

2.3. Облік вирощування цукрових буряків

Галузь буряківництва не є відокремленою, а функціонує у комплексі та тісній взаємодії з іншими галузями. Тому ця особливість вимагає створення так званих інтеграційних формувань за участю бурякосіючих господарств.

На організацію обліку виробництва цукрових буряків впливає насамперед територіальна розрізненість земель, на яких вирощуються цукрові буряки. Тому облік виробництва доцільно вести за окремими виробничо-організаційними структурами у розрізі культур та окремих полів» [31, 48, 53].

При калькулюванні продукції сільськогосподарського виробництва необхідно керуватися “Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств”, затвердженими Наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001р [56].

Слід зазначити, що загальновиробничі витрати у сільському господарстві не поділяються на постійні і змінні (п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132), вони щомісячно розподіляються за об’єктами калькулювання пропорційно сумі прямих витрат без вартості насіння, кормів, матеріалів і напівфабрикатів.

Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на синтетичному рахунку 23 - “Виробництво” на окремому субрахунку 1, тобто ***рахунок 231 – рослинництво***

Дт - протягом року обліковуються витрати на виробництво,

Кт - списується вихід продукції за плановою собівартістю на протязі року з доведенням в кінці року до рівня фактичної собівартості.

Обчислення фактичної собівартості заключний етап обліку процесу виробництва . В с/г під час складання заключної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування або виготовлення певної культури мінусується вартість побічної продукції (ВПП) [30].

Вартість побічної продукції визначається в рослинництві за нормативно-розрахунковими витратами на збирання, транспортування, пресування, скиртування, та інші види робіт , пов’язані із заготівлею побічної продукції (ПП), за собівартістю коренів кормових буряків тощо [56].

Протягом року одержана від врожаю продукція рослинництва (цукрові буряки) обліковується за її плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до рівня фактичної методом визначення калькуляційних різниць (рис. 2.2).

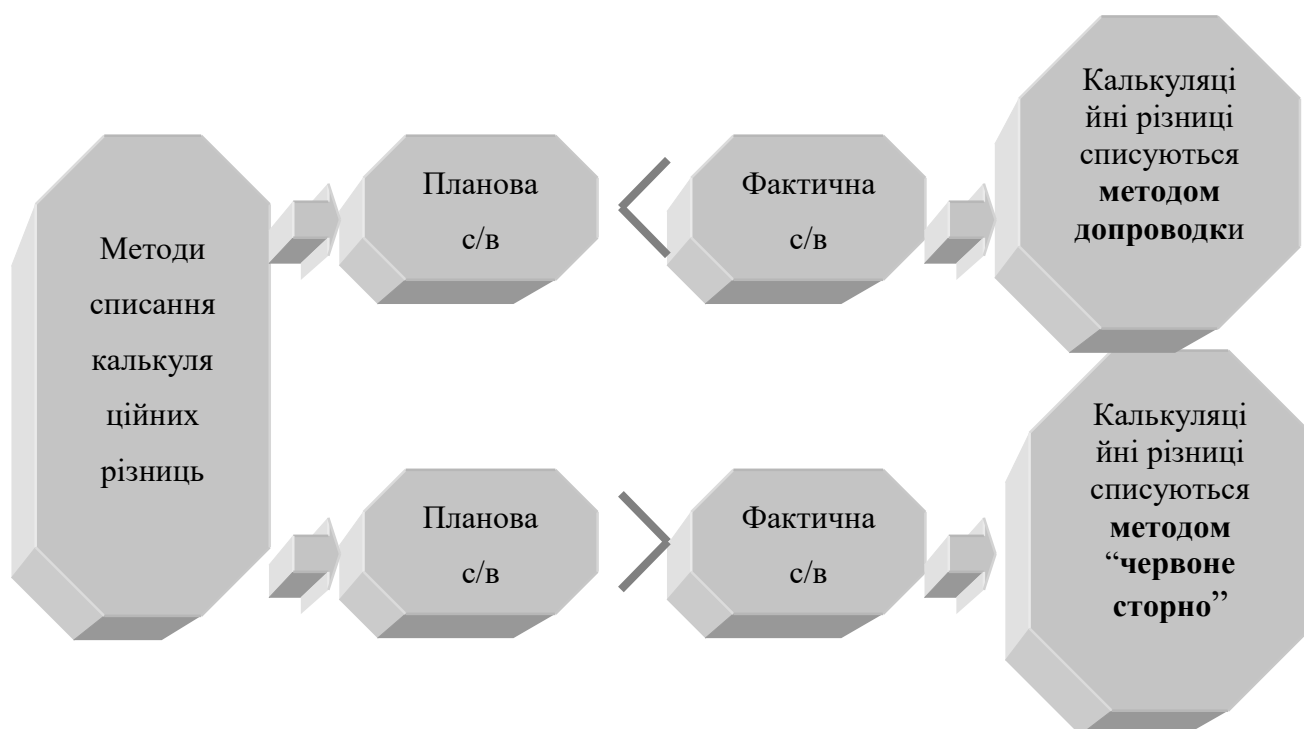


Рис. 2.2. Методи списання калькуляційних різниць в сільському господарстві
Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат і виходу продукції рослинництва представлено в (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Схема бухгалтерських записів на рахунку 231 – рослинництво

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Списані затрати поточного року, згідно технології, на вирощування та збирання культур:		
вартість витраченого на посів насіння	231	208
вартість внесених мінеральних добрив, гербіцидів	231	208
вартість нафтопродуктів	231	203
сума нарахованої заробітної плати	231,91,92,93	661
суми обов'язкових нарахувань на заробітну плату	231,91,92,93	651-653,656
суми нарахованого резерву відпусток	231,91,92,93	471
вартість послуг власного автотранспорту	231	23
розподілені загальновиробничі витрати рослинництва	231	91
суми витрат на відрядження	91,92,93	372
витрати бджільництва, віднесені на рослинництво (запилення окремих культур)	231	232
Нараховано фіксований сільськогосподарський податок	91	641
Витрати на охорону праці і техніку безпеки	91	685
Податковий кредит з ПДВ	641	685
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання	91,92,93	685
Податковий кредит з ПДВ	641	685
Знос основних засобів	91,92,93	131
Аудиторські, юридичні послуги, поштові, телефонні, телеграфні витрати	92	685
Податковий кредит з ПДВ	641	685

Орендна плата	92	684
Податковий кредит з ПДВ	641	684
Витрати з нарахування податків, зборів, платежів	92	641,642
Оприбуткована від врожаю основна продукція	271	231
Оприбуткована побічна продукція	208,271	231
Вартість зеленого корму на випасі худоби	232	231
Списано витрати від стихійного лиха	991	231
Списано на фінансові результати:		
адміністративні витрати	791	92
витрати на збут	791	93
втрати від стихійного лиха	791	991

Методика розрахунку собівартості основних культур галузі рослинництва.

$$C = \frac{B - ВПП}{K} \quad (2.1)$$

де:

- С - собівартість 1 ц цукрових буряків,
В - витрати на вирощування і збирання,
ВПП - вартість побічної продукції (гички)
К - фізична маса буряків.

Ми встановили, що в зв'язку з особливостями обліку затрат і калькулювання продукції в бурякоцукровій галузі аналітичний облік необхідно вести в наступному порядку [11, 18]:

А) Висадка цукрових буряків на насіння:

1. Затрати минулих років. Тут відображаються затрати по внесенню добрив, обробітку ґрунту, снігозатриманню.

До затрат по добривах, які були внесені восени, відносять: повну вартість внесених під цукровий буряк мінеральних добрив і органічних добрив (гною, компосту).

2. Добрива. Сюди включаються затрати на добрива, що внесені в поточному році перед садінням і на підкормку висадків, включаючи затрати по роботах, пов'язаних з внесенням добрив в ґрунт.

3. Весняний обробіток ґрунту, передпосівний обробіток ґрунту і сівба.

4. Підготовка посадкового матеріалу – розкриття кагатів і перебирання коренеплодів.

5. Посадковий матеріал.

6. Обробіток (шарування, розпушування прополовання).

7. Полив.

8. Боротьба з шкідниками.

9. Збирання, перевезення і скирдування висадків цукрових буряків.

10. Молотіння, очистка і перевезення насіння.

11. Інші прямі затрати.

12. Загальновиробничі витрати.

Б) Фабричні цукрові буряки:

Аналітичний облік затрат по фабричних цукрових буряках, що передаються на заводи для переробки на цукор, ведеться аналогічно обліку затрат по висадках маточних коренеплодів. Проте по статті 6 «Обробіток» відображаються затрати по таких видах робіт: шаруванню, прориванню, міжрядному розпушуванню, прополованню; по статті 9 – «Копання» і по статті 10 – «Вивезення буряків» [71].

Побічною продукцією цукрових буряків є гичка.

В) Цукрові буряки маточні:

По культурі «Маточні цукрові буряки», які в наступному році будуть посадковим матеріалом – висадками для отримання насіння цукрових буряків, аналітичний облік затрат аналогічний обліку по культурі «Фабричні цукрові буряки», за винятком затрат по статті 10, де замість «Вивезення буряків» відображаються затрати «Звезення, кагатування і зберігання маточних цукрових буряків».

Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування та збирання (без вартості гички) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування [11].

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і

забракованих буряків та додаються втрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами у звітному році. Поділивши цю суму на вагу буряків, закладених у катати (у центнерах), визначають собівартість 1 ц [30].

Облік витрат на догляд за кагатами, починаючи з січня, та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків, з урахуванням їх якості, та визначається собівартість 1 ц буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків [10, 11].

Об'єктом розрахунку собівартості продукції буряків, вирощених на корм худобі, є основна продукція – коренеплоди. Собівартість кормових буряків, а також цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначається діленням витрат (без вартості гички, оціненої за розрахунково-нормативними витратами на її заготівлю) на кількість одержаної продукції.

Дослідивши методику розрахунку собівартості цукрових буряків на ПП «Агрон», можна охарактеризувати її як повноцінно та грамотно сформовану та модернізовану. Адже, всі понесені витрати на виробництво цукрових буряків заносять у програму 1С, що значно покращує та полегшує роботу бухгалтера, що до витрат цукрових буряків. Бухгалетри підприємства зазначили, що за допомогою 1С 8.2 всі дані собівартості цукрових буряків оперативно фіксуються в формі № 50-сг, що є дуже ефективним та мало затратним процесом при виробництві цукрових буряків. Проте, бухгалтери ознайомили і показали, що розрахунки, що до собівартості вони також формують вручну для самоперевірки та контролю за всіма операціями, які застосовувались для виробництва цукрових буряків. Вони закладають планову собівартість і потім аналізують її з фактичною. Таким чином, в кінці року вся достовірна інформація, що до собівартості цукрових буряків висвітлена вчасно та якісно.

Потрібно зазначити й те, що ПП «Агрон» веде форму № 29-сг, форму № 4-сг, а також вручну заповнюють Виробничий звіт № 1,2 по рослинництву.

2.4. Інформаційне забезпечення обліку на підприємстві

Дослідивши інформаційне забезпечення обліку на ПП «Агрон» можна сказати, що воно представлене програмним забезпеченням 1С 8.2. та М.Е.Дос., що значно полегшує роботу бухгалтерів та бухгалтерії загалом. Вся бухгалтерія від платіжних виписок та прибуткових касових ордерів до платіжних відомостей та авансових звітів, а також оборотно-сальдових відомостей виконується програмою 1С 8.2., що значно прискорює роботу бухгалтера та дає якісні дані в електронному вигляді.

Бухгалтерія ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Тому саме 1С «Бухгалтерія» є ідеальним варіантом для ведення обліку і його безперервності та точності.

Система програм «1С: Підприємство» призначена для вирішення широкого спектру завдань перед динамічно розвиваються сучасними підприємствами. Версії продуктів системи програм «1С: Підприємство» можуть використовуватись в організаціях з різними об'ємами інформації, різною кількістю користувачів і різною інтенсифікацією їх роботи. Я хочу представити ще одну новинку програми 1С, яка призначена для сільськогосподарських підприємств, яка має назву – 1С «Бухгалтерський облік для с/г підприємств». Завдяки цьому програмному забезпеченні полегшиться бухгалтерська та аналітична робота в с/г підприємствах, а її застосування полонить швидко всі с/г підприємства України.

За допомогою цієї програми хочу представити типові операції, які виконуються на с/г підприємстві «Агрон» при вирощуванні та виробництві цукрових буряків.

Наприклад це програмне забезпечення без будь-яких зусиль дозволяє нам оформити вимогу-накладну по цукровому буряку, яка нам необхідна для уточнення відомостей про цю культуру, про масу тощо. Можемо спостерігати вимогу-накладну на (рис. 2.3) Вимога-накладна.

Вимога-накладна: Матеріали. Проведений *

Операція ▾ Дії ▾ Поради ?

Номер: 00000000001 від: 30.12.2008 23:59:00 Рахунки витрат на закладі "Матеріали"

Організація: Україна ... Склад: СТФ ...

Матеріали (1 pos.) Рахунки витрат Матеріали замовника (0 pos.)

№	Номенклатура	Кількість		Рахунок	Под. призн. (ПДВ)
		Од.	К.		
1	Цукровий буряк	кг	20,300 1,000	271	Опод. ПДВ

Відповідальний: Бухгалтеренко Алина Петровна ...

Коментар:

М-11 (Вимога-накладна) | Друк ▾ | **OK** | Записати | Закрити

Рис. 2.3. Вимога-накладна

За допомогою 1С «Бухгалтерський облік для с/г підприємств» ми можемо створити вимогу-накладну про всі добрива та засоби захисту рослин тощо, що дасть можливість грамотно підрахувати суму витрат, які утворились на вирощуванні цукрового буряка. Представлено вимогу-накладну на (рис. 2.4).

Вимога-накладна: Матеріали. Проведений *

Операція: Дії

Номер: AC000000005 від: 30.06.2011 12:00:00 Рахунки витрат на закладі "Матеріали"

Організація: АгроСвіт ТОВ Склад: Основний склад

Підрозділ: Поле №2

Матеріали (4 поз.) | Матеріали замовника (0 поз.)

№	Номенклатура	Кількість		Рахунок	Под. призн. ...	Рахунок витрат Стаття витрат	Номенклатурна група	Подат. призн. витрат
		Од.	К.					
1	Амичная селитра	т	40,000 1,000	201	Опод. ПДВ	231 Добрива	Цукровий буряк	<Неопод. ПДВ, будь-яка госп.>
2	Би-58	л	400,000 1,000	201	Опод. ПДВ	231 Засоби захисту ро...	Цукровий буряк	<Неопод. ПДВ, будь-яка госп.>
3	Фастак	л	80,000 1,000	201	Опод. ПДВ	231 Засоби захисту ро...	Цукровий буряк	<Неопод. ПДВ, будь-яка госп.>
4	Рекс Дуо	л	260,000 1,000	201	Опод. ПДВ	231 Засоби захисту ро...	Цукровий буряк	<Неопод. ПДВ, будь-яка госп.>

Відповідальний:

Коментар:

M-11 (Вимога-накладна) | Друк | ОК | Записати | Закрити

Рис. 2.4. Вимога-накладна

Ще однією перевагою цієї програми є те, що ми злегкістю можемо визначити «Розподіл витрат», тобто визначити, які витрати пішли на те чи інше поле, адже підприємство має посіви цукрового буряку на багатьох полях різних сільських рад, тому це дасть змогу надати достовірну інформацію про кожен посів цукрового буряку та дасть змогу побачити, де ще не були використані добрива чи засоби захисту рослин, що є дуже важливим для майбутнього урожаю. Це наведено на (рис.2.5) Розподіл витрат.

Розподіл витрат: Проведений *

Дії

Номер: АС0000011 від: 31.12.2011 23:59:59

Організація: ПМП Агрон

Період з: 01.07.2011 00:00:00 до: 31.12.2011 23:59:59

Відбори Витрати База розподілу Розподіл

Заповнити

№	Рахунок ви...	Підрозділ	Номенклат...	Статті витрат	Кількість	Сума	Сума
1	231	Поле №1	Цукровий ...	Прямі виро...		11 328,79	
2	231	Поле №1	Цукровий ...	Прямі виро...		7 112,16	
3	231	Поле №1	Цукровий ...	Послуги ви...		20 166,67	
4	231	Поле №1	Цукровий ...	Орендна п...		285,60	
5	231	Поле №1	Цукровий ...		-2 000 000,...	-1 337 960,00	
6	231	Поле №1	Цукровий ...	Незаверш...	-100,000	-25 000,00	
7	231	Поле №1	Цукровий ...	Послуги ел...		67 150,00	
8	2311	Поле №1	Цукровий ...	Прямі виро...		1 300,80	
9	231	Поле №1	Цукровий ...	ПММ	6 188,000	58 167,20	
10	231	Поле №1	Цукровий ...	Посівний м...	400 000,000	920 000,00	
11	2311	Поле №1	Цукровий ...	Прямі виро...		219,22	
12	2311	Поле №1	Цукровий ...	Прямі виро...		478,17	
Всього:					-1 593 320,...	-188 887,29	

Коментар:

OK Записати Закрити

Рис. 2.5. Розподіл витрат

За допомогою цієї програми ми можемо не докладаючи зусиль створити Лімітно-забірну картку на цукровий буряк, яку до цього потрібно було заповнювати вручну. Лімітно-забірна картка цукрового буряка представлена на (рис. 2.6).

Лімітно-забірна картка: Проведений *

Операція: Дії

Номер: від: 31.05.2011 12:00:00

Організація: ПМП Агрон Склад: Основний склад

Матеріали (1 поз.)

№	Номенклатура	Кількість		Рахунок	Под. призн. (ПДВ)	Рахунок витрат			Напрямок руху
		Од.	К.			Субkonto 1	Субkonto 2	Субkonto...	
1	Цукровий буряк	кг	1,000	271		2311	МТФ	Цукрови...	В виробництв

Відповідальний:

Коментар:

Стисла (Лімітно-забірна картка) Друк OK Записати Закрити

Рис. 2.6. Лімітно-забірна картка цукрового буряка

Ми можемо використовувати цю програму в виробництві цукрового буряка. За допомогою неї показати незавершене виробництво цукрового буряка на (рис. 2.7) Незавершене виробництво, рахунок 28.

Оприбуткування незавершеного виробництва рослинництва: Проведений *

Дії

Номер: 00000000003 Дата: 01.09.2008 12:00:01

Організація: ПМП Агрон Склад: Основний склад

Група: Рослинництво

Біологічні активи (1 поз.)

№	Біологічний актив	Рахунок	Одиниця	Кількість	Ціна	Сума
1	Цукровий буряк	211	кг	100,000	250,000	25 000,000

Коментар:

Відповідальний:

Друк документа Друк OK Записати Закрити

Рис. 2.7. Незавершене виробництво

Важливим моментом виробництва цукрового буряка є план його посіву. Відтепер ми маємо можливість завантажувати його в програмному забезпеченні 1С «Бухгалтерський облік в с/г підприємствах», що дасть можливість розрахувати кожен гектар посівної площі. План посіву представлений на (рис. 2.8).

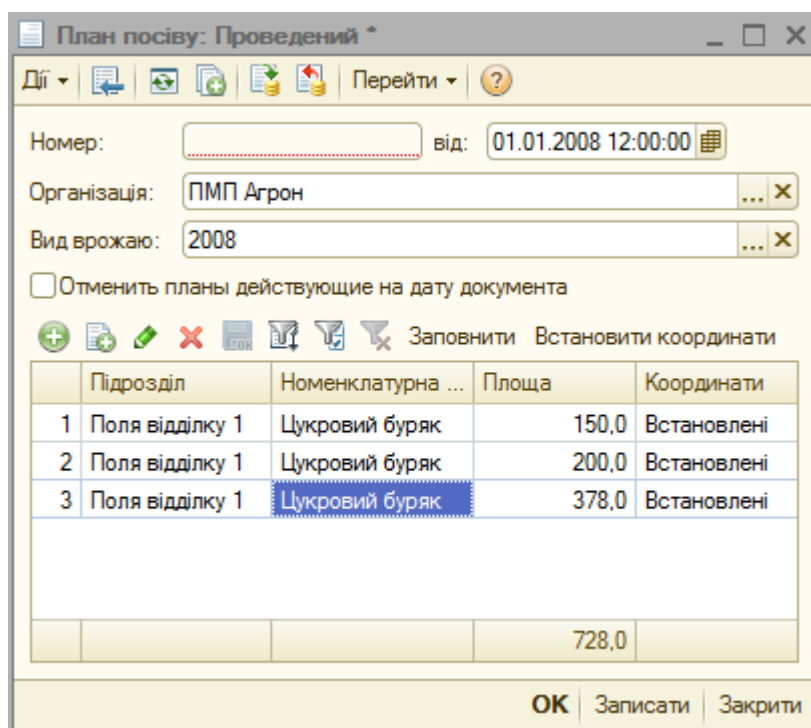


Рис. 2.8. План посіву цукрового буряка

Проаналізувавши і вивчивши цю програму, можна зробити висновок, що 1С «Бухгалтерський облік в с/г підприємствах» значно полегшить бухгалтерію на с/г підприємствах і надасть можливість розширити і покращити прибуток підприємства та вивести с/г підприємства на нові вершини аграрного бізнесу.

Висновки до розділу 2

1. Провівши фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства можна зазначити, що ПП «Агрон» має позитивну динаміку ведення господарства, нормальну фінансову стійкість, підприємство є рентабельним. Здійснивши фінансовий аналіз, можна сказати, що чистий дохід (виручка) від реалізації за 2011, 2012, 2013 роки має динаміку зростання по всіх культурах.

Таким чином в цілому спостерігається позитивна динаміка фінансових результатів діяльності ПП «Агрон».

2. Загальний облік ведеться в журнально-ордерному вигляді відповідно дочинного законодавства України і відповідає всім його статтям.

3. Стосовно обліку витрат виробництва можна зазначити, що витрати обліковуються за допомогою багатьох первинних документів. Під методом обліку витрат у широкому значенні розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Розглянувши облік витрат і калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво». За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою - до групи операційних, калькуляційних рахунків. Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Виробничому звіті № 1,2.

4. З метою поглиблення обліку та підвищення його значимості необхідно створити облік за центрами відповідальності, метою якого є самоконтроль за споживанням виробничих ресурсів та, в розрізі потреби, виявлення причин відхилень від нормативів;

5. Удосконалити систему управління витратами не тільки на рівні підприємства, а й в підрозділах, що сприятиме створенню системи обліку та управління виробництвом відповідно до вимог ринкового середовища;

6. Збільшити обсяг інформації про попит на продукцію, можливості збуту її за певних умов зумовлює потребу оперативному визначенні витрат виробництва та формуванні цін на сільськогосподарську продукцію, оскільки

для агровиробника дуже важливим є систематичне зіставлення собівартості виробленої продукції з ціною, яка склалася на ринку;

7. При побудові обліку необхідно поєднати методологічні й організаційні його аспекти в цілому по галузі. Виходячи з галузевих принципів важливо, щоб облік враховував специфічні особливості технології та організації бурякоцукрового виробництва;

8. Фінансовий облік як функція управління для сільського господарства, крім загальної основи, повинен мати й галузеву, визначену на державному рівні, що передбачатиме розкриття методологічних функцій, організаційної структури, методів, інструментів і методичної бази. Тобто, в сільському господарстві фінансовий облік повинен бути спрямований не тільки на вивчення попиту і вимог ринку, а й прийняття оптимальних управлінських рішень;

9. Сьогодні, важливий аналіз статей за елементами, що дає можливість в кінцевому результаті знати собівартість одиниці продукції виробленої та реалізованої, таким чином повнота включення витрат є критерієм точності обчислення собівартості.

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ

3.1. Аналіз і оцінка виробництва цукрових буряків у господарствах Тернопільської області

Головним завданням цукробурякової галузі України є забезпечення внутрішньої потреби держави цукром виключно за рахунок власного виробництва. Для того щоб цукор, який виробляється вітчизняними виробниками з цукрових буряків, був конкурентоздатним по відношенню до імпортного, необхідно передусім підвищити ефективність цукробурякового виробництва, на основі інтенсифікації та повнішого використання природного й економічного потенціалу бурякосійних господарств [100].

Оцінку рівня ефективності виробництва цукрових буряків у господарствах всіх районів області доцільно здійснити за допомогою показника інтегрального індексу продуктивності, котрий показує відношення показників урожайності по господарствах району до середньої урожайності по господарствах області, а також відношення собівартості виробництва цукрових буряків в господарствах конкретного району до середнього рівня собівартості по господарствах області. Розрахунки проводяться за формулами:

(3.1)

$$I_n = \frac{I_y}{I_s}; I_y = \frac{I_r}{I_o}; I_s = \frac{S_r}{S_o}$$

де: I_n, I_e, I_s - індекси інтегральний, урожайності і собівартості;

I_r, I_o - середня урожайність цукрових буряків по господарствах району, області;

S_r, S_o - середня собівартість виробництва цукрових буряків по господарствах району, області.

Інтегральний індекс по суті відображає рівень продуктивності буряківництва по господарствах кожного з досліджуваних районів.

В першому агрокліматичному районі розташовано 59% бурякосіючих господарств, на які припадає 54% посівних площ цукрових буряків, у другій групі - 41% бурякосіючих господарств, на які припадає 46% посівних площ. За досліджувані періоди рівень ефективності використання природнокліматичного потенціалу господарствами першої групи районів має мінливу тенденцію. Так, в 2007 р. індекс продуктивності склав 0,93 і був вищий за показник другого агрокліматичного району на 0,10 або в 1,12 рази, що вказує на ефективніше виробництво цукрових буряків. В 2012 р. можна констатувати докорінну зміну ситуації, котра полягає в тому, що у господарствах індекс продуктивності знизився до 0,66, тоді як у другій групі цей показник зріс до 0,94.

Рівень продуктивності по першій групі районів за досліджувані періоди вище 1 спостерігаються у господарствах Кременецького (1,71; 1,04), Ланівецького (1,65; 1,25), Шумського (0,84; 1,15) районів, що свідчить про вищу результативність у них виробництва цукрових буряків. Суттєво знизили результативність у 2007-2012 рр. господарства Тернопільського, Козівського, Зборівського районів.

Особливо слід відмітити господарства районів другої групи, котрі у 2005 р. мали низькій рівень продуктивності, а в 2012 р. досягли найвищих показників серед районів області. Це господарства Тербовлянського (0,50; 1,78), Підволочиського (0,48; 1,74), Гусятинського (0,66; 1,65) районів. Отже біокліматичний та економічний потенціал бурякосіяння у господарствах цих районів почали використовувати досить інтенсивно.

При розміщенні посівів цукрових буряків доцільно врахувати не тільки ефективність їх виробництва, але й віддаленість посівних площ від цукрових заводів [66].

Проведені дослідження свідчать про те, що розміщення заводів по переробці цукросировини в області потребує часткового корегування. По-перше, це пов'язано з ліквідацією окремих заводів, а отже господарствам, які

продовжують вирощувати цукрові буряки, потрібно долати більші відстані до інших переробних підприємств. По-друге, активне зростання цін на пально-мастильні матеріали відчутно збільшує витрати не тільки на виробництво, але й на перевезення коренеплодів на переробку.

Розвиток сільського господарства значною мірою визначається рівнем розвитку транспорту і дорожнього господарства, оскільки від забезпеченості шосейними, залізничними водними шляхами, транспортними засобами різних видів залежить ефективність розміщення галузі рослинництва, їх зв'язок з переробними підприємствами та іншими місцями збуту сільськогосподарської продукції. Особливу роль відіграє транспорт при транспортуванні цукрових буряків на реалізацію та продукції переробних підприємств. Тому при вдосконаленні розміщення бурякосіючих господарств необхідно аналізувати обсяги перевезень продукції, їх структуру, напрями потоків вантажів, стан доріг і транспортних засобів. Оптимально допустимою для розміщення сировинної зони заводу вважається відстань до 35 км. У Тернопільській області середній радіус віддаленості посівних площ до заводів становить відповідно 25 – 28 км. Сировинні зони деяких цукрових заводів знаходяться на відстані понад 30 км і 40 км. Так, в області у радіусі до 25 км закупається 53% цукрових буряків, на відстані від 26 до 40 км – 42%, і 5% в радіусі понад 40 км. Зростання урожайності та якісних характеристик цукрових буряків повинно досягатися за рахунок змін у структурі сировинної зони. Основні бурякосійні площі повинні бути сконцентровані навколо цукрових заводів на відстані не більше 25 км. В господарствах, що розташовані на відстані 25-35 км і більше, слід підтримувати насиченість сівозмін цукровими буряками, але з меншою концентрацією у посівах. Такий підхід дозволить відчутно скоротити радіуси постачання сировини на завод, знизити транспортні витрати та зменшить втрати буряків.

Подрібненість посівних площ цукрових буряків, невелика насиченість ними сівозмін, відсутність стабільних компактних сировинних зон навколо цукрових заводів негативно позначається на ефективності виробництва (табл.

3.1). І навпаки, збільшення частки посівів цукрових буряків у структурі посівів є важливим фактором підвищення ефективності галузі буряківництва.

У переважній більшості бурякосійних господарств з низькою питомою вагою цукрових буряків у структурі посівних площ буряківництво збиткове за рахунок високої собівартості. Лише у п'ятій групі, до якої віднесені господарства Терехівського та Чортківського районів більшість з них є прибутковими, і рівень рентабельності в середньому становить 16,3%. Тут найвища питома вага цукрових буряків у структурі посівних площ (16,5%), рівень урожайності перевищує у 1,6 рази, виручка з одного центнера вища у 1,1 рази та найнижчі затрати праці на одиницю продукції.

Таблиця 3.1

Ефективність виробництва цукрових буряків залежно від їх питомої ваги в структурі посівних площ господарств Тернопільської області, 2012 р.

Показники	Питома вага цукрових буряків у структурі посівних площ, %				
	1 група	2 група	3 група	4 група	5 група
	До3	3,1 - 6	6,1 - 9	9,1 - 12	12,1 і більше
Кількість господарств	59	50	102	94	35
Середня питома вага посівів у групі, %	2,3	5,2	7,2	11	18
Урожайність, ц/га	174,4	165,2	203	287	290
Собівартість, грн/ц	21,18	21,24	21,5	17,37	20,74
Доход (виручка), грн./ц	19,12	20,38	18,8	19	21,18
Затрати праці, люд.год/ц	1,95	1,55	1,05	0,85	0,9
Рентабельність, %	-9,7	-4,0	-12,6	9,4	2,1

Цукробурякові господарства Тернопільської області у 2012 р. переважно отримали збитки в результаті подорожчання пально-мастильних матеріалів. За рахунок високих прибутків окремих господарств середньообласний рівень рентабельності склав 4,5%. Необхідно відмітити, що у 2012 р. цей показник становив 12,4%, при цьому 218 бурякосійних підприємств були прибуткові.

Виручка від реалізації продукції з 1 га залежить від урожайності та ціни реалізації 1 ц цукрових буряків, а оскільки урожайність має тенденцію до зростання, то це свідчить про залежність ефективності виробництва від питомої ваги цукрових буряків у структурі посівних площ. Тому, там де земельні

масиви господарств розміщені неподалік від цукрових заводів, необхідно визначити їх рівень спеціалізації і концентрації, оптимізувати посівну площу цукрових буряків, з урахуванням цього сформувати сировинні зони заводів.

З метою виявлення залежності виробництва цукрових буряків від рівня їх концентрації в бурякосіючих господарствах Тернопільської області в 2012 р. були досліджені сільськогосподарські підприємства з різною формою власності та спеціалізації (табл. 3.2).

Всі сільськогосподарські підприємства були розділені на п'ять груп залежно від розміру посівних площ цукрових буряків. У першу групу ввійшло 15,8% господарств з площею посівів до 100 га, відповідно 34,7% до 200 га, 35,8% до 300 га, 5,6% до 400 га та 7,9% тобто 27 підприємств області мають площі цукрових буряків більше 400 га.

Таблиця 3.2

Вплив концентрації посівів цукрових буряків на ефективність їх виробництва у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники	Групи господарств з площею посіву цукрових буряків на 1 господарство, га					В середньому по області
	1	2	3	4	5	
	до 100	101-200	201-300	301-400	> 400	
Площа посіву на одне господарство, га	83	154	223	328	867	222
Питома вага у посівних площах, %	2,8	5,9	6,7	7,7	14,8	7,5
Урожайність, ц/га	166	204,5	198	235	364,5	251,3
Виробничі витрати: - на 1ц, грн	17,44	18,06	17,71	19,44	16,35	17,73
Затрати праці - на 1ц, люд.год	1,9	1,2	1,2	1,3	0,6	1,2
Собівартість, 1 ц, грн	20,75	20,24	20,59	22,06	19,54	19,18
Доход (виручка), грн. на 1 ц	19,50	19,84	18,43	20,30	20,08	19,97
Рівень рентабельності, %	-6,0	-2,0	-10,5	-8,0	2,8	4,1

Джерело: розраховано автором за матеріалами Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської облдержадміністрації.

Позитивний вплив концентрації на ефективність виробництва цукрових буряків можемо спостерігати на прикладі господарств п'ятої групи, де середня площа посіву на одне господарство становить 867 га, що у 3,9 рази більше у порівнянні з середньообласним показником. Урожайність цукрових буряків

вища на 31%, питома вага цукрових буряків у посівних площах – у 2 рази, а рівень рентабельності становить 2,8%. Саме такі підприємства мають змогу в ширших масштабах здійснювати меліорацію, хімізацію, комплексну механізацію та автоматизацію виробництва на основі впровадження наукової системи землеробства, повнішого та ефективнішого використання земельних угідь, виробничих приміщень, оборотних засобів. Отже, організовуючи масове й ритмічне виробництво сільськогосподарської продукції, ці підприємства забезпечують високий рівень продуктивності праці та зниження собівартості продукції.

Господарства з вищим рівнем концентрації цукробурякового виробництва досягають відчутно вищої урожайності коренеплодів. Підвищення урожайності на основі інтенсивних факторів дозволяє збільшити валове виробництво буряків, а отже цукру, зменшити витрати на одиницю продукції та збільшити суму виручки й прибуток (табл. 3.3). Підвищення концентрації посівів цукрових буряків у спеціалізованих бурякосійних господарствах дасть можливість зосередити виробництво в найбільш сприятливих регіонах.

Таблиця 3.3

Зв'язок урожайності цукрових буряків та ефективності їх виробництва у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники	Групи господарств за урожайністю цукрових буряків, ц/га					В середньому по області
	1	2	3	4	5	
	до 150	151-200	201-250	251-300	> 301	
Площа посіву на одне господарство, га	179	134	173	203,5	663,5	222
Питома вага у посівних площах, %	5,8	4,65	5,94	8,15	13,6	7,5
Урожайність, ц/га	116,6	171,2	221	284,2	368	251,3
Виробничі витрати: - на 1ц, грн	21,70	17,74	15,89	13,55	16,22	17,73
Затрати праці - на 1 ц, люд.год	1,6	1,5	1,3	1,1	0,8	1,2
Собівартість 1 ц, грн	24,61	20,84	19,94	15,89	19,06	19,18
Доход (виручка), грн. на1ц	19,22	18,58	20,59	19,29	20,14	19,97
Рівень рентабельності, %	-21,9	-10,8	3,3	21,4	5,7	4,1

Джерело: розраховано автором за матеріалами Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської облдержадміністрації.

Аналізуючи дані таблиці 3.3, можна відмітити, що урожайність цукрових буряків зростає там, де збільшується щільність посівів та їх розмір. Найвищий рівень урожайності спостерігаємо у четвертій (284,2 ц/га) та п'ятій групі (368 ц/га), що перевищують середньообласний показник відповідно на 11,5% і 32%. Розглядаючи зростаючі показники урожайності від першої до п'ятої групи, відмічаємо тенденцію зниження виробничих витрат на 1 ц в 1,3 рази, та затрат праці в 2 рази, а отже і повна собівартість зменшується в 1,3 рази. В першій групі висока виручка на 1 ц (19,22 грн), яка визначається закупівельною ціною, але велика собівартість перетворює виробництво на збиткове. П'ята група представлена господарствами Тербовлянського, Чортківського та Борщівського районів, які є лідерами за показниками ефективності виробництва продукції, але у Шумському районі господарства отримали збитки, тому рівень рентабельності в середньому по групі на одне підприємство складає 6,2%, що вище за середній рівень в 1,5 разів.

Ефективність концентрації сприяє поліпшенню техніко-економічних показників господарювання, що зумовлено непропорційністю змін масштабів виробництва і виробничих витрат. Саме за таких умов більшість видів виробничих витрат зростає у меншій мірі, ніж обсяги виробництва, тому величина цих витрат у розрахунку на одиницю продукції знижується [7, 12].

Комплексне матеріально-технічне забезпечення виробництва надає можливість вибрати найдоцільніші ресурсозберігаючі технології, що сприяють підвищенню економічної ефективності цукробурякового виробництва. Матеріальні витрати відбиваються на показнику собівартості і у половини підприємств регіону є досить високі, що не дозволяє за існуючих реалізаційних цін відшкодувати витрати та забезпечити прибутковість виробництва [44, с. 18].

Показники таблиці 3.4 показують залежність між площею посівів, урожайністю та рівнем собівартості 1 ц цукрових буряків. Підвищення собівартості супроводжується пропорційним зниженням суми виручки і рівня рентабельності та характеризується підвищенням затрат праці.

При цьому зауважимо, що низький рівень урожайності в останній групі спричинив високу собівартість продукції (27,58 грн/ц). Однозначно це говорить про незадовільну організацію виробництва та несвоєчасне застосування агротехнічних прийомів, що відчутно шкодить посівам цукрових буряків та ефективності їх виробництва. Найнижчий рівень собівартості мають господарства Підволочиського (12,82 грн/ц) та Гусятинського (13,97 грн/ц) районів, цей показник нижче середньообласного відповідно на 33% та 27%.

Таблиця 3.4

Залежність ефективності виробництва від собівартості 1 ц цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники	Групи господарств за собівартістю цукрових буряків, ц, грн.					В середньому по області
	1	2	3	4	5	
	до15	15,1-18	18,1-21	21,1-24	> 24	
Площа посіву на 1 господарство, га	203,5	210	328	154	174	222
Питома вага у посівних площах, %	6	7,5	8,8	5,5	4,2	7,5
Урожайність, ц/га	292,9	270	238	142	124	151,3
Виробничі затрати: - на 1ц, грн.	12,15	15,38	16,56	18,75	23,78	17,73
Затрати праці на 1 ц, люд.год	1,4	1	1,2	1,4	1,8	1,2
Собівартість, 1 ц, грн	13,39	17,50	19,22	22,56	27,58	19,18
Доход (виручка) на 1 ц., грн.	18,36	18,95	19,01	20,50	19,88	19,97
Рівень рентабельності, %	37,1	8,3	-1,1	-9,5	-27,9	4,1

Джерело: розраховано автором за матеріалами Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської облдержадміністрації.

Ефективність сільськогосподарського виробництва забезпечується достатньо високим рівнем використання виробничих ресурсів. У порівнянні з багатогалузевими господарствами економічні показники основного виду діяльності на спеціалізованих підприємствах набагато кращі. Це є результатом впровадження найпродуктивніших методів організації виробництва, застосування прогресивних технологічних процесів, ефективних засобів комплексної механізації (табл. 3.5).

Певному рівню розвитку продуктивних сил, інтенсивності і спеціалізації сільського господарства відповідають певні розміри підприємств, які в свою чергу залежать від об'єктивних умов виробництва [22]. Отже, розміри підприємств значною мірою впливають на ефективність виробництва.

Розміри сільськогосподарських підприємств характеризує система показників: вартість валової продукції, вартість товарної продукції, площа земельних угідь, чисельність працівників. Основним із показників є обсяг та вартість валової продукції і залежить він не стільки від земельної площі, скільки від інтенсивності виробництва. Водночас обсяг виробленої продукції прямо залежить від земельної площі й визначається її розмірами.

Таблиця 3.5

Залежність ефективності виробництва цукрових буряків від рівня спеціалізації бурякосійних господарств Тернопільської області

Показники	Групи господарств за питомою вагою галузі у реалізованій продукції, %			В середньому по району
	1	2	3	
	до 10	10,1-20	> 20,1	
Площа посіву на одне господарство, га	154	210	421	222
Питома вага у посівних площах, %	4,3	6,5	12,2	7,5
Урожайність, ц/га	150	235	282	251,3
Виробничі витрати на 1ц, грн.	20,33	16,24	15,53	17,73
Затрати праці на 1ц, люд.год	1,4	1	0,8	1,2
Собівартість 1ц, грн	23,41	18,58	17,21	19,18
Доход (виручка), грн. на1ц	19,3	18,96	21,92	19,97
Рівень рентабельності, %	-17,5	2	27	4,1

Оптимальним вважається такий розмір підприємства, який за даних природних, технічних, соціальних та економічних умов і виробничої спеціалізації дає змогу одержувати максимальний обсяг продукції з розрахунку на одиницю земельної площі при мінімальних затратах живої та уречевленої праці на одиницю продукції [22].

Тому розміщення та концентрація посівів цукрових буряків повинна мати оптимальні розміри в тих зонах, де для їх вирощування є найкращі умови.

Аналізуючи розміри цукробурякових площ та валовий збір протягом останніх п'яти років (табл. 3.6), можна переконливо стверджувати, що рівень забезпеченості зазначених цукропереробних підприємств сировиною зростає. Кременецький район на сьогодні має нижчий показник валового збору цукрових буряків у порівнянні з Тернопільським районом, але протягом останніх чотирьох років спостерігаємо його поступове збільшення.

Таблиця 3.6

Ефективність виробництва цукрових буряків в сільськогосподарських підприємствах Тернопільського і Кременецького районів, 2007-2012 рр.

Показники	Роки					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Тернопільський район						
Кількість господарств, од	8	18	16	14	13	6
Зібрана площа, га	3264	4766	5453	5661	7621	7769
Урожайність, ц/га	145	246	280	384	485	464
Валовий збір, тис. ц	471,70	1086,7	1409,4	2087,3	3699,1	5182,4
Доход (виручка), тис. грн	10120	7999	9541	26955	48004	3872
Прибуток, (збиток) тис. грн.	3422	1149	1071	10280	18400	288
Собівартість 1 ц, грн	15,33	12,11	10,68	8,31	8,32	19,93
Ціна реалізації 1 ц, грн	23,16	14,14	12,03	13,43	13,5	21,53
Рівень рентабельності, %	51,1	16,8	12,7	61,6	62,2	8
Кременецький район						
Кількість господарств, од	19	22	28	31	32	26
Зібрана площа, га	4098	4643	5502	5411	5708	5009
Урожайність, ц/га	275	287	277	275	277	257
Валовий збір, тис. ц	1124,8	1282,0	1448,1	1417,1	1582,5	1222,8
Доход (виручка), тис. грн.	9054	5779,3	8547,8	8129,3	10674,3	12332
Прибуток (збиток), тис. грн.	1450	557,7	1062,1	928,4	-734,4	2117
Собівартість 1 ц, грн..	8,67	10,74	11,40	11,70	13,54	18,85
Ціна реалізації 1 ц, грн..	10,33	11,88	13,02	13,21	12,67	22,75
Рівень рентабельності, %	19,1	10,6	14,2	12,9	-6,4	20,7

Джерело: розраховано автором за матеріалами Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської облдержадміністрації.

Розглянемо вплив спеціалізації і концентрації посівів цукрових буряків на ефективність виробництва на прикладі господарств Тернопільського району.

Таблиця 3.7

Залежність ефективності виробництва цукрових буряків від рівня спеціалізації бурякосійних господарств в Тернопільському районі

Показники	Групи господарств за питомою вагою галузі в реалізованій продукції сільського господарства, %					В середньому по району
	1	2	3	4	5	
	до 20	20,1-26	26,1-32	32,1-38	> 38	
Кількість господарств, од	4	4	1	2	2	13
Площа посіву на одне господарство, га	70	191	776	1165	1507	592,4
Питома вага у посівних площах, %	3	7	16	27	30	18,5
Урожайність, ц/га	269	314,5	531	544,5	530	485
Виробничі витрати на 1 ц, грн.	11,55	7,51	7,22	6,74	6,41	7,53
Затрати праці на 1 ц, люд. год	0,9	0,6	0,5	0,5	0,4	0,5
Собівартість 1 ц, грн	12,58	8,66	8,24	7,75	7,38	8,32
Доход (виручка), грн. на 1 ц	13,21	13,64	14,05	14,1	14,1	13,5
Рівень рентабельності, %	5,0	57,5	70,5	82,0	91,1	62,2

За наведеними даними таблиці 3.7 однозначно можна стверджувати, що чим вищий рівень спеціалізації бурякосійних господарств, тим більша площа посіву на одне господарство, урожайність, виручка та рентабельність. Затрати на виробництво скорочуються майже в 2 рази, а собівартість менша на 41% у п'ятій групі порівняно з першою.

Рівень ефективності цукробурякового виробництва у Тернопільському районі викликаний досить високим рівнем спеціалізації у 4 господарствах, матеріально-технічне оснащення виробництва цукрових буряків у цих господарствах забезпечила компанія “Укрпромінвест” через кредитні ресурси, раціональну організацію праці та дотримання технології вирощування, і як результат збільшився випуск продукції на одиницю виробничих витрат.

Ефективність спеціалізації дуже добре показує показник собівартості продукції. Зниження собівартості формує значну суму економії матеріальних (1,8 рази) і трудових ресурсів (2,2 рази), що призводить до збільшення прибутку і підвищення рівня рентабельності (в 15 разів).

Економічна ефективність спеціалізації зумовлюється зменшенням транспортних витрат на перевезення сировини і готової продукції до місць її споживання, що вирішується через формування раціональних меж сировинних зон, щоб транспортні витрати не поглинали економію, одержану від підвищення рівня спеціалізації [68].

Групування господарств Тернопільського району в залежності від концентрації посівів (табл. 3.8) показує та ще раз підтверджує, що зі зростанням питомої ваги цукрових буряків у посівах, їх урожайність має активну тенденцію росту.

Виробничі витрати при цьому знижуються, а рівень рентабельності підвищується. У п'ятій групі господарства мають найбільші посівні площі (1411 га), а виробничі витрати і собівартість менші відповідно на 27% і 24,5% у порівнянні з першою групою. Отже, концентрація сприяє ефективнішому використанню посівних площ, підвищенню інтенсивного завантаження знарядь праці, машин і механізмів.

Усі ці переваги спеціалізації та концентрації виробництва в кінцевому підсумку приводять до поліпшення найважливіших економічних показників їх роботи, і перш за все до зростання продуктивності праці, фондівіддачі і зниження витрат виробництва [21, 25, 37].

Таблиця 3.8

Залежність ефективності виробництва цукрових буряків від рівня концентрації їх посівів в Тернопільському районі

Показники	Групи господарств за площею посіву на одне господарство, га					В середньому по району
	1	2	3	4	5	
	до 100	101-450	451-800	801-1150	>1150	
Кількість господарств, од	4	4	1	1	3	13
Площа посіву на одне господарство, га	70	191	776	1050	1411	592,4
Питома вага буряків у посівних площах, %	3	7	16	24,8	32,4	19,5
Урожайність, ц/га	269	314,5	531	594	515	485
Виробничі витрати на 1ц, грн.	9,83	9,84	5,85	8,62	7,16	7,53
Затрати праці на 1ц, люд.год	1,5	0,7	0,5	0,3	0,5	0,5
Собівартість, 1 ц, грн.	10,52	11,37	6,35	9,44	7,94	8,32
Доход (виручка) на 1ц, грн.	12,83	13,65	12,92	13,75	13,5	13,5
Рівень рентабельності, %	22,0	20,1	103,5	46,0	70,3	62,2

Джерело: розраховано автором за матеріалами Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської облдержадміністрації

Розглянемо ефективність виробництва цукрових буряків в залежності від розміру кращих бурякосійних господарств у Тернопільському та Кременецькому районі (табл. 3.9).

За даними таблиці можна констатувати, що у наведених спеціалізованих господарствах низький рівень механізації і автоматизації виробничих процесів, це у першу чергу пов'язано з розпаюванням майна сільгосп підприємств, по друге, основні засоби зношені майже на 80%, а оновити їх немає фінансової можливості. Підприємства Тернопільського району переважно наймають техніку і, як бачимо, такий підхід вигідний.

Таблиця 3.9

Ефективність виробництва цукрових буряків в залежності від розміру господарств Кременецького і Тернопільського районів, 2012 р.

Площа ріллі, га	Посівні площі цукрових буряків, га		Виробництво цукрових буряків		Середньорічна вартість активів, тис. грн.		Рентабельність виробництва цукрових буряків, %
	всього, га	у % до ріллі	всього, тис.ц.	на 1 га посіву, ц.	всього, тис. грн.	на 100 га ріллі тис. грн.	
Кременецький район							
941	260	13,4	101,82	507	1454	740	71
1236	395	15,1	139,15	570	7878	200	51
1039	176	10,6	68,16	387	1845	110	50
Тернопільський район							
1086	220	20,2	64,77	294	1048	13,6	61
1980	505	25	200,04	506	1247	317	34
1909	190	10	43,83	231	200	10,5	1

Виходячи з їх функціонального призначення, а саме проведення різного роду експериментальних робіт по випробовуванню гібридів, нових агротехнічних прийомів, застосуванню добрив, систем захисту і т.п., ці підприємства краще у районі оснащені основними засобами виробництва.

Таким чином на практиці, для кожної галузі необхідно розробити ряд можливих оптимальних розмірів підприємства. Основу розмірного ряду має визначати мінімально допустимий розмір виробництва (мінімальна потужність). Досвід господарювання на прикладі господарств Тернопільського району переконує, що випуск продукції в спеціалізованих підприємствах зменшує витрати у 2-3 рази, ніж на універсальних виробничих об'єктах, тому саме це повинно стати пріоритетом у сільськогосподарському виробництві.

Водночас за умов різноманітних форм власності та господарювання, появи селянських (фермерських) господарств, розвитку орендних відносин досить високоефективними можуть бути і відносно невеликі за площею

земельні угіддя господарств, оскільки розмір залежить від багатьох факторів і насамперед від рівня інтенсивності. Використовуючи різні організаційні форми, поєднуючи кооперацію з дрібними та великими підприємствами, такий колектив спроможний досягти високого рівня ефективності виробництва. Розміри підприємств, їх спеціалізація і концентрація щодо виробництва цукрових буряків спричиняє суттєвий вплив на ефективність виробництва, зокрема на їх затрати при вирощуванні [37].

3.2. Оцінка ефективності виробництва цукрових буряків

Збільшення обсягів виробництва продукції — головний напрям зміцнення економіки будь-якого підприємства. Основним завданням у сільському господарстві є забезпечення більш повного задоволення зростаючих потреб населення у продуктах споживання, а промисловості — у сировині. Досягнення цієї мети можливе лише за умови зміцнення матеріально-технічної бази, послідовна інтенсифікація виробництва, поліпшення його розміщення і спеціалізації, удосконалення орендних відносин, підвищення рівня використання сільськогосподарських угідь та інших виробничих ресурсів [4, 17].

Від обсягу валової продукції сільського господарства залежать інші економічні показники, що відображують рівень використання ресурсів виробництва, собівартість і рентабельність продукції окремих галузей, прибуток та загальну рентабельність підприємства в цілому чи його підрозділу. Тому всебічне і глибоке вивчення показників виробництва валової продукції має бути у центрі уваги управлінського персоналу і всього колективу працівників підприємства. Значення аналізу виробництва продукції зростає в умовах функціонування підприємств на повному господарському розрахунку, розвитку орендних і кооперативних відносин між окремими господарськими підрозділами, фермерськими та селянськими господарствами [27,63].

Під валовою сільськогосподарською продукцією розуміють усю вироблену у господарстві за рік основна та побічна продукція рослинництва. Вона характеризується вартісними і натуральними показниками. Вартість валової продукції відображується насамперед у порівняльних цінах 2000 року. Крім того, загальний обсяг валової продукції може бути відображений у реалізаційних цінах, що склалися на момент її продажу. Для визначення цього показника собівартість продукції збільшують на суму прибутку і зменшують на суму збитку від реалізації продукції. За окремими видами продукції обсяг її валового виробництва вимірюється вартісними і натуральними показниками фізичної ваги в центнерах, тоннах, тис. штук тощо. Дані щодо валового виробництва продукції за її видами містяться у формах річного звіту № 50-с «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції», № 29-сільське господарство «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур» та ін [43].

На сільськогосподарських підприємствах у складі валової продукції виділяють товарну частину і продукцію, що використовується на внутрішньогосподарські потреби. Виробництво товарної продукції також вимірюється вартісними і натуральними показниками у фізичній і заліковій вазі продукції, а обсяг реалізації по галузі та господарству в цілому — у вартісному вираженні. Вартісний показник товарної продукції у зазначеній вище формі звіту відображується у вигляді виручки від реалізації з урахуванням цін, що склалися, за продану продукцію, різних надбавок до них та інших надходжень. Тому, якщо обсяг товарної продукції аналізується у взаємозв'язку з валовим обсягом, наприклад для визначення товарності господарства, то він має вимірюватись у тих самих порівняльних або ж реалізаційних цінах [17].

Для аналізу валової сільськогосподарської продукції користуються показниками, що відображують розміри галузей (у рослинництві — посівні площі культур у гектарах). Відповідні дані для порівняння показників при аналізі беруть з плану господарства. При внутрішньогосподарському аналізі користуються також даними планових завдань виробничих підрозділів, поточного бухгалтерського обліку та інших видів обліку і звітності [50].

Завдання аналізу полягає насамперед у вивченні виконання планів і договірних завдань з виробництва сільськогосподарської продукції, продажу її державі та іншої реалізації, товарності продукції, динаміки зміни цих показників за кілька років, з'ясуванні основних факторів, які впливають на обсяг виробництва продукції, виявленні результатів збільшення продукції. Важливим завданням аналізу є оцінювання досягнутого рівня виробництва і виявлення причин його зміни порівняно з минулим періодом, іншими господарствами, середніми даними по об'єднанню, району або групі однотипних господарств. Для цього аналізують показник рівня виробництва продукції на одиницю площі земельних угідь. На відхилення цього показника впливають зміни у галузевій структурі господарства та рівні продуктивності галузей. Тому потрібно визначити величину впливу зазначених факторів, проаналізувати зміни у структурі земельних угідь і посівних площ, урожайності культур [27].

На сільськогосподарських підприємствах аналіз кінцевих результатів щодо обсягу валової і товарної продукції проводять по закінченні року на основі даних річного звіту. Для сільськогосподарського виробництва характерний великий розрив (особливо у землеробстві) між періодом виробництва і робочим періодом. Тому оперативний аналіз упродовж року переважно обмежується вивченням виконання плану або передбаченої технології проведення основних робіт у землеробстві, надходження продукції у період збирання врожаю, використання важливих ресурсів виробництва.

Ще однією особливістю сільськогосподарського виробництва є те, що значна частина виробленої валової продукції не реалізується за межі господарства, а використовується для внутрішньогосподарських виробничих потреб (посівний і садивний матеріал тощо). Тому на сільськогосподарських підприємствах обсяг товарної продукції зазвичай значно менший за валовий [4].

У ринкових умовах господарювання сільськогосподарським підприємства повідомляються плани-замовлення на продаж окремих видів продукції державі і вживаються заходи щодо заохочення їх виконання.

Показники виробництва продукції визначаються господарствами самостійно. За цих умов зростає значення аналізу обсягу виробництва і реалізації продукції, рівня її товарності, якості та раціонального використання.

Аналіз доцільно розпочинати з проведення загальної оцінки обсягу виробництва валової і товарної продукції та виявлення впливу на ці показники основних факторів. Для цього використовують дані річного звіту, в якому відображена вартість валової продукції у порівняльних цінах, а також у цінах реалізації, що склались на момент її продажу. Товарна продукція в реалізаційних цінах, що склались для господарства, відображується у річному звіті у вигляді виручки від реалізації.

На основі цих показників визначають загальний рівень товарності за співвідношенням вартості товарної та валової продукції у цінах реалізації, що склались для господарства (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Виконання плану виробництва валової і товарної продукції сільського господарства, тис. грн.

Показники	Роки						Відхилення (+,-)		
	2010		2011		2012		2010 р.	2011 р.	2012 р.
	план	факт	план	факт	план	факт			
Валова продукція с/г у порівняльних цінах	7548	7254	11987	9808	15809	11492	- 293,2	- 2179,7	- 4316,5
У тому числі: Цукрові буряки	1652	1453	3813,4	1338	4598	1688,9	-199,2	-2475,9	-2908,9

Рівень продуктивності цукрових буряків в рослинництві відображують показниками урожайності культур з 1 га. Показники продуктивності деталізують за виходом основної продукції, супутньої, побічної та умовної з урахуванням перерахунку побічної продукції в основну. По зазначених трьох показниках залежно від завдань аналізу визначають вартісну продуктивність

одиниці розміру галузі у порівняльних або реалізаційних цінах на продукцію [43]. При аналізі впливу змін зазначених вище факторів на обсяг валової продукції застосовано спосіб послідовних (ланцюгових) підстановок. При цьому визначено показник виходу продукції за фактичного (аналізованого) розміру галузі і планового (базисного) рівня продуктивності галузі. Відхилення умовного показника від планового (базисного) обсягу валової продукції вказує на розмір вплив на нього зміни розміру галузі, від фактичного (аналізованого) — розмір впливу на обсяг валової продукції зміни продуктивності (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Виконання плану виробництва цукрових буряків

Показники	Роки						Відхилення (+,-)		
	2011		2012		2013		2011	2012	2013
	план	факт	план	факт	план	факт			
Посівна площа, га	345	345	5507	5507	450	450	-	-	-
Урожайність, ц/га	511	499	520,3	520,5	345,7	344,5	-12	+0,24	-1,2
Валовий збір, ц	176500	171989	263800	263912	155600	155020	-4510,9	+111,8	-580
Валовий збір з фактичної площі при плановій урожайності, ц (450 х 345,7)	176295	172155	263792	263914	155565	155020	-4140	+121,9	-545

Використовуючи дані (табл. 3.11) можна розрахувати вплив на валовий збір цукрових буряків таких факторів (більше (+), менше (-)), ц: загальне відхилення по валовому збору — $155020 - 155600 = - 580$; у тому числі за рахунок зміни: посівної площі — $450 - 450 = 0$; урожайності — $155020 - 155565 = - 545$.

Аналогічні результати можна отримати за допомогою способу абсолютних різниць. Відхилення по валовому збору за рахунок зміни розміру галузі визначають як добуток різниці в розмірах галузі і планового (базисного) показника продуктивності галузі, а вплив на валовий збір зміни продуктивності галузі — як добуток різниці в рівні продуктивності і фактичного (який аналізується) розміру галузі [50, 63].

Таблиця 3.12

Показники досягнутого рівня і виконання плану з урожайності цукрових буряків

Культура	В серед. за 3 р.	Роки						Відхилення (+,-)						
		2011		2012		2013		2011 р.		2012 р.		2013 р.		
		план	факт	план	факт	план	факт	план	від мин.р.	план	від мин.р.	план	від мин.р.	від серед. рівня
Цукрові буряк,ц корм. од	196974	175000	171989	264500	263912	155600	155020	-3011	+ 81950	-588	+ 91923	- 580	-108891	-41953

Основним напрямом збільшення обсягів продукції цукрових буряків є підвищення урожайності сільськогосподарських культур. Для цього ПП «Агрон» здійснює комплекс заходів щодо підвищення родючості землі, впровадження інтенсивних технологій вирощування культур тощо. При аналізі виконання плану з урожайності культур потрібно насамперед оцінити її рівень по господарству в цілому та його підрозділах (відділках, бригадах, ланках). Для цього по кожній культурі порівнюють фактичні показники урожайності з плановими, а також показники окремих внутрішньгосподарських підрозділів між собою і із загальногосподарськими показниками.

При аналізі урожайності важливо оцінити не лише фактично досягнуті показники, а й планові. Тому при порівнянні за базисні приймають показники

урожайності за кілька років, за минулий рік, середні по об'єднанню або групі однотипних чи передових господарств (табл. 3.12).

Середній рівень урожайності цукрових буряків залежить від зміни структури посівних площ. Для аналізу впливу цього фактора використовують показник урожайності при фактичних посівних площах культур і плановій їх урожайності з 1 га (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Розрахунок впливу на середню врожайність цукрових буряків зміни структури посівних площ

Культура	Посівна площа (2013 р.)				Урожайність, ц/га		Валовий збір з фактичних площ при плановій урожайності, ц
	за планом	% до підсумку	фактично, га	% до підсумку	за планом	фактично	
Цукрові буряки	450	20	450	20	345,7	344,5	155565

Разом із всебічною оцінкою виконання плану і досягнутого рівня урожайності цукрових буряків при аналізі важливо з'ясувати причини її зміни. На показники урожайності цукрових буряків впливає багато технологічних і природних факторів, між якими існують складні взаємозв'язки: якість ґрунтів, сорт культури, дотримання сівозмін, норма висіву та якість насіння або садивного матеріалу, кількість добрив, які вносяться, способи удобрення культури, строки виконання робіт, їхній обсяг та якість, інші агротехнічні заходи [4].

Аналіз виконання окремих агротехнічних заходів можна проводити як за їх комплексом, так і з деталізацією по окремих культурах. Найважливішими з них є нагромадження і внесення добрив, обробіток посівів проти шкідників і хвороб гербіцидами та регуляторами росту, виконання комплексу технологічних робіт тощо. Способи аналізу зазначених заходів можуть бути різні. Так, при аналізі використання добрив вивчено виконання плану їх надходження і внесення під окремі культури, норми внесення в господарстві, що аналізується, із середніми даними і даними кращих господарств.

Основні агротехнічні заходи, що забезпечують виконання плану урожайності, передбачаються у технологічних картах вирощування культур. За потреби можна порівняти фактичні показники технології вирощування культур з плановими. Для цього використовують такі основні показники: відсоток площі посіву культури по попередниках, передбачених прийнятою сівозміною; норма висіву насіння на 1 га; кількість внесених на 1 га посівної площі добрив — органічних — у тоннах, мінеральних — у центнерах, у тому числі окремо азотних, фосфорних і калійних добрив; обсяг механізованих робіт в умовних еталонних гектарах (або нормозмінах) на 1 га площі посіву культури; кратність міжрядкового обробітку на 1 га площі посіву культури; тривалість збирання врожаю в днях тощо (табл. 3.14) [42].

Особливо корисними можуть бути результати порівнянь показників звичайної та інтенсивної технологій вирощування цукрових буряків. Наприклад, інтенсивна технологія вирощування цукрових буряків включає комплексну концентрацію добрив, пестицидів, регуляторів росту рослин, нових технологічних засобів та інших виробничих ресурсів, меліорацію (за потреби).

Суть інтенсивної технології полягає в оптимізації умов вирощування культури на всіх етапах її росту і розвитку, що означає: розміщення культури по кращих попередниках; застосування сортів інтенсивного типу, які позитивно реагують на високий агрофон, стійкі до полягання, мають високу якість насіння; оптимальне забезпечення культури елементами мінерального живлення з урахуванням їх вмісту у ґрунті на різних стадіях розвитку культури; дробове внесення добрив (азотних) згідно з даними діагностики ґрунту і рослин; застосування інтегрованої системи захисту рослин від шкідників, хвороб і бур'янів; регулювання росту рослин ретардантами; якісне виконання усіх технологічних прийомів, що сприяють захисту ґрунту від ерозії, нагромадженню вологи, створенню інших сприятливих умов росту рослин [50].

Таблиця 3.14

Виконання плану агротехнічних заходів з вирощування цукрових буряків
(спосіб посіву — рядковий)

Показники	Роки						Відхилення (+,-)		
	2011		2012		2013		2011 р.	2012 р.	2013 р.
	план	факт	план	факт	план	факт			
Посівна площа, га	440	435	510	507	460	450	-5	-3	-10
У тому числі по попередниках прийнятої сівозміни:									
га	440	435	510	507	460	450	-5	-3	-10
%	100	100	100	100	100	100	-	-	-
Норма висіву насіння, кг	45	50	80	73	60	55	+5	-7	-5
Внесено добрив на 1 га:									
органічних, т	105	98	146	135	114	112	-7	-11	-2
мінеральних, ц	85	78	100	110	90	91		+10	+1
Виконано механізованих робіт, еталонні гектари на 1 га посівної площі	26	20	28	35	23	30	-6	+7	+7
Посіяно механізованим способом, %	100	100	100	100	100	100	-	-	-
Кратність міжрядкового обробітку просапних культур на 1 га	2,1	3	3	4,3	3	2,5	+0,9	+1,3	-0,5
Зібрано комбайнами, %	100	100	100	100	100	100	-	-	-
У тому числі поточним способом	72	68	60	85	50	75	-4	+25	+25
Тривалість збирання, днів	31	30	30	35	50	75	-1	+5	+25
Вихід продукції на 1 га посівної площі, ц	398	395,4	519	520,5	25	30	-2,6	+1,5	+5

Виконання зазначених заходів потребує належного контролю за технологією виробництва, тому впровадження інтенсивних технологій виробництва зумовлює посилення ролі аналізу в підвищенні урожайності культур.

Слід зазначити, що хоча урожайність культур залежить від кожного з перелічених вище факторів, однак кількісно виміряти їх вплив елементарними

порівняннями практично неможливо. Для цього при аналізі використовують такі складні способи, як групування, кореляція тощо.

Ретельно досліджено методику економічного аналізу та розглянуто основні форми звітності виробництва цукрових буряків таких як, форма №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», форма №29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду», форма №4-сг «Посівні площі сільськогосподарських культур» та Виробничий звіт №1,2 по рослинництву. За допомогою зібраної інформації проаналізовано виробництво та реалізацію цукрових буряків за допомогою даних звіту ф. №29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду» (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Назва культури	Бізнес-план						Звіт						Відхилення %		
	2011		2012		2013		2011		2012		2013		2011	2012	2013
	га	% до підсумку	га	% до підсумку	га	% до підсумку	га	% до підсумку	га	% до підсумку	га	% до підсумку	від плану	від плану	від плану
Посівна площа, в тому числі:	2660	100	2660	100	2664,44	100	2653	100	2658,58	100	2664,44	100	-	-	-
цукрові буряки	440	16,5	510	19,2	450	16,8	435	16,4	507	19,1	450	16,8	-0,1	-0,09	-0,39

Можна зазначити, що в ф. №29-сг посівна площа була зазначена більша ніж була використана при посіві в 2013 році. Проте, це явище не завадило отримати хороший врожай, так в бізнес-плані за 2013 рік було зазначено, що врожайність цукрових буряків становлять 16,8 %, що лише на 0,39 менше. Звідси, спостерігаєм непоганий результат і бачимо продуктивність та ефективність вирощування, а також прибуток, що є основним показником ефективності виробництва підприємства.

На основі даних “Основних економічних показників роботи сільгосп підприємств” ф. №50-сг проаналізовано собівартість продукції (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Собівартість продукції цукрових буряків

Вид продукції	Роки						Відхилення (+,-)					
	2010		2011		2012		2010		2011		2012	
	план	факт	план	факт	план	факт	року поперед.	плану	року поперед.	плану	року поперед.	плану
Цукрові буряки	1652	1453	3813	1338	4598	1689	197	-199	2361	-2476	3260	-2909

Проаналізувавши “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” ф. №50-сг можна констатувати, що собівартість продукції порівняно з 2011 роком має тенденцію до збільшення, хоча є й винятки. Так цукрові буряки збільшили свою собівартість від 1338 до 1689. Звідси, можна зробити висновок, що собівартість збільшилась, що є негативним явищем при вирощуванні сг культур, тому підприємство має на меті якнайефективніше реалізувати сг продукцію, щоб отримати хороший прибуток та покрити всі затрати. Можна також відмітити, що планова собівартість порівняно з фактичною має деякі відхилення, а саме цукрові буряки планова собівартість становить – 4598, а фактична собівартість – 1689 безперечно це є позитивним явищем.

За даними “Основних економічних показників роботи сільгосп підприємств” ф. №50-сг проаналізовано затрати праці, вихід продукції та її собівартість (табл. 3.17) Визначено вплив чинників на зміну собівартості.

Факторний аналіз цукрових буряків

Вид продукції	Всього витрат, тис. грн.		Вихід продукції, ц		Собівартість 1 ц, грн.			Відхилення, грн.		
	план на 2012_р.	Факт. за 2012_р.	план	Факт. за 2012_р.	план на 2012_р.	при фактичному поголов'ї і плановій продуктивності	Факт. за 2012_р.	всього	в т. ч. за рахунок	
									затрат	виходу продукції
Цукрові буряки	1415,7	1689	263912	81259	0,54	-	2,08	-182380	273,2	-182653

Проаналізувавши “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” ф. №50-сг можна зробити висновок, що зміна собівартості безперечно відбулась. Собівартість зросла; фактична собівартість порівняно з плановою збільшилась, що є негативним явищем, адже це свідчить про збільшення затрат, які були понесені на вирощування та збирання технічних культур на підприємстві. Серед негативних чинників, які посприяли збільшенню собівартості, можна віднести важкі кліматичні умови, як посуха так і велике кількість опадів, що призводить до загибелі врожаю, яке веде за собою повторний посів та велику кількість мінеральних добрив та догляду тощо.

Економічна ефективність виробництва – це співвідношення між масою затрат минулої та знову приєднаної живої праці та масою продуктів, одержаної за допомогою цих затрат. Разом з тим ефективність є формою відображення мети виробництва. Вона вказує на кінцевий корисний ефект від застосування засобів виробництва і живої праці, сукупних витрат [2].

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва означає одержання певної кількості продукції, прибутку з гектара землі, від голови худоби з розрахунку на одиницю праці та сукупних витрат виробництва. Ефективність виробництва як економічна категорія відображує дію об'єктивних економічних законів, яка виявляється в результативності виробництва. Вона є

тією формою, в якій реалізується мета суспільного виробництва. Економічна ефективність показує кінцевий корисний ефект від застосування засобів виробництва і живої праці, а також сукупних їх вкладень [21, 37].

Одним з головних факторів, що впливають на ефективність виробництва цукрового буряка є продуктивність праці. Вона виражається показником виходу продукції на одиницю затраченої праці (люд.-год.). Не прямим показником продуктивності праці є вихід продукції на 1 середньорічного працівника. Одержаний показник трудомісткості виробництва на 1 ц продукції. Для цього необхідно провести факторний аналіз впливу факторів на продуктивність праці.

Визначимо, які фактори впливають на продуктивність праці при вирощуванні цукрового буряку. Для цього розглянемо (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Факторний аналіз продуктивності праці при вирощуванні цукрових буряків

Затрати на 1 га люд.-год.		Урожайність, ц/га		Затрати на 1 ц люд.- год.			Відхилення (+; -)		
2011р.	2012р.	2011р.	2012р.	2011р.	умовно	2012р.	всього	в т.ч. за рахунок	
								затрат на 1 га	урож.
221	55	117,3	160,3	3,36	2,88	1,89	-1,47	-166	43

За даними таблиці 3.18 затрати праці на 1 ц в 2012 р. в порівнянні з 2011 р. зменшилися на 1,47 люд.-год. Це відбулося за рахунок зниження затрат на 1 га посіву на 166 люд.-год. і за рахунок зниження урожайності на 29 ц/га.

Одним з найважливіших показників економічної ефективності сільськогосподарського виробництва є собівартість продукції.

Зниження собівартості продукції забезпечує збільшення прибутку підприємства джерелом фонду накопичення.

Структура і склад собівартості цукрового буряку по статтям витрат

Статті витрат	Роки			Відхилення, (+,-)	
	2010	2011	2012	2011 р. до 2010 р.	2012 р. до 2011 р.
Прямі витрати на оплату праці	43,5	197,8	315,6	+154,3	+117,8
Прямі матеріальні витрати :	1289,2	2839,0	3263,9	+1549,8	+424,9
- насіння	241,4	556,4	574,7	+315	+18,3
-мін. і орг. добрива	297,1	658,1	352,8	+361	-305,3
- оплата послуг і робіт сторонніх організацій	114,3	0,54	4,8	-113,76	+4,26
- нафтопродукти	200,2	369,1	612,3	+168,9	+243,2
- решта матеріальних витрат	436,2	1253,4	1719,3	+817,2	+465,9
Інші прямі витрати, загальновиборничі витрати всього	319,3	776,6	1018,3	+457,3	+241,7
Всього витрат	1652	3813,4	4597,8	+2161,4	+784,4

Аналізуючи таблицю 3.19 можна сказати, що собівартість цукрового буряку зростає за рахунок збільшення витрат по таких статтях як прямі витрати на оплату праці; насіння; нафтопродукти; інші прямі витрати та загальновиборничі витрати.

Як важлива оцінка тих чи інших заходів, здійснюваних в сільському господарстві, виступає економічна ефективність. Більшість економістів визначають економічну ефективність як, відношення кінцевого результату – ефекту до використання виробничих ресурсів.

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва означає одержання максимальної кількості продукції з одного гектара земельної площі, при найменших затратах праці і коштів на виробництво одиниці продукції [2].

В (табл. 3.20) приведені основні показники економічної ефективності виробництва цукрових буряків ПП «Агрон».

Таблиця 3.20

Економічна ефективність виробництва цукрових буряків за 2010-2012 рр.

Показники	Роки			Відхилення (+,-)	
	2010	2011	2012	2011 до 2010	2012 до 2011
Площа посіву, га	225	435	507	+210	+72
Урожайність, ц/га	242,8	117,3	160,3	-125,5	+43
Валовий збір, ц	54633	51013	81259	-3620	+30246
Виробничі витрати всього, тис. грн:	1652	3813,4	1415,7	+2161,4	-2397,7
Виручка від реалізації, тис. грн..	2616,3	4023,5	6358,6	+1407,2	+2335,1
Повна собівартість, тис. грн.	1452,8	1337,5	1688,9	-115,3	+351,4

Дані таблиці свідчать, що за період дослідження 2010-2012 роки собівартість цукрових буряків зросла на 236,1 тис. грн; виручка від реалізації продукції збільшталась на 3742,3 завдяки зазначеним показникам вище. Таким чином основним фактором підвищення продуктивності і прибутковості галузі являється собівартість продукції. На собівартість цукросировини впливають такі фактори як урожайність та виробничі витрати.

3.3. Вдосконалення документального забезпечення виробництва та реалізації бурякоцукрової продукції

В системі заходів, спрямованих на підвищення економічної ефективності бурякоцукрової галузі – збільшення виробництва і здешевлення собівартості продукції, – неабияку роль відіграє облік. За його допомогою здійснюють контроль за повним оприбуткуванням продукції, ощадливим використанням праці і коштів на її виробництво. Отже, дуже важливо, щоб у кожному виробничому підрозділі господарства був насамперед добре організований первинний облік [5].

Всі записи в бухгалтерському обліку про затрати і вихід продукції в бурякоцукровій галузі базуються на даних відповідних первинних документів. Тому умовно можна виділити чотири групи документів: по обліку затрат праці, предметів праці, засобів праці і виходу продукції.

Групи первинних документів, що свідчать про затрати і вихід продукції бурякоцукрової галузі, зображено в додатках.

Документи по обліку затрат праці фіксують трудові затрати на виконання конкретних робіт по обробітку цукрових буряків і нараховану при цьому оплату.

Так, на всіх працівників, зайнятих на вирощуванні цукрових буряків, відкривають Табелі обліку робочого часу. В ньому за алфавітом записують прізвища, ім'я та по батькові всіх постійних працівників підрозділу, кожному з них присвоюють чотиризначний табельний номер, який є постійним [10].

Обліковець щодня записує у таблиць фактично відпрацьований кожним працівником робочий час у людино-годинах і звіряє ці записи з даними первинних документів обліку виробітку і оплати праці.

При підготовці ґрунту для висіву насіння цукрових буряків, механізованому їх обробітку, збиранні коренеплодів тощо використовують сільськогосподарську техніку. Тому облік виробітку і нарахованої оплати праці на механізованих роботах ведуть в Облікових листках тракториста-машиніста [11].

В процесі проведених досліджень ми побачили, що типова форма Облікового листка тракториста-машиніста є недосконалою і містить інформацію, яка в даний час не є суттєвою і корисною, певні графи документа взагалі не використовують (умовні еталонні гектари, кількість нормозмін та інші).

Перевагою такого облікового листа є простота. Він заповнюється відразу ж після здійснення господарської операції, відображаючи виконану роботу, без довідникових даних, складних перерахунків, які не містять цінної облікової інформації.

Значна частка витрат припадає на транспортне обслуговування бурякоцукрової галузі вантажним автотранспортом. Первинним документом обліку виконаних робіт вантажними автомобілями є дорожній листок вантажного автомобіля. Відомості про обсяг робіт, виконаних при вирощуванні цукрових буряків в тоннах чи тонно-кілометрах перевезених вантажів, записані водієм в дорожній листок, засвідчує своїм підписом вантажоодержувач – бригадир або інша особа, яка прийняла вантаж. Щомісячно для розподілу вартості виконаних автотранспортом робіт і послуг складають зведену Нагромаджувальну відомість роботи вантажного автотранспорту [30].

При виконанні робіт вручну (проріджування та просапка цукрових буряків) виробіток і нарахування оплати праці обліковують по бригаді в цілому і по кожному працівникові, використовуючи Обліковий лист праці та виконаних робіт. В облікових листках вказують назву робіт і культур, під які вони виконувалися, обсяг робіт, виконаний кожним працівником, витрати робочого часу в людино-годинах, а також нараховану оплату праці за прийнятими в господарстві нормами і розцінками [11].

Дані первинних документів з обліку оплати праці переносять у журнал обліку робіт і витрат. На підставі журналу обліку робіт і витрат щомісяця порівнюють з технологічними картами обсяг виконаних робіт і нараховану оплату праці [86].

На основі первинних документів по оплаті праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають зведену

відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Якісне складання, своєчасне подання до бухгалтерії та раціональна розробка облікових листів забезпечують належну організацію обліку в цілому по бурякоцукровій галузі [10].

Документи по обліку затрат предметів праці фіксують витрати різних матеріальних цінностей: насіння, добрива, отрутохімікатів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та ін.

Внесені під посіви цукрових буряків добрива, а також використані для обробітки посівів пестициди і гербіциди списують на підставі Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів.

В акті записують назву культури, об'єкти застосування добрив, зазначають – основне внесення, припосівне чи підживлення посівів, спосіб та час внесення, назви добрив за видами, удобрену площу і номер поля, кількість внесених добрив у фізичній вазі, а мінеральних – і в перерахунку на діючу речовину. За цим же актом облічують добрива, використані на приготування різних компостів і органо-мінеральних сумішей.

Ми пропонуємо удосконалити типову форму даного акту. Таку графу, як «перерахунок в діючу речовину», замінити на графу «кількість добрив на 1 га». Дана графа полегшує порядок проведення розрахунків, а також забезпечує якісний контроль за використаними добривами. Графа типового документа не є суттєвою при списуванні добрив і взагалі є не потрібною при списуванні засобів захисту рослин цукрових буряків.

Аналізуючи діяльність досліджуваних господарств, слід зазначити, що все, що видається зі складу, списується на витрати виробництва, на реалізацію чи по інших каналах. Проте фактично не всі матеріальні цінності, що були видані, використовують у повному обсязі, тому їх необхідно повертати на склад. При сівбі робітник не використовує все насіння, тому існує можливість того, що він його привласнить, а не поверне на склад. При організації обліку матеріальних цінностей, необхідне чітке розмежування між списанням

витрат на виробництво продукції і внутрішньогосподарським переміщенням цінностей і контроль за ними.

Зауважимо, що насіння цукрових буряків слід видавати на підставі Лімітно-забірних карток або Накладних (внутрішньогосподарського призначення). Під час виписування насіння потрібно обов'язково перевіряти відповідність кількості його затвердженим нормам витрат з урахуваннями агрокліматичних умов та запланованої площі посіву. На підставі тих же документів видають під звіт бригадиру мінеральні добрива, малоцінні і швидкозношувані предмети, паливно-мастильні матеріали тощо [30].

Більшість досліджуваних підприємств для списання насіння цукрових буряків використовують спеціальний первинний документ – акт про витрату насіння і садивного матеріалу. Цей акт складають після закінчення сівби цукрових буряків у відповідному полі сівозміни. У ньому записують дату, назву культури, номер поля, площу і спосіб сівби, а також кількість висіяного насіння цукрових буряків за нормою і фактично. Разом з актом подаються накладні, лімітно-забірні картки та інші документи, за якими отримують цінності.

Аналізуючи як заповнюється даний документ в господарствах, які ми досліджували, можна відмітити, що практично заповнення акта не завжди здійснюється вірно, він може складатися несистематично. Дослідження показують, що більшість господарств користуються актом тільки формально. Підставою для списання насіння є накладні. В ході дослідження ми встановили, що для спрощення первинного обліку певним господарствам доцільно було б використовувати первинний документ на списання товарно-матеріальних цінностей.

Розроблений акт є універсальним, так як в ньому списуються різні ТМЦ: насіння, добрив та засобів захисту рослин. Це полегшує роботу бухгалтера в систематизації документів. В даному документі зазначається: назва ТМЦ, під яку культуру внесено, номер поля, розмір поля, кількість на 1 га, загальна кількість використаних на площу ТМЦ, їх ціна та сума.

Ми вважаємо, що, з метою контролю за нормами витрачання посівного матеріалу та якістю посівів, в актах, лімітно-забірних картках, накладних тощо

зобов'язані поставити підписи відповідальні особи (агроном, обліковець). Їх підписи свідчатимуть, що насіння і посадковий матеріал використовуються ефективно, у необхідному обсязі і за призначенням.

Малоцінні і швидкозношувані предмети доцільно списувати на підставі Акта на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів[86].

У звіті про рух пального та мастил відображаються витрачені нафтопродукти. Видача паливно-мастильних матеріалів лімітована, вони видаються за лімітно-забірними картками, які повинні відкриватися на кожного працівника машинно-тракторного парку. В облікових листках тракториста-машиніста та дорожніх листках вантажного автомобіля проставляється завскладом кількість виданого пального та мастил. Ці документи є підставою для складання звіту про рух пального та мастил, фактичну витрату палива списують на витрати виробництва [10, 11]. За результатами досліджень можна сказати, що найбільше недоліків виникає у господарствах під час заповнення звітів про рух пального та мастил. Зазвичай, одні й ті ж назви нафтопродуктів обліковують по мірі їх надходження в кілограмах, а на витрачання їх виписують у літрах, що зумовлює необхідність переведення витратної одиниці в прихідну, тобто із об'єму (л) в масу (кг) [30].

Списуючи пальне на автомобільний транспорт, варто використати наступні види норм витрат палива – лінійні норми, що регламентують витрати палива в процесі руху автомобіля; норми витрат палива на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі, а саме лінійні норми встановлюються для кожної марки автомобіля, які експлуатуються й відповідають умовам роботи автомобільного транспорту.

Необхідно контролювати своєчасність складання зазначених документів, відповідність наведених у них даних фактичним витратам, дотримання норм витрат і строків використання. Не дозволяється пряме списання товарно-матеріальних цінностей без занесення під звіт бригадира. При видачі інструменту, знарядь потрібно складати спеціальну відомість, в якій розписуються безпосередні одержувачі їх. Відомість додають до лімітно-

збірної картки, і вона є документом, що підтверджує видачу засобів безпосередньо працівникам підрозділу[31].

Документи по обліку затрат засобів праці фіксують одержані затрати по використаних засобах праці, які виражаються в нарахованій амортизації.

Зазначимо, що для нарахування амортизації доцільно використовувати Розрахунок амортизаційних відрахувань по основних засобах за станом на початок року. Цей розрахунок складають на початку року. В ньому вказують вартість наявних на початок року основних засобів, річну норму і суму амортизації, а також суму, що припадає з розрахунку на місяць.

На основні засоби, що надійшли в господарство або вибули з нього протягом року, складають Розрахунок амортизаційних відрахувань по основних засобах, що надійшли та що вибули. Щомісячно на підставі цих розрахунків складають Відомість (меморіальний ордер) нарахування амортизаційних відрахувань за місяць. Вона є підставою для запису амортизаційних відрахувань на об'єкти обліку [35].

Документи по обліку виходу продукції фіксують одержання, оприбуткування бурякоцукрової продукції.

Оприбуткування цукрових буряків доцільно вести у щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Їх заповнюють у розрізі закріплених за бригадою площ цукрових буряків. Пронумеровані бланки щоденників із зазначенням назви господарства видаються бригадиру виробничої бригади під розписку до початку збирання коренеплодів.

Щоденник складається в одному примірнику. В ньому записи проводять по кожному зважуванню із зазначенням дати, місця збирання врожаю, площі, з якої він зібраний, ваги і якості продукції, а також прізвища робітника, від якого надходить ця продукція. Правильність записів у щоденнику підтверджують своїми підписами працівники, які здають продукцію.

По закінченні робочого дня в документі підбиваються підсумки, які потім будуть використані для нарахування заробітної плати за виконану роботу [11].

У міру надходження від робітників, зайнятих на збиранні урожаю, продукція підлягає обов'язковому зважуванню.

Для збирання коренеплодів цукрових буряків в багатьох випадках застосовують комбайни, внаслідок чого продукція одержується з домішками землі. В щоденник надходження сільськогосподарської продукції масу коренеплодів слід записувати без цих домішок.

В ході дослідження ми визначили, що деякі особливості має оприбуткування коренеплодів, отриманих від вирощування маточних буряків. Часто такі коренеплоди на зиму закладають у траншеї в полі. Оскільки в польових умовах відсутня можливість їх зважування, то кількість коренеплодів та їх вагу встановлюють розрахунковим шляхом. Для цього траншеї відгороджують щитами висотою в один метр, а потім коренеплоди перераховуються і зважуються, про що складається акт кагатування маточних буряків. Потім по кожній траншеї виводиться середня кількість і вага коренеплодів на погонний метр та в цілому по траншеї. На підставі актів закагатовані маточні коренеплоди оприбутковуються із зазначенням ваги, а для оперативного контролю забезпечення запланованої площі висадками обліковується і їх кількість.

Окремо необхідно зупинитися на особливостях обліку врожаю цукрових буряків при укладенні договору між бурякосіючими господарствами та цукровими заводами.

До початку збирання коренеплодів цукрових буряків бухгалтерія господарства одержує від цукрового заводу Книжки накладних на здачу цукрових буряків і завчасно нумерує їх: кожна накладна в чотирьох примірниках, одночасно вказуючи назву господарства, його особовий рахунок, присвоєний цукровим заводом, номер бригади, що вирощує цукрові буряки, прізвища та ініціали бригадира та ланкових. Оформлені таким чином накладні перед збиранням цукрових буряків вручають всім ланковим – кожній по 2-3 книжки. При відправленні навантаженого цукровими буряками автомобіля ланкові заповнюють накладні в чотирьох примірниках, де вказують прізвище водія, його номер, марку, вантажопідйомність. Заповнені примірники накладних передають працівникам, які супроводжують машини. Навантажені автомобілі зважують на автомобільній вазі, де вагар проставляє вагу в колонках «Брутто», «Тара» і «Нетто» [48].

На цукровому заводі перевіряють вагу, кондиційність буряків, приймають, роблять відповідні відмітки у накладній і два її примірники повертають господарству. Ці примірники передають ланковим.

В свою чергу ланкові щоденно передають оформлені накладні бригадирам, а останні – в бухгалтерію не пізніше наступного ранку.

Одному з працівників бухгалтерії доручають збір накладних і проведення необхідних записів на особових рахунках, відкритих на кожну ланку. Ці особові рахунки одночасно являють собою нагромаджувальні відомості для звірок з даними цукрового заводу та для записів по книгах бухгалтерського обліку.

Цукровий завод щоденно на основі квитанцій, що виписують ланкові, складає зведену приймальну квитанцію на всі цукрові буряки, прийняті за день від господарства.

Важливим резервом забезпечення худоби кормами є гичка цукрових буряків. Її використовують на годівлю тваринам у свіжому (зелена маса) і засилосованому видах. Як показує досвід, більш раціонально гичку використовувати у вигляді силосу, бо в час збирання цукрових буряків є достатня кількість інших зелених кормів і пасовища [53].

Для підвозу гички до місць силосування в кожній бригаді виділяють певну кількість машин. Силос закладають біля тваринницьких приміщень в ямах і траншеях. Об'єм цих силосних споруд заздалегідь відомий. Кожен автомобіль з гичкою зважують, реєструють і гичку підвозять до силосних траншей. Після 15-30 днів, коли силосна маса осяде, встановлюють вагу одного кубічного метра силосу.

Як показують дослідження, первинний облік заготовлених кормів здійснюється за Актом на приймання грубих і соковитих кормів. В документі вказують об'єм кожної траншеї (ями), вагу зеленої маси (гички) при закладанні та готового силосу. По цих актах силос оприбутковують і передають на зберігання матеріально-відповідальним особам.

Корми необхідно приймати в такому стані, який забезпечував би зберігання їх взимку без втрат.

Приймаючи заготовлені корми, необхідно біля кожної силосної ями, траншеї та інших сховищ встановити покажчики із зазначенням номера, часу укладання, об'єму, ваги кормів та якою бригадою вони заготовлені.

Браковані коренеплоди слід оприбутковувати на підставі щоденника надходження сільськогосподарської продукції та накладних (внутрішньогосподарського призначення).

Дані первинних документів про кількість одержаного урожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюються у зведених документах (відомостях руху, журналах вагаря, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку [71].

Перш за все необхідно відмітити, що первинні документи в бурякоцукровій галузі заповнюються не належним чином. Деякі реквізити первинних документів вказані з неточностями, неповністю або ж неправильно. Бувають випадки, що у первинних документах немає заповнених обов'язкових реквізитів, що свідчить про те, що даний документ не має сили й доказовості.

Ще однією проблемою при виробництві цукрових буряків є те, що в більшості випадків в господарстві не проводиться зважування буряків і не можливо визначити кількісні, а також якісні показники.

При збиранні врожаю цукрові буряки не оприбутковуються одразу, коли проводиться операція або ж коли вона тільки завершиться, що суперечить вимогам складання первинних документів, які зазначені у Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [32].

Сільськогосподарські підприємства здають цукрові буряки на бурякоприймальні пункти або заводи, де визначають їх якісні показники, а саме: фізичну масу, забрудненість та цукристість, а потім заднім числом проводиться оприбуткування коренеплодів. Неможливість визначення кількісних та якісних показників безпосередньо в господарстві призводить до того, що заводи диктують свою позицію, що спричиняє нерівноправні відносини [10].

Ми вважаємо, що єдиним способом удосконалення документування є скорочення і спрощення первинної документації. Але і в спрощених документах при оприбуткуванні цукрових буряків слід зазначати кількісні та

якісні показники зібраних коренеплодів. Тому що, як відомо, для забезпечення управління виробництва потрібна якісна інформація, що вимагає якісного оформлення документів з достатньою кількістю показників.

Кожна партія цукрових буряків, що надійшла на бурякоприймальний пункт при цукровому заводі від постачальника у супроводі товарно-транспортних накладних, приймається матеріально відповідальною особою по кількості, що встановлена на справних вагах, в присутності представника, що доставив цукровий буряк, і за якістю, що контролюється сировинною лабораторією цукрового заводу.

При надходженні цукрових буряків вагар або матеріально-відповідальна особа отримує від водія, що доставив коренеплоди, всі екземпляри товарно-транспортних накладних, що є у нього, і після зважування транспортного засобу з вантажем заносить в первинні документи необхідні дані. Відповідні відмітки про приймання цукрових буряків від постачальників робляться в товарно-транспортних накладних типової форми ТТН-1 [10].

При прийманні цукрових буряків на бурякопункті при цукровому заводі за умови забезпечення його всім необхідним обладнанням доцільно використовувати розроблений нами документ – Реєстр оприбуткування цукрових буряків на бурякопункті. В даному документі зазначається: назва бурякопункту, від кого прийнято цукрові буряки, вага (брутто, тара, нетто), відсоток забрудненості, забрудненість в кг., чиста вага, цукристість буряків, цукру в буряку в кг, коефіцієнт перерахунку, залікова вага, ціна буряків, сума ПДВ і загальна сума.

Чиста вага визначається як різниця між фізичною вагою (нетто) і забрудненістю в кг. Кількість цукру в буряках визначається від чистої ваги як добуток чистої ваги на відсоток цукристості. Коефіцієнт перерахунку визначається як відношення фактичної цукристості до прийнятої базисної цукристості (16%). Залікова вага дорівнює добутку чистої ваги на коефіцієнт перерахунку [11, 30].

При надходженні цукрових буряків складається акт на відбір проби цукрового буряку і лабораторний аналіз вмісту зеленої маси і гнилі на бурякопункті на підставі відібраної проби і проведеного аналізу на

некондиційність цукрових буряків. Акт заповнюється лаборантом сировинної лабораторії цукрового заводу в двох екземплярах (давальнокові і приймальному пункту). Підписується представником постачальника, інженером-хіміком по сировині цукрового заводу і лаборантом сировинної лабораторії цукрового заводу. Результати аналізу розповсюджуються на партію, що перевіряється. Згідно даному акту буряк не допускається до приймання за фактом невідповідності. У акті вказуються склад комісії, що проводить відбір проби, прізвище і ініціали представника постачальника, найменування господарства, район, а також найменування і номер супровідного документа, на підставі якого проводиться приймання цукрових буряків. У табличній частині Акта вказуються результати аналізу: номер автомашини, з якої взята проба цукрового буряку, вага проби цукрового буряку до її очищення і після в грамах, а також результати проведеного аналізу: зелена маса в грамах, у відсотках, відсоток гнилі. На підставі проведеного аналізу складається висновок про якість цукрового буряку.

При формуванні кагатів і при здаванні буряків в переробку проводиться аналіз масових проб цукрових буряків, відібраних з кагатів, результати яких вносяться до етикетки. В даному документі вказуються номери кагату, з яких взята проба, число коренеплодів у штуках для проби, маса проби в грамах, дата проведення аналізу і загальна маса проби в грамах. Всі показники якості виражаються у відсотках або в грамах. Етикетка заповнюється лаборантом сировинної лабораторії цукрового заводу.

З бурякопункту вивозяться транспортом коренеплоди на цукровий завод. На бурякопункті для списання цукрових буряків і цукру в ньому на виробництво складається акт про кількість переданого і переробленого цукрового буряку і цукру в ньому. Акт складається в двох екземплярах, один з яких залишається на бурякоприймальному пункті, інший передається в бухгалтерію цукрового заводу. Підписується головним інженером, заступником керівника по сировині, головним технологом, головним бухгалтером заводу і начальником бурякоприймального пункту. В акті вказується рух (надходження, передача в переробку, кількість переробленої сировини, втрати) буряку і цукру в тоннах.

При прийманні транспорту з цукровим буряком, що надійшов з бурякопункту, на заводі зважують автомобіль з вантажем і записують вагу в товарно-транспортну накладну, потім розвантажують і зважують порожній автомобіль і записують в накладну вагу порожнього транспорту. Дані зважувань записуються в супровідному реєстрі [31].

Нами досліджено порядок заповнення основних документів, які використовуються при надходженні цукрових буряків на завод. Досліджені документи узагальнені в документальному забезпеченні інтегрованого циклу виробництва у бурякоцукровому підкомплексі (рис. 3.3), яке дозволить прослідкувати рух кожного документа, починаючи від вирощування цукрових буряків і закінчуючи процесом реалізації цукру.

Так, при надходженні цукрових буряків на завод для реєстрації автотранспорту, що надходить, контролер-реєстратор цукрового заводу має виписати відомість реєстрації автотранспорту, де вказуються постачальники цукрових буряків, номер супровідного документа і номер автомашини і виводиться кількість автомашин за зміну і за день [48].

При надходженні цукрових буряків на завод в бухгалтерії цукрового заводу слід заповнювати розрахунок за прийнятий цукровий буряк на підставі інформації супровідних документів. В даному документі вказуються найменування бурякопункту, місце розташування (район і область), в розділі «Реєстр ТТН-1 на прийнятий буряк»: номер по порядку, номер ТТН-1, вид доставки, номер автомобіля, що доставив вантаж, прізвище водія, номер кагату укладання цукрових буряків, показники якості у відсотках цукрових буряків, що надійшли, вага в тоннах. На підставі вказаних даних розраховується вартість отриманого цукрового буряку з урахуванням податку на додану вартість в гривнях. У розділі «За зданий буряк нараховано» вказуються види доплат, знижок і їх сума в гривнях [10].

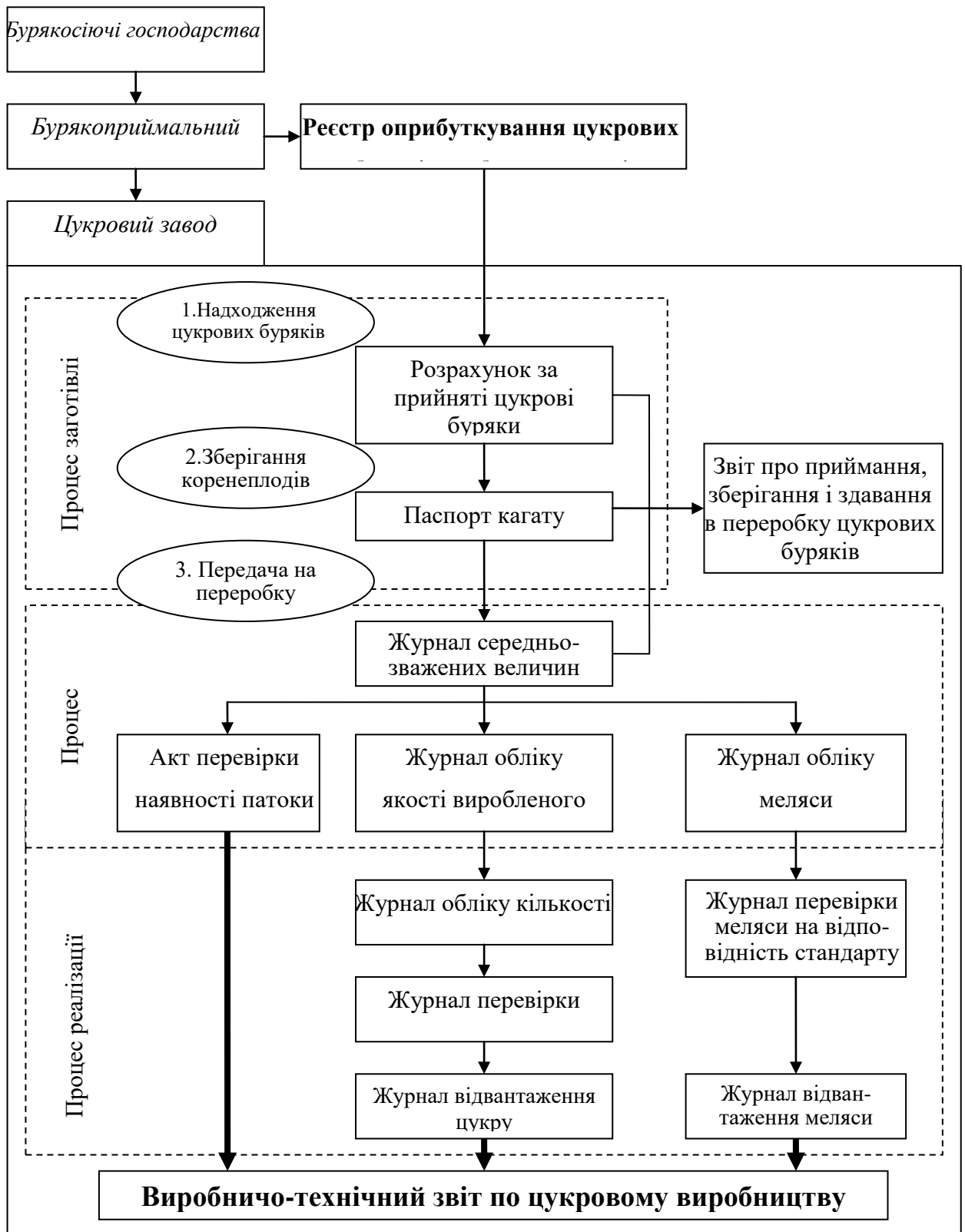


Рис. 3.3 Порядок документального забезпечення інтегрованого циклу виробництва у бурякоцукровому підкомплексі

При зберіганні цукрових буряків, які мають йти на переробку доцільно заповнювати паспорт кагату. В нього вносяться фактичні дані по кожному

кагату, що укладається. Втрати бурякомаси і цукру, визначені по кожному кагату, використовуються для відображення результатів зберігання цукрового буряку. Розділ 1 «Загальні відомості» містить дані про час закладки, розмір кагату, матеріали і способи, вживані для дезинфекції, накриття кагату, найменування матеріалу, яким накривається кагат, схема вентилявання (поздовжня або поперечна), тип вентилявання і так далі. Розділ 2 «Якість буряку при укладанні» включає: номер і дату відбору проби для проведення аналізу, кількість коренеплодів і масу проби, процентний вміст коренеплодів в пробі, показники, що характеризують вміст гнилі і цукристість. У розділі 3 «Облік маси по сіткових пробах» вказуються показники, що характеризують взяті проби і результати досліджень. У розділі 4 «Температура в кагаті і зовнішнього повітря» вказуються середня, максимальна і мінімальна температура кагату, середньодобова температура повітря щодаки по місяцях. В розділі 5 «Якість буряку при здачі кагату» на підставі відібраної проби виводяться якісні і кількісні характеристики. В розділі 6 «Характеристика зберігання кагату» зазначається вибір осередків ураження буряку, характеристика кагату по промерзлості, додаткові зауваження, що характеризують стан буряку. У розділі 7 «Результати зберігання» в кількісному (у тоннах) і процентному виразі відображають рух цукрових буряків у кагаті і цукристість. Крім того, в даному документі проводиться розрахунок економії цукру з урахуванням втрат, а також виводяться підсумкові результати зберігання буряку при зачистці кагату.

Відомості про приймання, зберігання і здачу буряку в переробку потрібно фіксувати в завершальному звіті про приймання, зберігання і здавання в переробку цукрових буряків. Дані цього документа використовуються для аналізу роботи заводу по прийманню, зберіганню і здачі буряку в переробку [71]. У розділі «Кількість і якість прийнятого, укладеного на зберігання буряку» відображається за бурякопунктами кількість прийнятого буряку в тоннах, забрудненість і цукристість, кількість прийнятого цукру, середня маса коренеплоду в тоннах, а також якісні показники коренеплодів. В розділі «Кількість і якість буряку, переданого в переробку» відображається по бурякопунктам кількість переданого буряку в переробку в тоннах і його якісні

показники. Розділ 3 «Баланс буряку і цукру» містить інформацію про кількість буряку, що надійшов, і цукру за бурякопунктами, передачі буряку і цукру, залишках і об'ємах і результатах переробки, а також дані про нормативні втрати, недостачі і надлишки. Розділ 4 «Результати зберігання буряку і цукру в кагатах» включає дані по бурякопунктах про кількість укладеного в кагати буряку і цукру, переданих з кагатів, середньої тривалості зберігання за добу і втратах: нормативних, фактичних. Розділ 5 «Заходи щодо зберігання буряку» містить інформацію по бурякопунктах і категоріях буряку про кількість буряку, укладеного на зберігання, заходи щодо зберігання. Розділ 6 «Робота сировинних лабораторій» включає дані, що характеризують об'єми вироблених досліджень якості цукрового буряку.

Дані по датах і змінах про кількість переробленого буряку, масовій частці сахарози в стружці, падінні поляризації, втратах цукру, аналізі меляси й інших показниках (введено цукру в завод, зважено меляси, вироблено білого цукру) відбиваються в журналі середньозважених величин [71].

Технологом та іншими працівниками виробничої лабораторії цукрового заводу слід заповнювати журнал обліку якості виробленого цукру. Дані про колір і вологість цукру, а також про його органолептичні показники заповнюються на певну дату. Дані використовуються для аналізу роботи підприємства за якістю продукції, що випускається, для складання статистичної звітності, для складання зведених остаточних виробничо-технологічних показників.

Завідуючим пакувальним відділенням заводу доцільно вести журнал обліку кількості упакованого цукру. Даний документ служить для обліку показників лічильників кількості мішків з цукром, є підставою для складання бухгалтерської відомості обліку кількості упакованого і переданого на склад цукру [24].

Для визначення відхилення фактичної маси мішка з цукром від стандартної призначений журнал перевірки стандартної ваги. Журнал складається вагарем, який вказує номер ярлика, стандартну вагу мішка з цукром, фактичну вагу мішка з цукром, розрахунок відхилення, а для

здійснення контролю така ж форма складається у виробничій лабораторії, де вказуються відхилення у вазі по кожному мішку.

Показники лічильників на початок і кінець зміни і визначення маси м'яса за зміну потрібно фіксувати в журналі обліку м'яса, що поступає з виробництва. Дані про кількість зваженої (отриманої з виробництва) м'яса, а також показники якості позмінно треба вносити до журналу середньозважених величин, і вони є першоджерелом для заповнення бухгалтерської форми по оприбуткуванню м'яса, отриманої з виробництва.

Для відображення результатів лабораторних досліджень якості м'яса слід оформляти журнал перевірки м'яса на відповідність стандарту. В даному документі приводяться дата проведення аналізу і всі показники якості по м'ясі [48].

Загальна вага патоки, встановлена перевіркою фактично і за даними бухгалтерського обліку, розраховане відхилення, показники патоки, що характеризують її якість, доцільно відображати в акті перевірки наявності патоки в резервуарах.

В лабораторії заводу необхідно вести журнал відвантаження цукру, який призначений для фіксації показників якості кожної партії відвантаженого або виданого споживачам цукру. Показники якості визначаються в середній пробі цукру, що відвантажується або видається, відібраної і проаналізованої відповідно до вимог. Дані використовуються для перевірки обґрунтованості претензій у випадку надходження їх від споживачів [77].

У виробничій лабораторії цукрового заводу повинен вестися журнал відвантаження м'яса. Журнал призначений для фіксації показників якості кожної партії відвантаженої або виданої споживачам м'яса. Показники якості визначаються в середній пробі відвантаженої (виданої) м'яса, відібраної і проаналізованої відповідно до вимог стандарту. Дані використовуються для повторної перевірки обґрунтованості претензій у разі надходження їх від споживачів. Крім того, по кожній відвантаженій партії м'яса підраховується кількість сухих речовин і цукру. Кількість відвантаженої і виданої м'яса, а також кількість сухих речовин і цукру в ній підсумовується з наростаючим підсумком.

Кількість переробленого цукрового буряку за добу, вихід жому, вміст сухих речовин в жомі і кількість жому, що належить оприбуткуванню, слід вказувати в акті на оприбуткування свіжого жому з виробництва [71].

В лабораторії заводу має оформлятися журнал відвантаження сушеного жому, який призначений для фіксації показників якості кожної партії відвантаженого споживачам жому.

За підсумками роботи цукрового заводу головним технологом доцільно складати остаточний виробничо-технічний звіт по цукровому виробництву, який містить дані по обліку прийнятого цукрового буряку, цукру в ньому, втрат при прийманні, транспортуванні, показники роботи заводу, звіт лабораторії, технологічні показники роботи цукрового заводу, продуктивність, простої і інші показники.

Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту відіграє важливу роль в функціонуванні системи управління підприємством, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів та реагуючи на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, саме тому я приділила велике значення цьому питанні перебуваючи на підприємстві та досліджуючи його.

Обліково-аналітична система – це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового і управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації [23]. Тому обліково-аналітична система виконує збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікрорівнях. Система обліково-аналітичного забезпечення є складовою загальної системи управління. Її суть полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, виконання оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів для формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Загальну методологію і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюють для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі [23].

Основними завданнями обліково-аналітичної системи підприємства «Агрон» є:

- аналіз діяльності підприємства за вказаними напрямками;
- облік господарських операцій за цільовими напрямками на базі бухгалтерського обліку з додаванням не фінансових показників;
- контроль за використанням матеріальних та нематеріальних ресурсів, за правильним відображенням усіх господарських операцій на етапах планування, обліку та за достовірністю аналітичних даних;
- планування діяльності підприємства, зокрема господарських операцій; видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової, податкової; центрів відповідальності та підприємства загалом;
- формування аналітичних бюджетів як джерел акумулювання планової, облікової та аналітичної інформації.

Поглиблено дослідивши облікову систему ПП «Агрон» можна відмітити, що виконання вище зазначених завдань можливе за допомогою відповідного інформаційного забезпечення. ПП «Агрон» використовує в своїй діяльності 1 С «Бухгалтерія» 8.2. Проте під час мого перебування на ньому, я ознайомила бухгалтерів ще з однією новинкою цієї програми, а саме 1 С «Бухгалтерський облік для с/г підприємств», що значно полегшить роботу бухгалтерів. Можна відзначити, що головний бухгалтер підприємства відмітив цю програму, яка зацікавила його своєю функціональністю. Тому в майбутньому цілком поживно, що ПП «Агрон» буде використовувати саме це програмне забезпечення, чим модернізує та покращить якість обліково-аналітичної інформації в тисячі разів. Оцінювання та аналіз поточного і прогнозованого фінансового стану підприємства, вибір найкращої стратегії його розвитку, для розроблення інвестиційних проектів і бізнес-планів, ефективне управління маркетинговою діяльністю все це покращить програмне забезпечення 1С «Бухгалтерський облік для с/г підприємств».

Адже ключову позицію в інформаційній системі займає система обробки даних. Спочатку дані вводяться в інформаційну систему. Потім вони проходять

трансформацію, або процес, що передбачає різні форми маніпулювання даними і аналізу (такі як класифікація, сортування, підрахунок, підсумки), які трансформують дані в інформацію [90].

Позитивним моментом аналітичної діяльності ПП «Агрон» потрібно відзначити ведення бухгалтерами та аналітиками стратегічного обліку.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково – аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання в цілому та в розрізі окремих стратегічних господарських центрів відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної стратегії [11]. ПП «Агрон» незважаючи на невеликі масштаби розширюється та міцніє та йде поряд з європейськими стандартами та технологіями, а стратегічний облік тільки сприяє цьому. Це свідчить про те, що ПП «Агрон» очолюють висококваліфіковані керівники та працює не менш кваліфікований персонал, який понад усе цінує якість продукції, яку виготовляє. Потрібно відзначити, що такий підхід – європейський і спрямований на довготривале існування на аграрному ринку не лише України, а й світу.

Обліково-аналітичне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем [90], тому ПП «Агрон» щодня контролює усі господарські операції та дії і докладає багато зусиль, щоб покращити та модернізувати інформаційне середовище всього виробничого процесу та реалізації продукції.

Висновки до розділу 3

1. Зростання ефективності бурякоцукрового виробництва передбачає: впровадження високопродуктивних сортів і гібридів цукрових буряків вітчизняної селекції; перехід на інтенсивні технології виробництва буряків переважно на базі використання вітчизняних технічних засобів; внесення добрив відповідно до потреб забезпечення планової врожайності; зменшення втрат коренеплодів при збиранні і транспортуванні; перехід на нові технології зберігання і первинної переробки буряків; удосконалення взаєморозрахунків між постачальниками буряків і заводами з урахуванням запропонованого в роботі комплексного коефіцієнта якості; технічне переозброєння всього підкомплексу.

2. Сучасна аграрна політика спрямована на підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків на основі вдосконалення економічних відносин між галузями в системі агропромислового комплексу. Це передбачає насамперед створення системи цін на продукцію агропромислового комплексу, яка б орієнтувала всі його ланки на високі кінцеві результати і створювала умови для роботи сільськогосподарських та переробних підприємств на принципах господарського розрахунку і самофінансування.

3. Збільшення виробництва цукрових буряків в ПП «Агрон» моливе завдяки розробки раціональної видової структури посівів, впровадженню інтенсивних технологій оброблення цукрових буряків, сутність яких полягає у повному використанні матеріальних ресурсів сільськогосподарського виробництва, досягнень науки та техніки. Особливе значення при цьому мають активізація родючості, використання більш високих норм добрив для створення сприятливого режиму захисту рослин від шкідників, хвороб, бур'янів; потрібний біологічний контроль за станом рослин.

4. Важлива роль у впровадженні інтенсивних технологій належить інтенсивному використанню техніки. Спеціалісту сільського господарства поряд з агротехнічними вимогами потрібно знати способи налагодження та регулювання машин на оптимальні рівні роботи в залежності від конкретних

умов. Необхідні знання основ виробничої експлуатації МТП, так як правильне використання сільськогосподарської техніки дозволяє значно збільшити продуктивність машин, виконувати польові роботи в оптимальні строки з високою якістю і отримувати гарантований урожай цукрових буряків з мінімальними витратами праці та засобів. Звичайно запропоновані заходи в значній мірі залежать від інвестиційної політики держави, але і в не менш значній мірі залежать від самих працівників підприємства.

РОЗДІЛ 4.

ОХОРОНА ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «АГРОН»

Праця посідає головну роль у забезпеченні добробуту людей. Відповідно до положення Міжнародної Організації Праці, гідна праця - єдине комплексне поняття, яке включає в себе найважливіші якісні характеристики доцільної діяльності людини: справедливу винагороду, нормальні умови функціонування, адекватний соціальний захист працівника, відсутність дискримінації та переслідувань на робочому місці, можливість реалізувати свої права і свободу [85]. Таким чином, далеко не будь-яка робота, з точки зору МОП, здатна позбавити людину бідності і дозволяє їй реалізувати особисті устремління.

Проблеми формування гідної праці в сучасних умовах розглянуті такими вченими, як Д. Богиня, Н. Лук'янченко, О. Мовчан, А. Молчанов, М. Маковецький, Є. Суїменко, М. Дейлі, В. Роїк, У. Бек та ін.

За результатами соціологічних досліджень «Українське суспільство: моніторинг - 2000 р.», які щорічно проводяться Інститутом соціології НАН України, визначено, що більша частина населення проводить більше третини свідомого життя на робочому місці. Яке воно це місце? Як домогтися, щоб воно було комфортним і безпечним? На ці питання покликана відповісти охорона праці, тобто та сфера діяльності, яка, за визначенням МОП, спрямована на досягнення й підтримання високого рівня фізичного, психічного та соціального благополуччя працівників усіх професій [3].

У політиці МОП в галузі охорони праці відображено три основні принципи, які становлять основу міжнародних стандартів:

- праця має здійснюватися в умовах здорового і безпечного виробничого середовища;
- умови праці не повинні завдавати шкоди здоров'ю працівника і принижувати його людську гідність;
- праця повинна надавати реальну можливість для розвитку особистості, самореалізації та служіння суспільству [81].

Ідеальне визначення охорони праці та всі три принципи її організації мають повністю реалізовуватися в кожній окремо взятій країні, на окремому підприємстві, на кожній виробничій дільниці. Найважливішим критерієм оцінки охорони праці має виступати система доходів працездатного населення, що формуються у виробничій сфері та зокрема в виробничій сфері сільськогосподарських підприємств.

В Україні прийнято закон прямої дії «Про охорону праці», який регламентує захист конституційного права працівників на безпечні умови праці. Створена законодавча база захищеності життя і здоров'я працівників. Законодавство України про охорону праці складається із загальних законів України та спеціальних законодавчих актів. Загальними законами України, що визначають основні положення з охорони праці є Конституція України, Закон України «Про охорону праці», Кодекс законів про працю (КЗпП), Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» [85].

Крім загальних законів України, правові відносини у сфері охорони праці регулюються спеціальними законодавчими актами, указами і розпорядженнями Президента України, рішеннями уряду України, нормативними актами міністерств та інших центральних органів державної виконавчої влади. Сьогодні проводиться значна робота з питань вдосконалення законодавчої бази з питань охорони праці, адаптації українського законодавства з охорони праці до вимог Європейського Союзу. Актуальність даного питання визначається тим, що на сьогодні в Україні складається дуже небезпечна ситуація в питаннях охорони праці, життя та здоров'я людини. Велика кількість законів залишається на папері і не працюють [81].

Значна кількість працівників не мають офіційного оформлення, що призводить до втрати можливості законного захисту їх прав.

Законодавчі акти, що регулюють охорону праці. Законодавство України про охорону праці складається із загальних законів України та спеціальних

—колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог щодо охорони праці;

—забезпечує належне утримання будівель і споруд, виробничого обладнання та устаткування, моніторинг за їх технічним станом - організовує пропаганду безпечних методів праці та співробітництво з працівниками у галузі охорони праці [85].

У разі виникнення на підприємстві надзвичайних ситуацій і нещасних випадків, власник зобов'язаний вжити термінових заходів для допомоги потерпілим, залучити при необхідності професійні аварійно-рятувальні формування. Робітник повинен також чітко дотримуватись різних технічних вимог щодо виконання певного ряду робіт. Особливо працюючи з важкою технікою, оскільки від цього залежить не тільки безпека працюючого а й інших робітників. [3].

Досліджуючи охорону праці на ПП «Агрон» можна відмітити те, що господарство застосовує ряд таких Інструкцій з охорони праці, як [64]:

- Інструкція з охорони праці для машиніста трактора (тракториста);
- Інструкція з охорони праці під час використання ручних робіт у рослинництві;
- Інструкція з охорони праці під час виконання робіт із пестицидами та агрохімікатами;
- Інструкція з охорони праці для машиніста комбайна;

До вище відзначеного можна додати, що ПП «Агрон» розробило такі документи, як:

- НАКАЗ ПРО СТВОРЕННЯ СЛУЖБИ ОХОРОНИ ПРАЦІ
- НАКАЗ „ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ГРАФІКА ПЕРЕВІРКИ СТАНУ УМОВ ТА БЕЗПЕКИ ПРАЦІ У СТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛАХ ”
- НАКАЗ„ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ГРАФІКА ПРОВЕДЕННЯ ПЕРІОДИЧНИХ МЕДИЧНИХ ОГЛЯДІВ ПРАЦІВНИКІВ ”
- НАКАЗ ПРО ПРИМІЩЕННЯ

- ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПОРЯДОК ВИКОНАННЯ РОБІТ ІЗ ПІДВИЩЕНОЮ НЕБЕЗПЕКОЮ.
- ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПОРЯДОК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАЦІВНИКІВ СПЕЦІАЛЬНИМ ОДЯГОМ, СПЕЦІАЛЬНИМ ВЗУТТЯМ І ІНШИМИ ЗАСОБАМИ ІНДИВІДУАЛЬНОГО ЗАХИСТУ
- ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ІНСТРУКТАЖІВ ІЗ ПИТАНЬ ОХОРОНИ ПРАЦІ
- ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ІНСТРУКТАЖІВ ІЗ ПИТАНЬ ПОЖЕЖНОЇ БЕЗПЕКИ
- ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ІНСТРУКЦІЙ З ПИТАНЬ ОХОРОНИ ПРАЦІ
- ЖУРНАЛ ОБЛІКУ ВИДАЧІ ІНСТРУКЦІЙ З ПИТАНЬ ОХОРОНИ ПРАЦІ
- ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ПОТЕРПІЛИХ ВІД НЕЩАСНИХ
- АКТ ПРО НЕЩАСНІ ВИПАДКИ НА ВИРОБНИЦТВІ ФОРМА Н-1
- АКТ РОЗСЛІДУВАННЯ НЕЩАСНИХ ВИПАДКІВ НА ВИРОБНИЦТВІ ФОРМА Н-5
- ОБЛІК ВИТРАТ НА ОХОРОНУ ПРАЦІ
- КОШТОРИС
- УМОВИ БЕЗПЕЧНОЇ РОБОТИ
- БУДІВЕЛЬНІ НОРМИ КОНДЕЦІЮВАННЯ
- ОХОРАНА ПРАЦІ ПРИ РОБОТІ НА КОМП'ЮТЕРАХ
- НОРМИ ОСВІТЛЕННОСТІ

Особлива увага на ПП «Агрон» приділяється створенню для працівників безпечних умов праці на виробничих об'єктах. Робота в цьому напрямку ведеться постійно і строго відповідно до вимог законодавства. При цьому найважливішою складовою системи управління безпекою праці є атестація робочих місць, від якості проведення якої, в кінцевому підсумку, залежить не тільки здоров'я працівника, але і його заробітна плата, доплати та пенсії.

Керівництво ПП «Агрон» практикує проведення для працівників інструктажів з питань охорони праці, деколи застосовує повторний інструктаж, якщо цього потребує ситуація, переважно це відбувається під час збору врожаю відмітило керівництво підприємства.

Отже, ПП «Агрон» для того, щоб створити необхідні та безпечні умови праці на підприємстві керується такими засобами, а саме:

- ПП «Агрон» створило на базі підприємства службу з охорони праці, адже кількість працівників перевищує 50 осіб, про що йдеться в ст. 15 Закону України «Про охорону праці»;
- ПП «Агрон» розробило відповідні положення та інструкції та інші акти з охорони праці;
- ПП «Агрон» організовано практикує інструктажі з охорони праці;
- ПП «Агрон» забезпечує навчання та перевірку знань з охорони праці, адже підприємство вважає обов'язковим знання правил охорони праці, що забезпечує продуктивність, організованість та безпеку його працівників;
- ПП «Агрон» забезпечує проведення медичних оглядів працівників;
- ПП «Агрон» забезпечує працівників засобами індивідуального захисту (милом, молоком, солоною водою та ін.);
- ПП «Агрон» проводить атестацію робочих місць;
- ПП «Агрон» згідно ст. 22 «Закону про охорону праці» при потребі організовує розслідування та веде облік нещасних випадків.

ПП «Агрон» вдосконалює заходи, що до безпеки праці працівників та зокрема безпеки жінок, неповнолітніх та інвалідів.

Висновки до розділу 4

1. Охорона праці - це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних і лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження здоров'я і працездатності людини в процесі праці. Головний об'єкт охорони праці - це людина в процесі праці, виробниче середовище, організація праці на виробництві. Основна мета охорони праці - це створення здорових і безпечних умов праці.

2. Стосовно недоліків нормативно-правової бази України з питань охорони праці слід зазначити, що більшу частину нормативно-правових актів

необхідно переглянути. Застарілі норми, які не відповідають вимогам часу слід замінити, враховуючи сучасні наукові та технічні розробки у галузі безпеки праці.

3. Настав час створення спеціальних програм на радіо і телебаченні, які б застерігали працюючих від необачних дій прививали їм повагу до чинних норм та правил безпеки, змушували б критично оцінювати свою поведінку в процесі трудової діяльності. Всі програми щодо підвищення рівня правової інформаційно-роз'яснювальної роботи з охорони праці повинні достатньо фінансуватися. Лише так можна виховати свідому поведінку як керівників так і працівників багатьох сільськогосподарських підприємств області, щодо створення і піклування про безпечні виробничі та побутові умови.

4. З вивчення стану охорони праці на ПП «Агрон» можна зробити наступний висновок, що робота з питань охорони праці планується і організовується згідно з річним комплексним планом робіт з охорони праці для всіх служб і підрозділів з графіком їх виконання, крім організаційних заходів (профілактична робота).

5. Працівники ПП «Агрон» згідно з існуючими нормами в повному обсязі забезпечені спецодягом та спецвзуттям, нормативно-правовими актами з охорони праці та інструкціями з охорони праці. Первинні та періодичні медичні та наркологічні огляди працівників проводяться своєчасно.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення проблеми, виявлене в науково-практичному обґрунтуванні системи обліку і контролю виробничих витрат, що дає змогу подати наступні рекомендації і пропозиції.

1. Дослідження показали, що методологія й організація обліку і контролю витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, а отже і системи управлінського обліку витрат, суттєво залежать від організаційно-технологічних особливостей основного виробництва, оскільки на стадії виробництва найбільш чітко відображена специфіка галузі.

2. Важливе завдання системи управління витратами бурякосіючих господарств – раціональна їх класифікація. У роботі запропоновано витрати підприємств досліджуваної галузі класифікувати за такими напрямками: видами продукції, статтями витрат, стадіями технологічного процесу, ступенем регульованості, центрами відповідальності, динамікою витрат відносно обсягу випуску. Це сприятиме отриманню якіснішої аналітичної інформації, а в результаті – підвищенню ефективності виробництва. На основі удосконаленої класифікації витрат розроблено номенклатуру статей витрат, яку доцільно використовувати у практиці облікової роботи бурякосіючих господарств.

3. У роботі доведено, що поліпшення інформаційного забезпечення управління витратами виробництва досягають за допомогою організації обліку витрат за центрами відповідальності, тобто встановлення відповідного взаємозв'язку витрат і доходів з діями конкретних осіб, відповідальних за певні витрати. У межах виробництва того чи іншого виду продукції бурякосіючих господарств автор рекомендує визначити місця виникнення витрат і центри відповідальності за окремими етапами виробничого процесу.

4. Аналіз формування витрат на оплату праці свідчить про необхідність уточнення переліку витрат, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Витрати на додаткову оплату праці (премії, винагороди, надбавки та доплати за нічні години, шкідливі умови праці, за керівництво

бригадою, оплата додаткових відпусток, матеріальна допомога тощо) слід включати до складу комплексних витрат.

5. Існує очевидна необхідність доповнення класу 2 чинного плану рахунків окремим синтетичним рахунком (або хоча б субрахунком) “Заготівля сільськогосподарської продукції”. Практична реалізація вищезазначеного дасть змогу не тільки отримати додаткову інформацію, а й підкреслити те, що в умовах функціонування повноцінної ринкової економіки процес придбання матеріальних ресурсів – такий же важливий процес, як і безпосередньо виробництво продукції. Такий порядок синтетичного обліку сировинних ресурсів дасть змогу формувати важливу інформацію про ефективність процесу заготівлі.

6. Економічний аналіз в цукроварінні потребує удосконалення: в першу чергу необхідним є розробка і впровадження базових моделей оперативного аналізу, що є важливим в умовах організаційної перебудови галузевого управління. На підставі дослідження галузевих особливостей розроблена і апробована базова модель інформаційного забезпечення управління витратами та собівартістю, що спрямована на підвищення ефективності обліку надходження та використання сировини.

7. У роботі запропоновано аналітичний облік витрат на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” вести у розрізі трьох груп: 1) витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, які безпосередньо пов’язані з технологічним процесом виробництва; 2) витрати на управління цехами; 3) витрати на господарське обслуговування цехів. Це дасть змогу застосовувати матричну модель, за допомогою якої можна встановити, де і під впливом яких центрів відповідальності утворюються групи і навіть окремі елементи загальновиробничих витрат, що в свою чергу, позитивно вплине на підвищення ефективності планування, контролю, аналізу і регулювання.

8. Рекомендовано у номенклатурі статей витрат виділити самостійну комплексну статтю «Витрати на природоохоронні заходи». До її складу варто включити амортизацію основних фондів, призначених для охорони

навколишнього середовища, витрати на їхнє утримання, витрати на рекультивацію земель, плату за природні ресурси (наприклад воду, відрахування на геологорозвідувальні роботи, а також податки і збори, стягнені з підприємств за користування землею, спорудами).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник / За ред. П. Т. Саблука та ін. Вип. 6. - К. : ІАЕ УААН, 2003. - 764 с.
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник.- 2-ге вид., доп. і переробл. / В. Г. Андрійчук. - К. : КНЕУ, 2004.- 624 с.
3. Артеменко О. Праця в пошані, якщо вона гідна / О. Артеменко // Дзеркало тижня. - 2007. - № 12. - С. 12.
4. Баканов М. Н., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 263 с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. — К, 2000.
6. Біоенергетична оцінка сільськогосподарського виробництва (Науково-методичне забезпечення) / [Ю. О. Тараріко, О. Ю. Несмашна, О. М. Бердніков та ін.]. - К. : Аграрна наука, 2005. - 200 с.
7. Бобов Геннадій Формування високоефективного цукробурякового виробництва у Черкаській області [Текст] / Геннадій Бобов // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 9, ч. 2. – С. 52-55.
8. Борщевський П. П. Регіональні агропромислові комплекси України / П. П. Борщевський та ін. - К., 1996. - 262 с.
9. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.-Житомир: ПП «Рута», 2002,-544с.
10. Бухгалтерський облік у сільському господарстві (за ред.. Бутинця Ф.Ф., Давидюк Т.В., Шигун М.М.) - Житомир. ПП «Рута», 2005.
11. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. За ред.. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
12. Вандяк Н. П. Конкурентоспроможність продукції цукробурякового виробництва і стратегія її підвищення : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук. / Н. П. Вандяк. - Харків, 2004. - 20 с.

13. Варченко О. М. Якість продукції як основний чинник забезпечення конкурентоспроможності бурякоцукрової галузі / О. М. Варченко // Вісник ЛАДУ. Сер. Економіка АПК. - 2003. - № 10(2). - С. 27-33.
14. Верба В.А. Підсистема управління розвитком на підприємстві: концептуальні засади створення і функціонування / В.А. Верба // Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право): Науковий журнал. – К.: Книжкове вид-во НАУ, 2009. - Вип. 1-2. – С.404 - 411.
15. Вітвицький В. В. Оптимізація затрат праці в цукробуряковому підкомплексі України в ринкових умовах / В. В. Вітвицький, Т. В. Шутюк // Економіка АПК.- 2001. - № 11. - С. 64-67.
16. Вовчак І.С. Інформаційні системи та комп'ютерні технології в менеджменті.-Тернопіль: Карт-Бланш, 2001.- 354с.
17. Волчек Р. ФЕА в управлении: Пер. с чеш. — М.: Экономика, 1986. — 175 с.
18. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
19. Герасимчук І. Облік господарських операцій з зерном у сільськогосподарських підприємствах. //Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2004.- №19.- с.2-5.
20. Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. – С.3-15.
21. Гореленко В. Л. Ефективність інтенсифікації у цукробуряковому виробництві / В. Л. Гореленко // Економіка АПК. - 2003. - № 5. - С. 85-88.
22. Горішна, Ю. Є. Регіональні особливості розвитку бурякоцукрового комплексу : [на прикладі Тернопільської області] [Текст] / Ю. Є. Горішна // Інноваційна економіка. – 2012. – № 7. – С. 140-143
23. Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 17–22.

24. Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2006. – 352 с.
25. Дусановський С. Організаційно-економічні основи відродження цукробурякового підкомплексу регіону [Текст] / С. Дусановський, Р. Баглей // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. – 2011. – Вип.16. – С. 16-19.
26. Дусановский С. Л. Свеклосахарный подкомплекс Подолья и резервы повышения его эффективности / С. Л. Дусановский. К. : Изд-во УСХА, 1990. - 162 с.
27. Економічний аналіз: Навч. посібник / За ред. М. Г. Чумаченка. — К.: КНЕУ, 2001. — 540 с.
28. Єранкін О.О. Маркетинг в АПК України в умовах глобалізації: монографія / О.О. Єранкін. — К.: КНЕУ, 2009. — 419 с.
29. Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П. Я. Хомина; М-во освіти і науки України. – К. : Професіонал, 2009. – 319 с.
30. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки. Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 456 с.
31. Загородній А. Г., Парник Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – К. Знання, 2007. – 550 с.
32. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996-XIV від 16.07.99 р. (зі змінами та доповненнями).
33. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями).
34. Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” № 320 від 17.12.1998 р. (зі змінами і доповненнями).
35. Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. Бухгалтерський облік в галузях економіки – К.: МАУП, 2005. – 968 с.

36. Зеркалов Д.В. За безопасный труд / Д.В. Зеркалов // Охрана труда. - 2008. - № 9. - С. 30.
37. Зигрій Ольга До питання ефективності виробництва цукрових буряків в інтегрованому бурякоцукровому виробництві : [виробництво цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області] [Текст] / Ольга Зигрій // Наука молода. Збірник наукових праць ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. Економічні науки. – 2008. – Вип. 10. – С. 11-14.
38. Інформаційні системи і технології в економіці/За ред. В.С. Пономаренка.- К.:Видавничий центр “Академія”, 2002.-544с.
39. Калініченко О. В. Методичні засади оцінки енергоємності виробництва цукрових буряків / О. В. Калініченко // Вісник Харківського національного аграрного університету: економіка АПК і природокористування. - Харків : ХНАУ, 2007. - Вип. 5. - С. 165-171.
40. Китайчук Т.Г. Проблеми синтетичного та аналітичного обліку запасів в аграрних формуваннях // Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.79-82
41. Ковалев А. И., Привалов В. П. Анализ финансового состояния предприятия. — 4-е изд. — М.: Центр экономики и маркетинга, 2000. — 207 с.
42. Коваленко Ю. С., Матвеев В. В., Охріменко І. В., Демченко О. В. Витратно-ціновий аналіз з використанням комп'ютерних технологій в управлінні аграрним підприємством в умовах ринку (рекомендації). — К.: ІАЕ УААН, 2003. — 87 с.
43. Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві: Навч.-метод. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 282 с.
44. Коденська М. Ю. Стан та формування економічного механізму розвитку цукробурякового виробництва / М. Ю. Коденська, Л. М. Пархоменко // Агроінком. - 2010. - № 1-3. - С. 18-20
45. Козак В. Г., Козак Г. Я. Аналіз фінансового стану акціонерного товариства. — К.: Аграр. наука, 2000. — 172 с.

46. Корнелюк В. Економічна ефективність виробництва цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах / В. Корнелюк // Вісник ЛДАУ. Сер. Економіка АПК. - 2005. - № 12. - С. 332-339.
47. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посібник. — К.: Знання, 2001. — 378 с.
48. Кухарський М.А., Гулик В.Р. Облік продукції сільськогосподарського виробництва // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2005 - №8.
49. Лайко П. А. Формування системи інтеграційних відносин підприємств цукробурякового підкомплексу / П.А. Лайко, І.І. Довженко. - К. : ННЦ ІАЕ, 2005. - 164 с.
50. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. Монографія. — К.: КНЕУ, 2001. — 387 с.
51. Лехман С.Д. і ін. Довідник з охорони праці в сільському господарстві.- К.: Урожай, 1990.- 452 с.
52. Мальцева М.М. Удосконалення організації обліку товарних запасів підприємства // Управління розвитком. – 2011. - №7(104). – С.31-33.
53. Марени Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник./ За ред.. В.Я. Амбро сова – К.: ВД «Професіонал», 2005 – 896 с.
54. Матвієць С. Облік і продаж продукції підсобного сільськогосподарського виробництва промислового підприємства // Баланс – 1999 - №42.
55. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики від 2 липня 2001 р. №189.
56. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики від 18 травня 2001 р. №132.
57. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його вдосконалення // www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_5/99.pdf

58. Мочерний С. В. До концепції соціально-економічного розвитку України / С. В. Мочерний // Економіка України. - 1996. - № 6. - С. 44-54
59. Наконечний Т.С. Оптимізація виробничого потенціалу економічних систем (на прикладі цукробурякового підкомплексу): автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук / Т. С. Наконечний. - К., 2004. - 21 с.
60. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2005р. – 503 с.
61. Нелеп В. М. Розвиток інтеграції в цукробуряковому виробництві / В. М. Нелеп, О. О. Єранкін // Економіка АПК. - 2000. - № 6. - С. 12-22.
62. Нормативні витрати, ціни, баланси сільськогосподарської продукції в Україні та країнах світу / О. М. Шпичак, Ю. Я. Ганусенко, С. А. Станкевич та ін; за ред. акад. УААН О. М. Шпичака, к.е.н. Ю. Я. Ганусенка. - К. : ННЦ ІАЕ, 2006. - 693 с.
63. Овсянников С. Г. Экономический анализ деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебник. — Минск: Высшая школа, 1983. — 448 с.
64. Охорона праці при вирощуванні сільськогосподарських культур: Навчальний посібник / М.М.Сакун, В.Ф. Нагорнюк; Одеський державний аграрний університет/. Кафедра безпеки життєдіяльності.- Одеса «Видавництво», 2009.- 184 с.
65. Павленко А. Ф., Чумаченко Н. Г. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства»: Научний доповідь. — К.: КНЭУ, 2001. — 88 с.
66. Павчак В. А. Економіка сільського господарства / В. А. Павчак, Р. А. Іванух, В. Г. Поплавський. - К. : Вища школа, 1990. - 338 с.
67. Пархоменко Л. М. Механізм державної підтримки виробництва цукрової сировини в Україні / Л. М. Пархоменко // Економіка АПК. - 2012. - № 8. - С. 38-43.
68. Пархоμεць, М. К. Організаційно-економічні засади підвищення ефективності функціонування цукробурякового підкомплексу АПК [Текст] :

монографія / М. К. Пархомиць, О. Р. Олійник ; за ред. М. К. Пархомця. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 260 с. – До 50-річчя ТНЕУ.

69. Пархомиць М. К. Конкуренентоспроможність основних галузей сільського господарства за регіонами України: аналіз, проблеми і шляхи підвищення // Інноваційна економіка. - 2011. - № 5. - С. 93-106.

70. Пархомиць М. К., Матвійчик З. М. Ціноутворення у підприємствах аграрнопромислового виробництва: організація та методика : моногр. / М. К. Пархомиць, З. М. Матвійчик. - Тернопіль : Економічна думка, 2012. - 228 с.

71. Плаксієнко В.Я., Пісьмаченко Л.М., Рябий Є.І. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України. Підручник / За заг. ред. В.Я. Плаксієнка. Київ.: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.

72. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку // Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну України від 2.11.99р. №751/4044.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

76. Поплавський В. Розвиток цукробурякового виробництва західного регіону / В. Поплавський, Н. Іванець // Вісник ЛАДУ : Сер. Економіка с. г. - Вип. 3. - Львів, 1997. - С. 180-182.

77. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.

78. Рагуліна, І. І. Підвищення ефективності цукробурякового виробництва [Текст] / І. І. Рагуліна // Економіка АПК. – 2007. – №11. – С.125-132.

79. Регістри та методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики від 7 березня 2001 р. №49.

80. Ременюк, Ю. Вирощування цукрових буряків із використанням джерел поповнення органіки [Текст] / Ю. Ременюк // Пропозиція. – 2011. – №11. – С. 70-73.
81. Роїна О.М. Охорона праці в Україні. Нормативна база. (3-е вид., змін. і доп.)/ О.М. Роїна - К.:КНТ, 2007. - 548 с.
82. Руденко Л. В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства: Навч. посібник. — К.: Укоопспілка, 2000. — 422 с.
83. Саблук П. Т. Аграрна економіка і політика в Україні: підсумки минулого та погляд у майбутнє. Науково-популярні нариси у трьох томах. - Т. II. Аграрна економіка в умовах демократичного державотворення / П. Т. Каблук. - К. : ІАЕ УААН, 2001. - 484 с. . 11-16.
84. Свідерський Є. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит . – 2011. - №3. С. 3-7. – Бібліогр. наприкінці ст.
85. Сивко В.Й. Організаційно-правові основи охорони праці/ В.Й. Сивко – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 120 с.
86. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407с.
87. Слупян, К. В. Активізація інтеграційних процесів бурякоцукрової галузі як чинника підвищення ефективності виробництва продукції [Текст] / К. В. Слупян // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №5. – С. 150-154.
88. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
89. Сук Л. Сук П. Облік сільськогосподарської продукції // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2006 - №20.
90. Теоретичні підходи до дослідження сфери послуг / О.А. Лебедева // Економічний простір: Зб. наук. пр.. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009.- № 27. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сторінки: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_27/Stati/36PDF.pdf

91. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алеута, 2006. – 1080 с.
92. Фурса А. В. Шляхи підвищення економічної ефективності цукробурякового виробництва / А. В. Фурса // Науковий вісник НАУ. - 2001. - Вип. 35. - С. 160-164.
93. Фурса А. В. Насінництво цукрових буряків у період ринкових трансформацій / А. В. Фурса // Економіка АПК. - 2012. - № 9.- С. 94-102.
94. Харитонова А.В. Облік продукції сільськогосподарського виробництва // Баланс-Агро – 2001 - №9.
95. Хорунжий М. Й. Організація агропромислового комплексу : підручник / М. Й. Хорунжий. - К. : КНЕУ, 2001. - 382 с.
96. Царенко О. М. Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Навч. посібник. — К.: Вища шк., 1998. — 253 с.
97. Чеснакова Л. С., Алексєєва А. В., Масалітіна В. В.. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Київський національний торговельно- економічний ун-т. - К. : КНТЕУ, 2009. - 397с.
98. Чубукова О.Ю. Крок в підприємницьке майбутнє – GRID-технології / О.Ю. Чубукова, В.Я. Рубан // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. – К., 2008. – № 2 (40) (Спецвипуск). – С. 132 - 135.
99. Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Темченко А. Г. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2005-240 с.
100. Якель Р. Цукрова галузь як тест на Європейський вибір України [Текст] / Р. Якель // Дзеркало тижня. – 2008. – 12-18 липня (№26). – С. 10.
101. Яриш П. Буряко-цукровий комплекс: проблеми накопичуються [Текст] / П. Яриш // Харчова і переробна промисловість. – 2005. – № 5. – С.4,18-19.
102. Ярчук М. М. Реструктуризація цукробурякового виробництва в Україні та підвищення його дохідності [Текст] / М. М. Ярчук // Економіка АПК. – 2008. – №5. – С. 59-61.

ДОДАТКИ