

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ПОПОВИЧ Вікторія Валеріївна

Обліково-аналітичне забезпечення виробничо-збутової
діяльності підприємства

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗмнв-21
В. В. Попович

Науковий керівник
д.е.н., професор, П. Р.
Пуцентейло

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
“ _____ ” _____ 2021 р.

Завідувач кафедри
_____ **Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	6
1.1. Зміст, значення та особливості виробничого процесу як об'єкту бухгалтерського обліку	6
1.2. Сутність маркетингової діяльності на підприємствах і об'єктивна необхідність їх розвитку	13
1.3. Збутова діяльність підприємства як об'єкт обліку.....	20
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	27
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	28
2.1. Облік витрат і виходу продукції підприємства	28
2.2. Облік витрат і доходів готової продукції.....	36
2.3. Оцінка методів калькулювання собівартості продукції	49
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	56
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	57
3.1. Управлінський аналіз виробництва продукції.....	57
3.2. Аналіз продажу та прибутку від реалізації продукції	67
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	77
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	81

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний бухгалтерський облік в умовах виробничо-маркетингової орієнтації підприємницької діяльності повинен надавати адміністрації підприємства інформацію про обсяги збуту та рентабельність виробляємої товарної продукції за нішами, сегментами і каналами розподілу; структуру і обсяг витрат, що формують повну (комерційну) собівартість; розмір отриманих доходів; забезпечити можливість визначення фінансового-господарських результатів за кожним каналом продажу та видом товарної продукції. Необхідність активного розвитку збутової діяльності підприємств, комплексної оцінки виробничо-маркетингових і збутових операцій вимагає впровадження в практику сучасних методики та організації обліку, аналізу і контролю, котрі сприятимуть підвищенню обґрунтованості управлінських рішень щодо тактико-стратегічного розвитку підприємницької діяльності і алгоритму реалізації стратегій. Планування, організація, координація і контроль виробничо-маркетингової підприємницької діяльності повинні ґрунтуватися на підтверджених облікових даних. Тому виникає необхідність формування оптимальної інформаційної бази шляхом створення системи, що базується на раціональних бухгалтерських даних.

Окремі аспекти обліку і контролю збутової діяльності розглянуті у працях таких вітчизняних вчених-економістів: В.М. Жук, Г.П. Журавель, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, В.С. Лень, Б.В. Мельничук, Є.В. Мних Н.Л. Правдюк, В.В. Сопко, Л.К. Сук та ін. Разом з тим низка питань методики, організації та прикладного застосування обліку і контролю виробничо-збутової і маркетингової діяльності потребує поглибленого вивчення.

Вищевикладене обумовлює вибір теми дипломного дослідження та його основних напрямків.

Мета і завдання дослідження полягають в науковому обґрунтуванні теоретичних аспектів та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та аналізу виробничо-збутової підприємницької діяльності підприємств.

Для досягнення мети дослідження сформульовані наступні завдання:

- визначити зміст, значення та особливості виробничого процесу як об'єкту бухгалтерського обліку;
- уточнити сутність маркетингової діяльності на підприємствах і об'єктивну необхідність їх розвитку;
- обґрунтувати збутову діяльність підприємства як об'єкт обліку;
- розкрити елементи обліку витрат і виходу продукції підприємства;
- визначити специфіку обліку витрат і доходів готової продукції;
- здійснити оцінку методів калькулювання собівартості продукції;
- провести управлінський аналіз виробництва продукції;
- оцінити продаж та прибуток від реалізації продукції.

Предметом дослідження є обліково-аналітичне забезпечення виробничо-збутової та виробничо-маркетингової діяльності на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичні процедури відображення господарських операцій, пов'язаних із виробничо-збутовою діяльністю та визначенням її результатів.

Методи дослідження. Дипломна робота виконувалася із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку, аналізу і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств. При цьому використовувались загальнонаукові методичні прийоми (аналіз, синтез, індукція та дедукція), емпіричні методичні прийоми досліджень (розрахунково-аналітичні, звітного відображення господарської діяльності, інформатики) та емпіричні і теоретичні прийоми (формалізації, гіпотетичний).

При дослідженні походження, формування й розвитку категорії фінансових результатів від операційної діяльності у системі обліку та їх поведінки використано історичний метод.

У дипломній роботі опрацьовано законодавчі й нормативні акти України, праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку, матеріали вітчизняних та міжнародних науково-практичних конференцій, семінарів, а також результати проведених автором спостережень.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в розробці теоретичних і практичних рекомендацій щодо наукового обґрунтування з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та аналізу виробничо-збутової підприємницької діяльності підприємств:

- визначено зміст, значення та особливості виробничо-маркетингово і збутового процесу як об'єкту бухгалтерського обліку;
- уточнено сутність діяльності на підприємствах і об'єктивну необхідність їх розвитку;
- визначено специфіку обліку витрат і доходів готової продукції;
- здійснено оцінку методів калькулювання собівартості продукції;
- проведено аналіз виробництва, продажу та прибутку від реалізації продукції.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що рекомендації і пропозиції, викладені в роботі, спрямовані на поліпшення практики управління діяльністю підприємств за рахунок повнішого його забезпечення обліковою інформацією, на удосконалення методики обліку і контролю виробничо-збутових операцій, які створюють якісний інформаційний сервіс управління підприємствами в умовах ринкової економіки.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення кваліфікаційної роботи апробовано 17 листопада 2021 року на Національній науково-практичній конференції. За результатами участі в конференціях опубліковані тези доповідей:

Попович Вікторія. Особливості облікового забезпечення підприємств в умовах цифрової економіки. *Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів*: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 46.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ

ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Зміст, значення та особливості виробничого процесу як об'єкту бухгалтерського обліку

Виробництво будь-якої продукції, робіт чи послуг вимагає певних витрат, пов'язаних із споживанням капіталу, праці та матеріальних ресурсів. Бездушна Ю.С. зазначає: “Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Планом рахунків не передбачено щоденний облік і контроль витрат виробництва продукції” [4, с. 112]. “У системі обліку і контролю відсутня згрупована інформація для управління витратами за місцями їх виникнення та центрами відповідальності за перевитрати матеріальних, трудових, паливно-енергетичних та інших ресурсів, а також за повнотою оприбуткування продукції й напівфабрикатів” [16, с. 31]. “Різниця між споживанням ресурсів на одиницю продукції за нормою і за фактичним витрачанням за певний період характеризує економічність виробництва” [22, с. 7]. “У випадку, коли фактично витрачається ресурсів менше від норми, підприємство отримує економію, що позитивно впливає на формування прибутку. Оскільки на виготовлення продукції за технологією використовуються різноманітні ресурси, виникає необхідність розробляти детальні норми витрат матеріальних цінностей, розцінки оплати праці та її нормування, норми часу та витрати на одну годину роботи устаткування, норми загально-виробничих, адміністративних, збутових та інших витрат” [7, с. 46-47].

Отже, нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції є першим принципом раціональної організації обліку витрат. “Необхідним є відображення нормативних витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. При цьому витрати кожного цеху враховуються у загальних витратах на виготовлення продукції згідно із встановленим П(С)БО 16 «Витрати» складом витрат” [39, с. 22].

“Знаючи заздалегідь теоретичні норми собівартості й середню ефективність витрат, бухгалтер може визначити і передбачити дійсну собівартість, напруженість норм, відхилення від норм та цілеспрямовано вести пошук резервів зниження собівартості продукції” [1, с. 8].

Процес виділення структурних функціональних інтеграційних або нетипових підрозділів залежить від регіонально-технологічних особливостей підприємницької діяльності, масштабів сучасного виробництва, наукової організації праці, професійності та компетентності менеджерів, інформаційної системи та інших чинників.

“Віднесення тих чи інших витрат на деталі, вузли, вироби є складною справою, оскільки одні витрати можна віднести безпосередньо на окремі види продукції, а інші – розподіляються опосередковано – пропорційно до певної бази. У зв’язку з цим виникає необхідність класифікації витрат за різними ознаками, використання різних критеріїв розмежування витрат із метою вивчення закономірностей формування собівартості продукції залежно від поведінки окремих груп витрат” [27, с. 33].

Характеристику масштабу виробничої діяльності нішевого або спеціалізованого смарт-підприємства, зокрема, її якісного і кількісного результату відображають показники виробництва продукції в натуральному вимірі (по встановленому асортименту) і загального обсягу продукції у вартісному виразі. “Головною складовою промислової продукції є готові вироби, виготовлені основними цехами підприємства і призначені для продажу зовнішнім замовникам, а також своїм непромисловим господарствам і власному капітальному будівництву” [44, с. 77].

Для раціонального і конструктивного відображення в креативній обліковій системі кількісно-вартісних характеристик продукції слід виконати калькуляційну аналітичну процедуру, розрахунки з визначення її фактичної собівартості.

“Калькулювання – це визначення розміру витрат у вартісному вираженні, які приходяться на калькуляційну одиницю. За допомогою калькулювання розраховується собівартість продукції. Для того, щоб калькулювати фактичну

собівартість готової продукції треба обліковувати її випуск. Для визначення собівартості продукції потрібно мати як кількісні, так і якісні її характеристики. Продукція може бути виробом, роботою, послугою” [39, с. 41].

Як відомо, готова продукція визнається активом:

– “якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від її реалізації;

– її вартість може бути достовірно визначена” [55, с. 46].

“Згідно з пунктом 7 П(С)БО 9 “Запаси” (далі П(С)БО 9) одиницею бухгалтерського обліку готової продукції є її найменування або однорідна група (вид)” [50].

“Первісною вартістю запасів, які виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва (п. 10 П(С)БО 9). Визначається така собівартість згідно з П(С)БО 16 “Витрати”. Оскільки готова продукція – це саме той вид запасів, який виготовляє підприємство, то її собівартість визначається також згідно з П(С)БО 16” [50].

“У бухгалтерському обліку первісна вартість готової продукції не змінюється, крім випадків, передбачених пунктом 24 П(С)БО 9” [50].

“Пунктом 11 П(С)БО 16 дається визначення двох понять собівартості готової продукції:

– виробнича собівартість продукції;

– собівартість реалізованої продукції” [50].

“Фактична собівартість продукції визначається для різних потреб: фактичних результатів діяльності господарства, ціноутворення, ефективності технологічних та організаційних рішень, встановлення раціональності витрат та ін” [58, с. 52].

“Введення методології списання витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) без відповідних коригувань визначення ціни вироблюваної продукції та без нового підходу до визначення рентабельності виробництва продукції значно ускладнює роботу бухгалтерів” [63, с. 88-89].

Відповідно до цього можна запропонувати такі пропозиції:

1. Оптова ціна реалізації продукції ОЦ повинна включати: виробничу

собівартість ВС, визнані адміністративні витрати АВ, витрати на збут ВЗ, ПДВ і прибуток П:

$$\text{ОЦ} = \text{ВС} + \text{АВ} + \text{ВЗ} + \text{ПДВ} + \text{П} \quad (1.1)$$

2. Раніше чинна формула визначення рентабельності виробництва продукції не відповідає новій методології списання витрат:

$$P_v = (\text{П} / \text{С}) 100\% \quad (1.2)$$

де П – прибуток;

С – повна собівартість продукції.

б) після введення нових стандартів відсутня повна собівартість продукції.

Пропонується для визначення рентабельності виробництва продукції змінити формулу, що застосовувалася раніше, на таку:

$$P_v = (\text{П} / \text{ВС} + \text{АВ} + \text{ВЗ}) * 100\% \quad (1.3)$$

де П – прибуток (кредитове сальдо на рахунку 79 “Фінансові результати” з виробництва відповідної продукції (робіт, послуг));

ВС – собівартість продукції (виробнича);

ДВ – адміністративні витрати;

ВЗ — витрати на збут.

У зв'язку з цим, на нашу думку, методологія визначення ціни і рентабельності виробництва продукції потребує відповідних коригувань Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [50].

“Залежно від виду продукції, складності та самої організації виробничого процесу на підприємствах використовуються наступні методи калькулювання собівартості продукції:

- позамовний;
- попередільний;
- нормативний” [41, с. 28].

“Позамовний метод характеризується тим, що об'єктом обліку витрат та калькуляції собівартості продукції є окреме індивідуальне замовлення, контракт(проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Даний метод широко використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництві.

На виготовлення виробів між замовником і підприємством укладається договір, де вказуються термін виконання, кількість виробів та вартість” [23, с. 18]. На підставі такого договору відкривається замовлення, яке є підставою для організації обліку виробничих витрат. “Кожному замовленню присвоюється власний номер, який вказується у всіх документах про витрати за замовленням. За цим методом всі виробничі затрати збираються в розрізі окремого замовлення. Загальновиробничі витрати щомісяця розподіляють між замовленнями. Фактична собівартість замовлення визначається після його закінчення як сума всіх витрат, зібраних по даному замовленню” [8, с. 62].

Аналітичний облік ведеться відповідно по кожному замовленню та по статтях витрат.

“Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується в складних масових виробництвах, де кінцеву продукцію одержують поступовою переробкою вихідної сировини, що проходить ряд фізико-хімічних, термічних та технологічних виробничих процесів. Даний метод широко використовується в таких галузях промисловості, у яких технологічний процес виготовлення продукції складається з окремих стадій (переділів). При застосуванні цього методу витрати на виробництво, починаючи з обробки вихідної сировини і закінчуючи випуском кінцевого продукту, обліковуються у кожному цеху (переділі, фазі, стадії). Прямі витрати всередині кожного цеху обліковуються за калькуляційними статтями та видами виготовленої продукції. Якщо з одного матеріалу виготовляється декілька видів продукції, то вартість використаного матеріалу розподіляється за допомогою спеціальних коефіцієнтів” [8, с. 63].

Особливістю цього методу є те, що використовуються два його варіанти:

- напівфабрикатний;
- безнапівфабрикатний.

Перший передбачає виділення в обліку окремої статті “Напівфабрикати власного виробництва”, на якій визначають собівартість напівфабрикатів кожного цеху. Загальна собівартість продукції визначається шляхом сумування всіх витрат кожного цеху.

Другий варіант не передбачає такої статті і витрати визначаються по

кожному цеху окремо.

“Нормативний метод широко використовується у масових і серійних виробництвах. Він передбачає попереднє визначення фактичної собівартості виготовленої продукції на підставі діючих норм. З цією метою на підприємствах складається нормативна калькуляція. Суть даного методу полягає в наступному” [17, с. 43]:

- 1) своєчасне відображення в нормативних калькуляціях змін норм, що зумовлені технологією виробництва;
- 2) оперативний контроль і аналіз виявлених у виробництві відхилень від діючих норм, що зумовлені організацією виробництва;
- 3) системне відображення на рахунках бухгалтерського обліку змін норм і відхилень;
- 4) визначення фактичної собівартості, виходячи з нормативної з урахуванням змін та відхилень від норм.

Не включаються до виробничої собівартості продукції і списуються на витрати періоду, в якому вони були здійснені, такі витрати:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати на зберігання.

“При побудові обліку витрат за нормативним методом обов’язково обчислюють нормативну собівартість продукції” [20, с.127].

Бухгалтерський облік має забезпечити інформацію про її кількість, якість, вартість. Для побудови обліку продукції основним є визначення її характеру. За цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності, конструкційною та технологічною складністю (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Загальна схема класифікації готової продукції за характером

“За формою, продукцію поділяють на таку, яка має уречевлену форму, виріб (наприклад, трактор, хліб, тощо); таку, яка має форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу)” [42, с. 237].

Отже, готова продукція класифікується в залежності від форми: уречевлена та у вигляді результатів роботи, тобто послуга. За ступенем готовності: готова, напівфабрикати, незавершене виробництво. За конструктивною і технологічною складністю – проста і складна. За характером: основна, супутня, побічна або побіжна.

1.2. Сутність маркетингової діяльності на підприємствах і об'єктивна необхідність їх розвитку

Формування ринкових відносин в Україні ставить перед усіма суб'єктами господарювання необхідність дотримуватись вимог об'єктивних законів сучасного ринку.

Для підвищення ефективності господарської діяльності доцільно реалізувати комплекс практичних заходів, котрий включає в себе досвід країн з ринковими відносинами.

Баранець Г.В. зазначає: “З переходом до ринкових умов діяльності, із зміною методів господарювання, формуванням нової стратегії підприємств розпочався пошук ефективних механізмів маркетингу у системах управління підприємством” [4, с. 167].

Маркетинг має динамічну природу. На це вказує той факт, що в процесі свого виникнення та існування інтенсивність його дії на підприємство може зростати або зменшуватись. При цьому ще значних змін зазнає сам маркетинг: прибутки або збитки фірми повністю залежать від організації його діяльності.

На думку окремих дослідників, “...маркетинг є однією з найдинамічніших сфер економічної діяльності” [11, с. 15].

Маркетинг на практиці за своїм значенням розглядають здебільшого як засіб просування фірми на ринку, відповідно реалізації продукції і отримання прибутку.

“Маркетинг в організації функціонує як відкрита система, на формування та розвиток якої впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовищ. Зовнішнє середовище є фактором, який визначає основні характеристики маркетингу. Цей фактор впливає на структуру як системи маркетингу загалом, так й окремих елементів, а також взаємозв'язків між ними” [35, с. 44]. Важливо налагодити гнучкі, ефективні та раціональні взаємозв'язки між елементами системи. На практиці часто намагаються розробити найкращі елементи організації маркетингу, забуваючи про його цілісність, а саме цілісна взаємодія зможе забезпечити ефект синергізму розроблених та впроваджених елементів.

Якість маркетингу значною мірою залежить від того, наскільки у діяльності підприємств враховується даний фактор. “Організація маркетингу на підприємстві в період його активного формування покликана, насамперед, зробити аналіз ринку та можливостей даного підприємства, провести дослідження для оцінки ступеня діяльності фірми з метою виявлення найбільш перспективних сегментів діяльності” [54, с. 77].

Характеризуючи сучасний маркетинг українських підприємств, слід зазначити, що “...деякі його елементи зазнали значних змін протягом останнього десятиліття, хоча інші ще функціонують у старих форматах та за старими правилами. Також деякі управлінські функції маркетингу зникли або трансформувалися через їх неефективні механізми та методи реалізації. Проте нових ефективних механізмів та методів виробничо-господарська діяльність не виробила. Водночас роль інших систем та функцій – організації маркетингу, фінансового забезпечення, системи контролю – різко зросла” [15, с. 245].

Льченко Н.Б. переконаний, що “...масштаби застосування маркетингу, поширення і вплив цих ідей на всі сфери економічного, суспільного й політичного життя знаходяться в прямо пропорційній залежності від рівня розвитку суспільства, розуміння громадянами необхідності покладати в основу своїх дій інтереси всіх його членів” [19, с. 33].

Щодо досвіду іноземних підприємств у цій сфері, то він повинен застосовуватися з певними застереженнями, врахуванням особливостей вітчизняної економіки. Крім того, зміни в системі маркетингу у момент їхньої реалізації спричинять зростання ризику.

“Основними факторами, які мають вирішальний вплив на маркетинг, є:

- перевищення пропозиції над попитом, тобто наявність насиченого товарами і послугами ринку (ринку покупця);
- розвинена конкуренція товаровиробників;
- розвинена ринкова інфраструктура;
- зростання життєвого рівня населення і відповідно збільшення попиту на товари споживчого призначення;

– прагнення підприємств до розширення ринків збуту продукції і збільшення прибутків” [26, с. 166].

Складність та багатогранність даних проблем і зумовлює необхідність вивчення сутності маркетингу, покликаною на сучасному етапі вирішувати комплекс питань ефективного функціонування в ринковій економіці.

“З початку 90-х років в Україні формуються передумови для реального використання маркетингу: руйнування державної монополії, зміна відносин власності, виникнення проблем зі збутом виробленої продукції” [3, с. 8].

Доцільно провести порівняльний аналіз різноманітних трактувань категорії “маркетинг”.

Термін “маркетинг” виник від англійського “market” (ринок) і означає діяльність у сфері ринку збуту. “Однак маркетинг як система економічної діяльності – ширше поняття” [1, с. 25].

Гриньова В.М. вважає: “Маркетинг – це соціальний і управлінський процес, за допомогою якого окремі особи і групи осіб задовольняють свої потреби шляхом створення товарів і споживчих цінностей та взаємообміну між ними” [14, с. 44]. “Маркетинг – це управління ринком з метою здійснення обміну для задоволення потреб і запитів” [45, с. 168].

Вважаємо, що в умовах ринкової економіки маркетинг повинен розглядатися всебічно, а не з окремих позицій, як впливає з наведених понять.

Калюжна Н.Г. переконана: “...маркетинг – це діяльність, яка стосується ринку, це робота з ринком заради здійснення обміну, мета якого – задоволення потреб людини. Маркетинг виникає тоді, коли пропозиція товарів перевищує зростання попиту на них” [24, с. 109].

Дослідник Баранець Г.В. так говорить про маркетинг: “Маркетинг – це наукова дисципліна про бізнес, головним предметом якої є розробка програм залучення і втримання споживачів” [2, с. 168]. Інші вчені вважають, що “маркетинг – одночасно наука й мистецтво підприємницької діяльності ” [3, с. 8]. “Маркетинг є філософією сучасного бізнесу, способом мислення підприємця” [10, с. 247]. Гуржій Н.М. переконаний: “...маркетинг – це комплексна система управління ринком” [15, с. 245].

Важко не погодитися з вищенаведеними поняттями, які набагато ширше розкривають суть маркетингу, асоціюють його з діяльністю, що покликана забезпечити успіх на ринку, проте, на наш погляд, усі вони спрямовані на одноосібне висвітлення процесу здійснення окремих процедур на ринку. Тому доцільно виділити основний його зміст. Заслужують на увагу визначення, які трактують маркетинг всебічно, розкриваючи усі його якості.

“Маркетинг являє собою процес планування і втілення задуму, ціноутворення, просування і реалізації ідей, товарів і послуг за допомогою обміну, що задовольняє цілі окремих осіб і організацій” [35, с. 88].

Павлік І.Є. вважає, що “...маркетинг – це процес вивчення й формування споживацьких оцінок і запитів, використання всіх ресурсів та засобів фірми для їх задоволення з метою одержання прибутку” [43, с. 118].

Ми погоджуємося з думкою академіка науковців, які переконані, що поява маркетингу пов’язана з певним рівнем підприємництва, матеріального і соціального розвитку. Дати однозначне визначення маркетингу важко, тому що існують багато дефініцій. Дослівний переклад – збут, продаж. “У широкому розумінні – це й організація виробництва, і доставка до споживача, і обслуговування експлуатації” [60, с. 29].

Отже, маркетинг – це складна система, яка діє в умовах ринкових відносин, спрямована на комплексне дослідження потреб ринку з метою найкращого задоволення потреб його учасників.

“Організаційно існування системи агромаркетингу можливе у вигляді цілісного утворення у складі надсистеми макромаркетингу, до складу якої входять взаємопов’язані компоненти маркетингової функціональної організації на всіх рівнях: інституційному, макро-, мезо- і мікрорівнях (підприємства)” [9, с. 28].

“Агромаркетинг як система ще не набув поширення у формуваннях АПК України. Це пояснюється двома основними причинами: по-перше, продукції сільського господарства виробляється недостатньо і відсутня належна прозора конкуренція; по-друге, в окремих керівників підприємств склалася думка про незначну роль маркетингу в умовах дефіциту товарів. Однак це зовсім

неправомірно, адже з практичної точки зору цільова спрямованість, філософія бізнесу й організація його в сільськогосподарських формуваннях при маркетинговій і виробничо-збутовій орієнтаціях зовсім різні. При маркетинговій орієнтації мета колективу підприємства або формування малого бізнесу – задоволення потреб та інтересів споживачів, а при виробничо-збутовій – переважно виконання виробничої програми без орієнтації на конкретного споживача” [46, с. 208].

Світовий досвід свідчить, що маркетинг є засобом перспективного розвитку підприємств. В основі ефективного ведення сільськогосподарського виробництва лежать сучасні підходи й методи господарювання, тому неможливо господарювати в ринкових умовах без добре налагодженої маркетингової служби за всіма напрямками господарської діяльності. Сільське господарство характеризується певним рівнем ризику, який можна зменшити за допомогою належним чином організованих маркетингових заходів.

В основу макромаркетингу покладається ієрархічна багаторівнева система, елементами якої стають різноманітні соціально-економічні структури, поєднані численними зв'язками, взаємозалежностями та сукупністю цілей. Відносини між ними повинні мати послідовний, комплексний, системний характер і поширюватися на всі сфери й рівні економіки, починаючи з державного та закінчуючи рівнем підприємства. Під їх безпосереднім впливом опиняються всі етапи процесів виробництва, розподілу, обміну та споживання сільськогосподарської продукції. На кожному з цих етапів і на кожному рівні діяльності маркетинг має своє призначення, методику та інструментарій, які поєднуються у комплекс, що дає можливість системі досягати запланованих цілей (рис. 1.2).

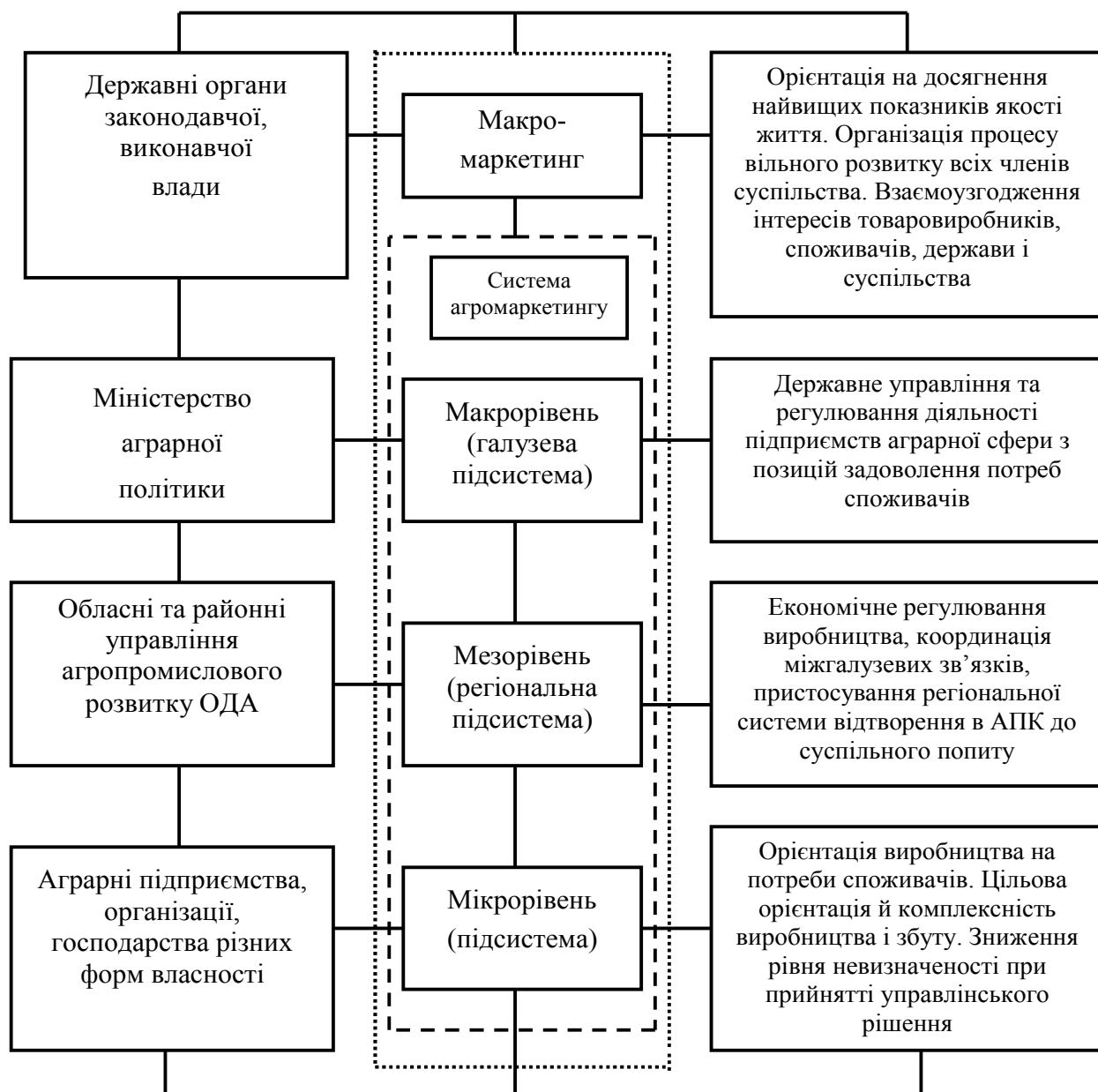


Рис. 1.2. Система агромаркетингу як складова системи макромаркетингу

Використання маркетингового інструментарію суб'єктами АПК дає останнім можливість пристосуватися до умов зовнішнього середовища, що постійно змінюються. “Визначаючи агромаркетинг як цілеспрямований процес впливу господарюючого суб'єкта на об'єкти ринкових відносин, слід виходити з того, що це пов'язано з розробкою комплексу дій, які вимагають розробки концепції стратегічної політики системи агромаркетингу, яка своєю чергою є основою для визначення механізму тактичних дій” [10, с. 248].

Роль агромаркетингу полягає у формуванні філософії поведінки всіх суб'єктів і елементів системи й прогнозуванні їх дій з урахуванням обраних орієнтирів і цілей на ринку. Іншими словами, агромаркетинг – це процес

дослідження та прогнозування поведінки елементів і суб'єктів агросфери на ринку, розробка, реалізація й контроль за виконанням стратегічних планів їхнього розвитку.

Таким чином, використання концепції агромаркетингу має орієнтувати всіх суб'єктів агросфери на те, щоб:

- а) базувати свою діяльність на стратегічних можливостях;
- б) розробляти системи моніторингу та аналізу ситуацій, що виникають на ринках;
- в) підвищувати здатність адаптації до змін у середовищі;
- г) регулярно переглядати та погоджувати плани діяльності на всіх рівнях;
- д) орієнтуватися на досягнення цілей соціального й економічного розвитку аграрних підприємств.

Агромаркетинг включає маркетингові операції від виробника сільськогосподарської продукції до споживача кінцевого продукту за участю посередників (рис. 1.3).

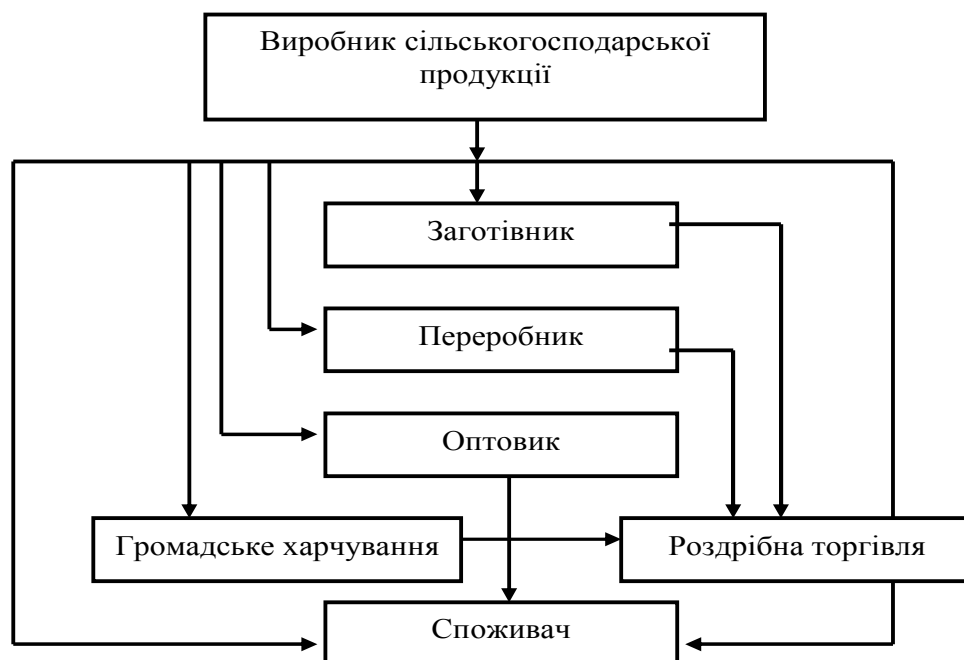


Рис. 1.3. Схема агромаркетингу [26, с. 167]

“Функціонування організаційної служби маркетингу передбачає розподіл обов’язків між структурними підрозділами за окремими функціями маркетингової діяльності” (рис. 1.4) [39, с. 195].

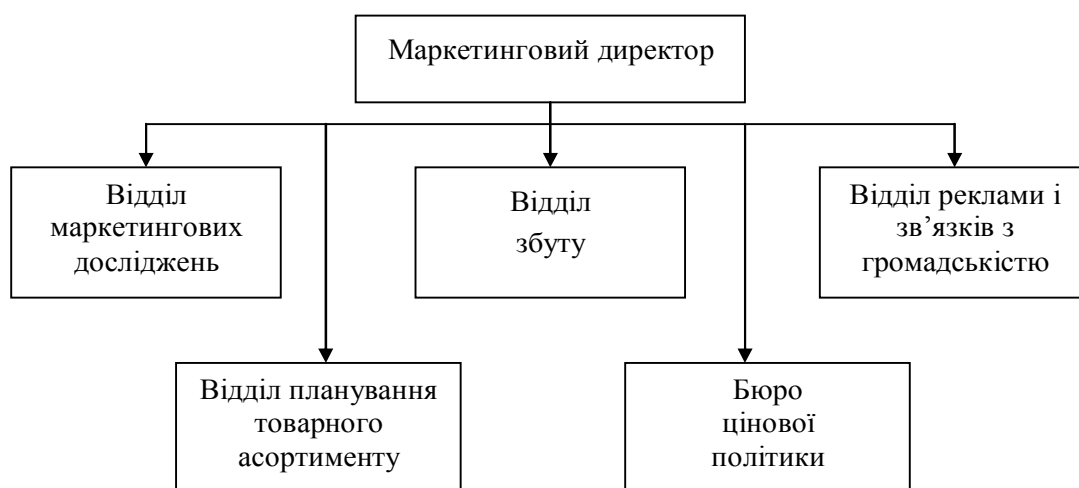


Рис. 1.4. Функціональна організаційна структура служби маркетингу
Джерело: [39, с. 195].

Завдяки аграрному маркетингу з'являється можливість брати участь у масштабних міжнародних проектах з виробництва і збуту сільськогосподарської продукції. Відкриваються також перспективи своєчасного реагування й проведення економічно доцільних превентивних заходів при кон'юнктурних змінах світового аграрного ринку та послуг на ньому.

1.3. Збутова діяльність підприємства як об'єкт обліку

Саме управлінський підхід (потреба в розробці ефективних управлінських рішень) зумовлює необхідність розмежування маркетингової та збутової діяльності. Дж. Болт з цього приводу зауважує, що "...виявлення та задоволення потреб споживачів хоча і наближує збут до маркетингу, однак це різні види діяльності, які взаємно збагачуються. Результативність збутової діяльності залежить від здійснення маркетингових заходів, оскільки збут є однією з найважливіших функцій маркетингу" [9, с. 28].

Метою збутової діяльності є доставка товарної продукції та своєчасне отримання доходу у вигляді виручки. Маркетингова діяльність має на меті формування та (або) зміну попиту на товарну продукцію завдяки поєднанню ринку, товару, ціни та напрямків продажу. Різниця в цілях маркетингової та збутової діяльності вказує на те, що маркетинг і збут покликані розв'язувати різні завдання,

потребують різних ресурсів для їх досягнення, що вимагає їх відокремленого обліку та контролю.

Важливим елементом маркетингового управління збутом на сільськогосподарському підприємстві стає планування і управління збутовими операціями для досягнення запланованих показників продажу та фінансових результатів. До них можна віднести: прогнозування обсягів продажу продукції за асортиментними групами, розробка кошторису витрат збуту, сегментація ринку, складання планів збуту, задоволення попиту споживачів, організація інформаційних зв'язків із споживачами продукції підприємства і торговими посередниками, ведення статистики збутових операцій і статистичного аналізу збуту продукції.

Отже, управління збутом – це комплексний підхід до розв'язання проблем, пов'язаних з продажем продукції, які починаються із планування і продовжуються щоденним керівництвом збутовою діяльністю. До його компетенції відносять вирішення таких проблем як: визначення цілей збуту; планування, прогнозування, розробка стратегії і тактики прибуткової реалізації продукції; організація, координація, стимулювання, працівників системи збуту; контроль та оцінка результатів; організація ефективної інформаційної системи управління збутом.

Таким чином можна зробити висновок, що управління збутом – це управління рухом виготовленої товарної продукції підприємства і комерційними відносинами в процесі збутової діяльності з використанням збутових механізмів. В свою чергу до механізмів збуту доцільно віднести систему відносин зі споживачами і посередниками; формування договорів та цін; форми здійснюваних розрахунків за відвантажену товарну продукцію; страхування ризиків; стимули і санкції; правове та інформаційне забезпечення збуту.

Управління збутом включає планування та прогнозування, аналіз, контроль та координацію і передбачає початкову постановку проблем та визначення збутових цілей на основі вивчення зовнішніх і внутрішніх умов комерційної діяльності підприємств.

Для ефективного управління збутовою діяльністю підприємствам необхідно створити належну інформаційну систему збуту (збір, опрацювання та узагальнення первинних даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів) та забезпечити зворотній зв'язок між усіма елементами господарського механізму.

“Інформація про здійснені підприємством збутові операції, що формується в системі бухгалтерського обліку, за змістом і формою є недостатньою (не відповідає вимогам і потребам системи управління відносно вибору найбільш оптимальних та ефективних для підприємства методів і прийомів стимулювання збуту, визначення видів продукції, які потребують додаткових зусиль при їх просуванні на ринку)” [35, с. 116].

“В теорії та практиці маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств відсутній облік отриманих (наданих) маркетингових послуг, які так чи інакше пов'язані з витратами і, в більшості випадків, є результативними (забезпечують отримання фінансових результатів)” [53, с. 124].

Оскільки збут ми розглядаємо як складову операційної діяльності, то “...понесені витрати та отримані доходи у процесі здійснення збутових операцій слід розглядати як витрати і доходи збутової діяльності, як відокремлені об'єкти управління, обліку та контролю” [57, с. 110].

З цього приводу Ільченко Н.Б. зазначає, що “...збут, як процес та різновид господарської діяльності є об'єктом управління, обліку та контролю. З точки зору контролю збутова діяльність ним розглядається як комплекс послідовних процедур просування товарної продукції на ринку та організації розрахунків за неї, включаючи формування попиту, транспортування товарів до місця призначення, умови здійснення розрахунків ” [19, с. 36].

Враховуючи економічну сутність збуту та значення в умовах трансформаційної економіки, інформаційна система повинна забезпечувати можливість аналізу та оцінки ринків збуту, впливу зовнішніх факторів, характеристику товарів, становище конкурентів. З цього приводу Жук В.М. зауважує, що “...інформаційну базу служби маркетингу повинні формувати наступні блоки інформації: стан і динаміка ринку, дані про конкурентів, дані про товар, інформація про навколишнє середовище” [17, с. 165].

“Конкурентні умови ринкового середовища вимагають зміни складу витрат, пов’язаних з маркетинговою та збутовою діяльністю. Зростання рентабельності продажу можливе за умови раціонального збільшення збутових витрат, які забезпечують отримання додаткових прибутків. Поряд із звичними („традиційними”) витратами на затарювання, зберігання, транспортування, вантаження продукції, важливим елементом збутових витрат стають витрати на впровадження нових видів послуг (післяпродажне супроводження продукції, сервісне обслуговування)” [2, с. 170]. “Ці заходи сприяють пошуку платоспроможних покупців, формуванню власного ринку збуту, і, як наслідок, забезпечують стабільність розвитку підприємства” [9, с. 30]. Тобто, можна сказати, що частина збутових витрат формує додану вартість і повинна включатися до собівартості продукції, а інша частина повинна відшкодовуватися за рахунок чистого доходу.

В таких умовах виникає потреба розрахунку прибутковості реалізації за видами і напрямками продажу, ефективності збуту. Більшість необхідних для оперативного управління даних можна отримати тільки по завершенню облікового періоду. Тому для управління потрібна інформація про те, як співвідносяться ці витрати в межах товарного асортименту та каналів реалізації продукції (товарів, робіт та послуг).

“Відповідно до П(С)БО діюча практика обліку і розподілу витрат на збут передбачає їх пряме списання на фінансові результати. По цій причині витрати збутової діяльності „обходять” господарський процес і мають приховану (неявну) форму. Перевезення товарної продукції, її зберігання, складування, доведення до товарної форми є операціями збутової діяльності, які впливають на фінансовий результат збуту. Але витрати на здійснення вищезгаданих операцій обліковують у складі інших витрат і враховують при визначенні загального фінансового результату звітного періоду. При такій методиці обліку збутових витрат майже повністю виключається можливість управління і контролю збутової діяльності в цілому, оскільки бухгалтерія не формує інформації про те, що саме змінювати і до якої межі” [55, с. 65].

Розмежування і класифікація невиробничих витрат, до яких відносять витрати збутової діяльності, є досить суперечливими. Невиробничі витрати включають різнорідні елементи, характеризуються нечіткими причинно-наслідковими зв'язками, складаються з великої кількості комплексних статей, які об'єднують відмінні за призначенням витрати.

“Відповідно до ПСБО 16 „Витрати” до витрат на збут включені витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди зайнятих збутом працівників, витрати на рекламу і дослідження ринку, витрати на передпродажну підготовку товарів, витрати на відрядження зайнятих збутом працівників, витрати на утримання основних засобів, на страхування продукції, інші витрати на збут ” [25, с. 75]. Незважаючи на досить детальний перелік витрат і максимальне врахування особливостей продажу продукції у запропонованому стандарті переліку витрат немає єдності класифікаційного критерію. Тому виникає потреба у розмежуванні складових витрат, їх виокремленні та раціональному групуванні.

“Потреба вдосконалення класифікації витрат збутової діяльності також зумовлена необхідністю посилення контролю за їх здійсненням. Відсутність єдиного підходу відносно класифікації витрат збутової діяльності та їх обліку призводять до того, що до їх складу відносять витрати, які мало стосуються збутової діяльності і проконтролювати витрачання коштів практично неможливо” [56, с. 88].

“Якщо розглядати класифікацію маркетингових і збутових витрат за статтями та елементами, то між ними багато спільного і на перший погляд вони здаються схожими. Проте, при їх поглибленому вивченні можна виділити цілий ряд відмінних класифікаційних ознак. Вони відрізняються за функціональним змістом і роллю в господарському процесі, за впливом на результати діяльності, тому повинні розділятися в бухгалтерському обліку. Розглянемо їх місце в загальній класифікації витрат” [60, с. 33].

У вітчизняній обліковій практиці маркетингові витрати, на відміну від витрат збуту, не розглядаються як об'єкт бухгалтерського обліку. Ми

вважаємо, що причина такого підходу частково пояснюється їх економічною природою. Маркетингові витрати не включаються до виробничої собівартості. Отже, їх можна віднести до невиробничих витрат.

Відсутність практики обліку маркетингових і збутових витрат, простої та зрозумілої методики формування та облікового відображення собівартості реалізованої продукції ускладнює оцінку ефективності маркетингової діяльності у реалізації збутових, управлінських та контрольних функцій.

В нинішніх умовах спостерігається скорочення кількості облікових регістрів, зниженню їх аналітичності за більшістю показників. Однак, спрощення повинно бути раціональним і мати на меті покращення облікової роботи. Зміни, що відбулися в обліковій практиці, на наш погляд не можна вважати однозначно позитивними, оскільки в кінцевому результаті вони призвели до погіршення якості облікової інформації, не виправданого скорочення її обсягу, звуженого висвітлення фактів господарського життя в облікових регістрах та звітності. Скорочення обсягу та структури інформації в облікових регістрах та звітності пояснюють її конфіденційністю, але більшість інформації стосовно збутової діяльності не доступна внутрішнім користувачам.

Діюча методика обліку не дозволяє отримати дані стосовно витрат збутової діяльності та їх результативності, рентабельності каналів продажу, частки високотоварної продукції в загальній структурі реалізації. На загальний огляд зовнішніх користувачів не варто виносити облікову інформацію стратегічного характеру, використання якої явними та потенційними конкурентами може надати останнім переваги на ринку сільськогосподарської продукції, але вона повинна бути достатньою для внутрішніх потреб. Особливо це стосується витрат маркетингової та збутової діяльності, розмір яких безпосередньо впливає на фінансові результати. Розмір витрат на збут можна отримати щоквартально із звіту про фінансові результати (рядок 070). Маркетингові витрати у фінансовій звітності взагалі не відображаються. Дані фінансової звітності, що представляють витрати збутової діяльності узагальнено (по всьому товарному асортименту), однак вони можуть суттєво різнитися в розрізі товарних груп. Для отримання такої інформації потрібно

проводити додаткову вибірку з різних облікових реєстрів, але навіть у цьому випадку немає гарантії отримання достовірних даних.

Процес збуту і маркетинг впливають на стабільність показників ділової активності та сприяють їх покращенню. Ділова активність підприємства виявляється у швидкості обороту коштів, яка залежить від обсягів продаж за період. З розмірами обороту пов'язана відносна величина умовно-постійних витрат, до яких відносяться витрати збутової та маркетингової діяльності: чим вища оборотність, тим менше таких витрат припадає на один оборот, що підвищує рентабельність діяльності. Прискорення оборотності сприяє підвищенню абсолютного значення показника прибутку, причому незалежно від того, підвищилась рентабельність як відносний показник прибутковості, чи залишилась на попередньому рівні.

Лень В.С., досліджуючи проблеми обліку і контролю витрат звертає увагу на те, що "...об'єктами планування обліку та контролю повинні бути не витрати на утримання функціональних служб, а сукупність витрат господарських процесів. Для цього він пропонує класифікувати витрати за сферами діяльності, які розглядає в якості функціональних стадій кругообороту господарських засобів у процесі розширеного відтворення. Основними сферами діяльності він вважає постачальницько-заготівельні, основне виробництво, допоміжне виробництво, організаційні, фінансово-збутові, непродуктивні (соціальна сфера підприємства). Ці сфери діяльності розрізняються за особливостями організації та технології виробництва, характером праці і виготовленої продукції, ступенем участі у формуванні кінцевих результатів господарської діяльності підприємства і вимагають створення відокремлених підсистем планування, обліку, контролю й аналізу собівартості" [29, с. 283-284].

Узагальнюючи вищесказане можна зробити висновок, що ефективно управління збутом можливе за умови організації та ведення обліку внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на організацію та кінцеві результати збутової діяльності. В результаті формується інформація, на основі якої можна оцінити можливості подальшого розвитку підприємства, здійснювати контроль та координацію збутової діяльності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

В результаті дослідження економічної сутності процесу збуту та збутових операцій у сільськогосподарських підприємствах, збутової діяльності як об'єкту обліку та контролю, одержано наступні результати:

1. З'ясовано економічну суть збуту, його роль і місце в господарському процесі, залежність від стратегії та напрямків розвитку підприємства. Систематизовано підходи відносно трактування реалізації, маркетингу та збуту. Збут пропонується розглядати в широкому розумінні як послідовну зміну явищ у результаті здійснення торгової діяльності; у вузькому розумінні – як сукупність послідовних дій, що забезпечують можливість отримання позитивного фінансового результату: від орієнтації виробництва на задоволення платоспроможного попиту покупців до отримання грошової виручки в результаті розрахунків.

2. Досліджено суть процесу реалізації і торгівлі як інструментів збуту, передумови розвитку комерційних відносин. З'ясовано напрямки комерційної діяльності в сфері агробізнесу.

3. Уточнено перелік функціональних елементів збутової діяльності як об'єкта обліку і контролю. Доведено, що маркетингова і збутова діяльність переслідують різну мету: збут - доставку товарної продукції та вчасне отримання доходу у вигляді виручки; маркетинг - зміну попиту на товарну продукцію завдяки поєднанню ринку, товару, ціни та напрямків продажу. Тому маркетинг і збут вирішують різні завдання, потребують різних ресурсів для їх досягнення, що вимагає відокремленого обліку та контролю здійснюваних у їх межах операцій.

4. Доведено, що збутова діяльність пов'язана з господарським та комерційним ризиком, загальний розмір якого залежатиме від ризикованості збутових операцій включаючи напрямки продажу, асортиментну політику, передпродажну доробку сільськогосподарської продукції, інше.

\

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Облік витрат і виходу продукції підприємства

Організація процесу відображення господарських операцій та документообіг на підприємстві є одними з головних умов здійснення ефективного управління діяльністю підприємства. Якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то, як наслідок, погіршуються показники діяльності підприємства, оскільки її ефективність залежить від якості, достовірності, оперативності надходження інформації.

За допомогою первинної документації відбувається реєстрація кожної господарської операції в момент її здійснення. Організація первинного обліку повинна відображати всі процеси в картоплярстві і бути простою та зручною в користуванні. Правильність первісного відображення процесів та операцій господарської діяльності є запорукою достовірності всієї інформації на підприємстві.

За принципом повного висвітлення первинні документи повинні охоплювати всі без винятку процеси в картоплярстві.

На первинний облік покладено не тільки облікову функцію, яка полягає у фіксуванні всіх процесів на підприємстві. Він також здійснює і контроль за витрачанням ресурсів та збереженням матеріальних цінностей. Первинні документи взаємопов'язані один з одним. Одні і ті ж господарські процеси можуть бути відображені в різних первинних документах, які доповнюють один одного. Удосконалення первинної документації має бути направлено на підвищення оперативності надходження інформації та збільшення інформації управлінського характеру. В межах підприємства удосконалення первинної документації повинно бути направлено на скорочення чисельності документів та їх уніфікацію. “Це дасть змогу знизити трудомісткість облікових робіт та широко використовувати засоби механізації для складання й обробки

документів” [31, с. 12]. Схему руху інформації від первинних носіїв до облікових реєстрів в картоплярстві в ТОВ “ВКФ Волинь 2010” наведено на рис. 2.1.

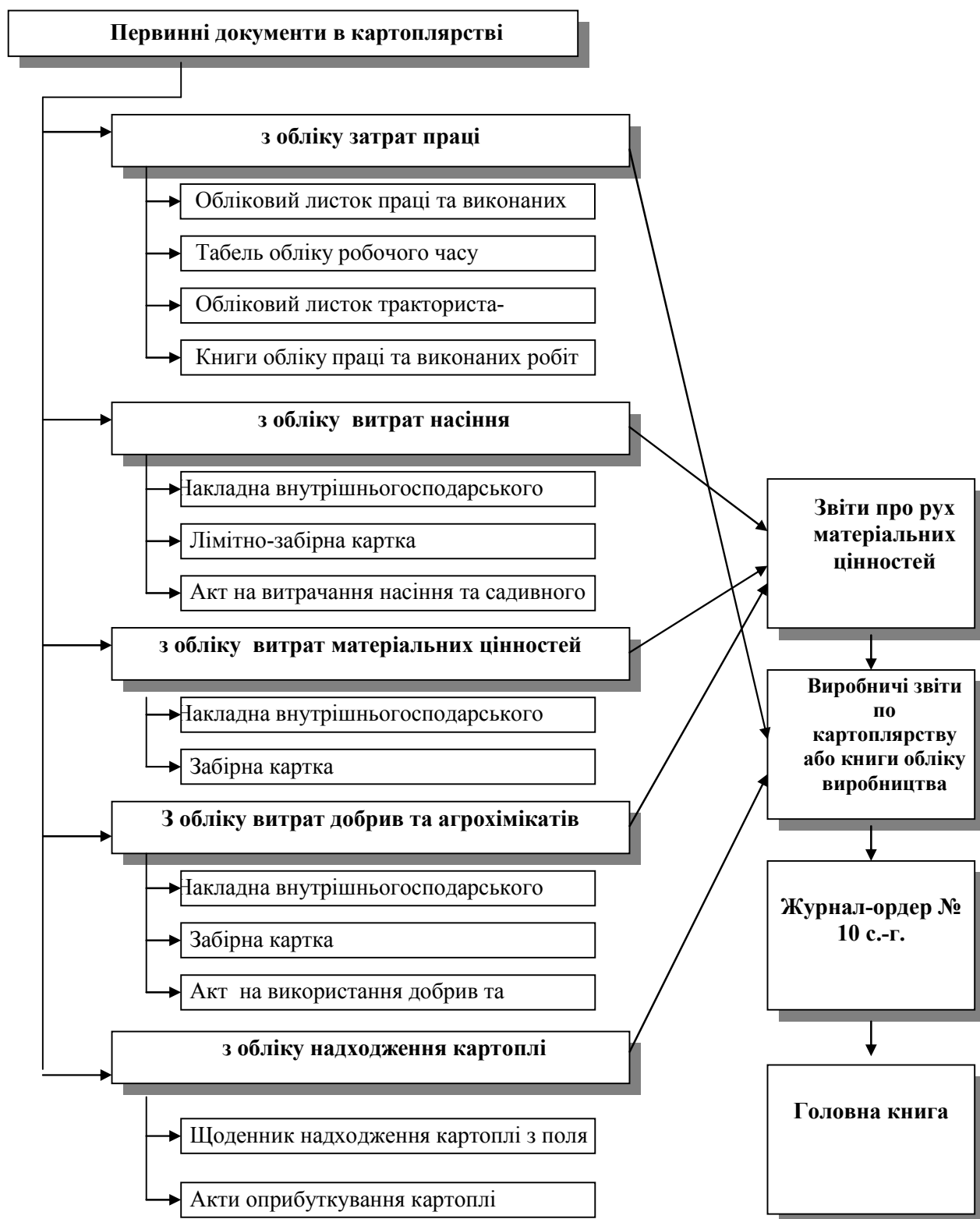


Рис. 2.1 Схема руху інформації від первинних носіїв до облікових реєстрів в ТОВ “ВКФ Волинь 2010”

На основі первинних документів здійснюється оперативний аналіз та контроль за діяльністю виробничих підрозділів. Первинними документами для списання насіння на виробництво є акти, накладні внутрішньогосподарського призначення, забірні картки. Якщо накладну та забірну картку використовують при відвантаженні насіння зі складу на висів, акт на витрату насіння і садивного матеріалу (форма 119) використовують для списання висадженого насіння картоплі на певній площі із зазначенням поля та норми витрат насіння. Після висіву складають акт, яким підтверджують якість і обсяг виконаної роботи.

На нашу думку, складання акту обов'язкове, оскільки в картоплярстві норми висіву на 1 га можуть змінюватись від 26 центнерів до 55 центнерів на 1 гектар. Це залежить від фракції насінневої картоплі, призначення посівів картоплі з даного поля. Якщо картоплю висаджують для насінневих цілей, то норму висіву збільшують, щоб при збільшенні гущини кущів зменшувалась кількість великої товарної картоплі, а для товарної картоплі – навпаки.

Контроль за витрачанням насіння на висів слід провадити на стадії відпуску його зі складу. Накладну має також підписувати технолог (агроном), контролюючи норми витрат.

Витрати матеріальних цінностей на виробництво картоплі списують по забірних картках та накладних внутрішньогосподарського призначення. Для контролю за використанням матеріальних цінностей та недопущення перевитрат в забірних картках передбачено встановлення лімітів витрат протягом місяця. Але ліміти встановлюються не завжди, здебільшого тільки в тих господарствах, де в управлінні виробництвом застосовують елементи планування та бюджетування.

Використання мінеральних, органічних та інших видів добрив, агрохімікатів та гербіцидів оформлюють накладними внутрішньогосподарського призначення, забірними картками та актами про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, агрохімікатів та гербіцидів (далі акт форми 118). Акт форми 118 складають для списання з підзвіту у виробництво на відповідні культури мінеральних та органічних

добрив та агрохімікатів. Акт складає агроном після внесення добрив. До нього додаються лімітно-забірні карти, накладні та інші документи, по яким одержані цінності.

На нашу думку, цей акт необхідний, адже він містить важливу інформацію: під яку культуру і в якому полі вносилися добрива, норми внесення добрив на кожному полі, а в накладній не завжди це вказують. Дана інформація необхідна для аналізу результатів виробництва, визначення впливу добрив та засобів захисту рослин на врожай картоплі, визначення собівартості картоплі в межах певного поля тощо.

Основною формою організації праці робітників у картоплярстві є бригада. Бригади формуються з бригадира-обліковця та робітників. Робітники можуть бути як однієї так і різних спеціальностей, в залежності від поставлених перед бригадою завдань. Для первинного обліку затрат праці застосовують кілька первинних документів: обліковий листок праці і виконання робіт за формою № 66, табелі обліку робочого часу за формою № 64, обліковий листок тракториста-машиніста (ф.№ 67). Ці документи здають в бухгалтерію господарства для нарахування оплати праці, складання журналу обліку робіт і витрат (ф. №37), нагромаджувальної відомості використання машинно-тракторного парку (ф.№37а).

За допомогою цих документів управлінський персонал здійснює контроль за якістю та кількістю затраченої праці, за виконанням завдань щодо зростання продуктивності праці, за використанням фонду заробітної плати. Без правильного оформлення цих документів неможливо розподілити суми нарахованої заробітної плати між об'єктами обліку витрат в картоплярстві, здійснити групування показників з оплати праці, необхідних для поточного і подальшого планування, контролю, аналізу.

Для обліку польових і стаціонарних робіт, виконуваних тракторами та іншими самохідними машинами, використовують обліковий лист тракториста-машиніста. Форма облікового листа дає змогу фіксувати роботу одного механізатора протягом 10-15 днів.

Облік ведеться по мірі виконання робіт по їх видам із зазначенням під які

культури вони виконувались.

Обліковий лист тракториста-машиніста веде бригадир або обліковець бригади (тракторно-рільничої або тракторної), підписує тракторист, бригадир і затверджує агроном. Агроном робить також відмітку про кількість і строки виконання робіт.

За даними, відображеними в обліковому листі, нараховують оплату праці трактористу-машиністу і помічникам.

Використання новітнього комп'ютерного обладнання дає змогу зменшити час обробки документів, що сприяє оперативному надходженню інформації. Беручи до уваги важливість своєчасного подання інформації про використання трудових ресурсів для управління виробництвом, а також можливості сучасних технологій її обробки вважаємо, що вимоги до документів з обліку праці та виконаних робіт слід переглянути.

Питанню документального оформлення надходження картоплі з поля приділяється недостатньо уваги. Для оприбуткування картоплі рекомендують використовувати щоденник надходження сільськогосподарської продукції. Щоденники складаються щодня в одному примірнику на всю бригаду в цілому. Щоденники зшиваються у вигляді блокнотів по сто примірників. Перед збиранням врожаю бухгалтерія господарства видає бригадирам щоденники, частково заповнені. В щоденниках вказуються їх номери, найменування та шифр господарства. Завідувач складу зважує кожну партію зібраної продукції та записує вагу в щоденник під розписку робітника про здачу продукції. Вказується також зібрана площа, найменування продукції, одиниця виміру, дата, номер відділення, бригади. В кінці дня всі щоденники, виписані на дану бригаду, підписують бригадир, агроном відділення і керуючий. Для визначення маси картоплі, яка зберігається в буртах (у місцях зберігання), дозволяється оприбуткування врожаю шляхом заміру буртів. При розрахунку використовують фактичну масу 1 м³ закладеної продукції, яка визначається вибірковим зважуванням, а не за нормативом. Відсоток землі, листя визначають також вибіркового зважування кількох партій продукції до і після переборки, сортування, при цьому складають спеціальний акт, який і є підставою для

оприбуткування картоплі.

На кожне зважування продукції, яка здається робітником, приймальник видає робітнику талон, де вказує номер зважування і масу зданої продукції. На підставі талонів бригадири проводять записи в облікові листи виробітку кожного робітника для визначення його заробітку.

Цей метод обліку оприбуткування продукції картоплярства прийнятний для господарств, де ведеться індивідуальний облік виробітку. Але в сучасних умовах ця методика дещо застаріла. Процес збирання картоплі вже більш механізований. У багатьох господарствах працюють картоплезбиральні комбайни, картоплекопалок. Технологією збирання врожаю комбайном передбачено залучення робітників для збирання картоплі вручну. При збиранні врожаю картоплі картоплезбиральним комбайном доцільно використовувати метод обліку, який найбільш пристосований для даної технології – використання реєстрів відправки картоплі з поля. На нашу думку він найбільш прийнятний для цього.

При збиранні врожаю картоплекопалками типу КПК-3 та аналогічних моделей, які не передбачають навантажування картоплі на транспортний засіб, використовується ручна праця робітників. Технологія копання картоплі передбачає, що картопля після викопування залишається на землі. Потім робітники збирають її та навантажують на транспортний засіб. Зібрану картоплю зважують на ваговій, а потім завозять в картоплесховище або пункти сортування і т.п. При вивезенні продукції з поля на кожну партію виписують супровідний документ – путівку на вивіз продукції з поля або накладну внутрішньогосподарського призначення (форма №87). Накладну або путівку виписують на кожну партію картоплі. За зміну бригадир рільничої бригади, який відпускає картоплю з поля, повинен виписати біля десятка накладних або путівок. Використання інших документів, наприклад реєстру відправки картоплі з поля, на нашу думку, полегшить облік та зменшить кількість первинної документації.

При великих обсягах виробництва картоплі картоплесховища можуть не вмістити весь наявний врожай картоплі. В такому разі картоплю зберігають в

буртах.

Відповідно до інструкції про порядок обліку зерна, кормів і інших видів продукції рільництва, зважування зібраних коренеплодів при прийманні і підвезенні їх до буртів або картоплесховища обов'язкове.

Після укладання коренеплодів у бурти спеціальна комісія приймає їх і оформлює актом прийомки. В акті вказують: час початку та закінчення робіт по збирання врожаю, опис прийнятих буртів, площі з яких зібрано картоплю, місце закладання буртів, їх розміри, вагу кожного бурта та загальну вагу всіх забуртованих коренеплодів, а також висновок комісії про якість продукції та правильність їх укладання із зазначенням необхідних дій для усунення дефектів, якщо такі будуть виявлені при прийманні картоплі.

Згідно з інструкцією вагу забуртованої картоплі визначають за даними обліку її збирання.

Зібраний врожай картоплі витрачається не відразу. Одна частина після збору врожаю доставляється на пункт сортування, інша – без сортування в картоплесховище.

Облік руху картоплі на пунктах сортування веде завідувач сортувального пункту. Це по сумісництву може бути завідувач картоплесховища або бригадир. На роботі по сортуванню та пакуванню ведуть облікові листи. В кінці дня складають акт на сортування, в якому вказують скільки і якого сорту картоплі прийнято для сортування, скільки отримано відходів, товарної, фуражної, насінневої картоплі і в яку тару упаковано.

Залежно від технічної забезпеченості господарств сортування можна проводити вручну або за допомогою сортувальної лінії. При сортуванні вручну кожному робітникові доводять норму, яку він повинен виконати за робочий час. Облік ведуть окремо по кожному робітнику бригади. Для обліку виробітку застосовують наряд.

При сортуванні за допомогою сортувальної лінії доцільно застосовувати бригадну звітність, яка забезпечує найбільш сприятливі умови для безперебійної роботи по сортуванню заготовленої продукції.

Облік картоплі в картоплесховищах ведуть матеріально відповідальні

особи за кількістю місць, масою в натуральних вимірниках по видах і сортах. Цей облік ведуть в книзі комірника (форма №91). Дані про рух картоплі в картоплесховищі оформлюють в товарний звіт або супровідні реєстри, в яких тільки перераховують підкріплені документи. На нашу думку, така форма звітності не раціональна, адже в реєстрах не показано рух товарів по найменуваннях, сортах. Використання установленної форми товарних звітів дозволяє застосовувати сальдовий метод обліку товарних запасів. Крім того, належним чином оформлені товарні звіти можуть повністю замінити книгу комірника.

“В інструкції про порядок обліку зерна, кормів і інших видів продукції рільництва зазначено, що матеріально відповідальні особи повинні здавати звіти про рух картоплі щомісяця” [32].

Матеріально відповідальна особа повинна подавати в бухгалтерію товарний звіт раз у 5 днів. На нашу думку, для забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку звіт про рух товарно-матеріальних цінностей слід здавати не рідше одного разу в місяць. Облік залишків картоплі протягом місяця за сучасних методів комп'ютерного обліку можна вести за виписаними прибутковим та видатковими документами і в кінці місяця звіряти зі звітами про рух картоплі [33].

Форми первинних документів, що використовуються в картоплярстві не відповідають сучасним вимогам управління. Більшість первинних документів складалася ще за часів планової економіки і в даний час потребують удосконалення.

Ефективність виробництва картоплі в господарстві зумовлюється дією факторів. Кінцевий результат діяльності картоплевиробників залежатиме від інформації, яка відображається в даних бухгалтерського та агрономічного обліку.

2.2. Облік витрат і доходів готової продукції

Бухгалтерський облік в картоплярстві потребує вдосконалення. Він не повністю враховує природно-кліматичні та економічні умови. “У виробників картоплі відсутні прогностичні розрахунки по витратам на обробіток ґрунту, садіння, догляд за посівами, збирання, вивезення, зберігання, сортування бульб. Як наслідок виробники не ощадливо ставляться до матеріальних цінностей, що і зумовлює збільшення собівартості картоплі” [32].

Сучасний облік в картоплярстві потребує вирішення таких питань:

- за якою вартістю оприбутковувати фуражну, товарну та насінневу картоплю;
- яким чином і на якій підставі відображати в обліку зменшення ваги картоплі при зберіганні;
- як правильно оприбуткувати картоплю з поля.

“Ці питання мають значний вплив на формування облікової інформації про підприємство. І тому вирішення цих питань повинно відбуватися не в межах підприємства, а на галузевому рівні. Різна методика оцінки картоплі, відображення витрат при зберіганні та інші питання обліку на практиці можуть значно вплинути на показники фінансової звітності підприємства, і, як наслідок, стануть передумовою прийняття невірних управлінських рішень. В сучасній економічній науці не приділяється увага вирішенню проблем галузі картоплярства” [32].

Розглядаючи фуражну та товарну картоплю як окремі об’єкти обліку слід визначити їхні основні відмінності. Фуражна – це картопля, яка через природні та фізичні фактори погіршила свої якісні характеристики: дрібна, пошкоджена хрущем, пирієм, хворобами або механічними пристроями при збиранні, транспортуванні, сортуванні. Товарна – це та, яка не пошкоджена або пошкоджена незначною мірою і відповідає всім якісним характеристикам.

Розглянемо основні господарські операції з виробництва картоплі на прикладі ТОВ “ВКФ Волинь 2010” (табл. 2.1).

Основні господарські операції з виробництва картоплі
по ТОВ «ВКФ Волинь 2010»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	Кредит
1	Списано на виробництво насіння картоплі	2311 «Картоплярство»	211 «Поточні біологічні активи»
2	Списано на виробництво картоплі органічні добрива власного виробництва	2311 «Картоплярство»	271 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
3	Списано на виробництво картоплі мінеральні добрива, агрохімікати	2311 «Картоплярство»	208 «Матеріали с.-г. призначення»
4	Списано на виробництва картоплі спецодяг для робітників	2311 «Картоплярство»	221 «Малоцінні предмети»
5	Списано на виробництво картоплі використані нафтопродукти	2311 «Картоплярство»	203 «Паливо»
6	Списано на основне виробництво вартість використаної електроенергії	2311 «Картоплярство»	2362 «Цех енергетики»
7	Списано на виробництво картоплі вартість використаних запасних частин	2311 «Картоплярство»	207 «Запасні частини»
8	Підписано акти сторонніх організацій за послуги по садінню картоплі	2311 “Картоплярство”	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Нараховано оплату праці працівникам, безпосередньо зайнятим у технологічному процесі вирощування картоплі	2311 «Картоплярство»	661 «Розрахунки з оплати праці»
10	Збір до Фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві	2311 «Картоплярство»	6522 «Розрахунки по соціальному страхуванню від нещасного випадку»
11	Нараховано збір до пенсійного фонду	2311 «Картоплярство»	651 «Розрахунки з Пенсійним фондом»
12	Нараховано збір до фонду Соціального страхування від безробіття	2311 «Картоплярство»	653 «Розрахунки по ФСС від безробіття»
13	Нараховано збір до фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності	2311 «Картоплярство»	6521 «Розрахунки по ФССТВП»
14	Списано послуги автогаражу по перевезенню картоплі зі сховища до поля	2311 «Картоплярство»	2361 «Авто гараж»

В сільськогосподарських підприємствах виникла необхідність насіння та корма, які переходять на наступний рік, оцінювати по цінам можливої реалізації.

З прийняттям П(С)БО № 30 «Біологічні активи» в обліку продукції картоплярства відбулися зміни. Прийняття цього стандарту можна пояснити прагненням наблизити українську систему бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. Публікації, присвячені появі нового стандарту, не завжди позитивно оцінюють його.

Згідно зі стандартом картопля є поточним біологічним активом. “Поточні біологічні активи – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців” [49].

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічних активів, призначений для продажу, переробки або внутрішнього споживання. За стандартом первісну вартість картоплі, отриману від врожаю, оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначення справедливої вартості картоплі ґрунтується на цінах активного ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Однією з проблем оцінки картоплі виходячи із ринкових цін є відсутність достатньої інформації про ціни на картоплю. Це відбувається в наслідок відсутності державного регулювання ринку картоплі та великої кількості приватних посередників. Для вирішення цього питання дорадчим службам у сільському господарстві слід організувати додатково збір інформації і надавати її сіль господарським підприємствам за запитами, а також використовувати статистичну інформацію.

Оцінювати сільськогосподарську продукцію за договірними цінами дозволяється лише за обтяжливими контрактами. Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо і

які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, відображаються у звітності як незавершене виробництво й оцінюються за собівартістю.

Поки не з'явиться розвинутий ринок біологічних активів і сільськогосподарської продукції саме цей пункт стандарту, на нашу думку, буде застосовуватися найчастіше. За відсутності реалізації своєї продукції відобразити її можна за первісною вартістю. Сьогодні в Україні операції з купівлі-продажу картоплі через біржу не здійснюються. Щодо цін на зерно, м'ясо, молоко, то тут великих проблем не виникає. В кожному регіоні є заготівельні та переробні підприємства, які займаються купівлею цієї продукції. Картопля в основному виробляється в приватних господарствах населення. Ринок картоплі не врегульований, ціни встановлюють посередники. Ціна на картоплю в одному регіоні і в один і той самий період може коливатися від 5000 до 12000 грн/т. Закупівельні ціни на картоплю крохмальних заводів значно менші ринкових цін.

Чіпсові заводи, такі як Крафт фудз Україна, встановлюють ціни на картоплю для кожного постачальника окремо, і це є комерційною таємницею. Офіційної інформації з цього приводу теж немає. Наприклад, у 2019-2020 рр., коли продавався основний валовий збір картоплі врожаю 2019 р., ціна змінювалася з 4550,0 грн./т до 8950,2 грн/т, тобто в 2 рази. Отже, в різних підприємствах біологічні активи будуть оцінені по-різному, що призведе до перекручування фінансової звітності. Звідси випливає висновок про те, що активний ринок картоплі відсутній.

Фуражну картоплю можна оцінювати виходячи з ринкових цін на подібну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив, з коригуванням на рівень якості та придатності до використання. У методичних рекомендаціях до П(С)БО №30 роз'яснюється, що дрібна та пошкоджена картопля може оцінюватися за справедливою вартістю коренів кормових буряків. Із визначенням справедливої вартості кормових буряків ситуація ще складніша. Якщо якийсь із господарств і вирощує їх, то не для продажу, а на корм худобі. Це їх основний напрям застосування. Тому і з визначенням

справедливої вартості кормових буряків постає така ж проблема.

За відсутності активного ринку фуражну картоплю пропонуємо оцінювати за справедливою вартістю зернових культур з коригуванням на рівень якості та придатності до використання, тобто за рівнем поживності. Насінневу картоплю, керуючись п.6.6 ст.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 р. №1315, слід оцінювати за ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням певних характеристик і особливостей. Тобто оцінка насінневої картоплі буде базуватись на оцінці товарної картоплі, скоригованої на коефіцієнт співвідношення цін насінневої та товарної картоплі.

Розрахуємо вартість нестандартної картоплі за собівартістю зернових культур (наприклад вівса) з урахуванням їх поживності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розрахунок вартості нестандартної (фуражної) картоплі

Показник	Значення показника
Ціна вівса, грн/ц без ПДВ	67,0
Поживність вівса, корм. од.	1,0
Поживність картоплі, корм од.	0,3
Коефіцієнт співвідношення поживностей	0,3:1,0=0,3
Вартість нестандартної картоплі, грн/ц	67,0*0,3 =20,1

Ця методика може застосовуватися в господарствах, які не вирощують кормовий буряк.

Насінницькі господарства постають ще перед однією проблемою, а саме як визначити вартість картоплі різних репродукційних груп. На нашу думку, вартість не може бути однаковою для елітної насінневої картоплі та товарної.

Доцільно розрахувати коефіцієнт співвідношення цін між репродукційними групами за формулою:

$$V_{гр} = V_{тов.} * K_{гр};$$

$$K_{гр} = \frac{Ц_{г}}{Ц_{т}},$$

де $V_{гр}$ – справедлива вартість репродукційної групи картоплі;

$V_{тов}$ – справедлива вартість товарної картоплі;

К_{гр} – коефіцієнт групи;

Ц_г – ціна реалізації картоплі цієї репродукційної групи;

Ц_т – ціна реалізації товарної картоплі

Таблиця 2.3

Розрахунок собівартості картоплі за репродукційним групами

Групи картоплі	Ціна реалізації минулого року, грн./ц	Коефіцієнт групи	Розрахунок	Вартість поточного року, грн.
Супереліта	1050	2,15	1050*2,15	2257,5
Еліта	820	1,73	820*1,73	1418,6
Товарна	450	1	450*1	450

Застосовуючи цю методику можливо визначити справедливу вартість картоплі враховуючи її насінницький потенціал та економічну цінність.

Недолік П(С)БО №30 полягає в тому, що він не узгоджується з податковим та управлінським обліком. Сільськогосподарські підприємства, які знаходяться на загальній системі оподаткування, в податковому обліку повинні обліковувати сільськогосподарську продукцію з урахуванням витрат на її вирощування. В управлінському обліку теж важливе місце займає собівартість продукції. На підставі собівартості здійснюється процес ціноутворення, приймаюся багато інших рішень. Науковці та практики були переконані, що собівартість – один з найважливіших показників ефективності виробництва, що використовується для контролю за використанням ресурсів виробництва, визначення економічної ефективності організаційно-технічних заходів.

“Методика калькулювання собівартості картоплі має ряд особливостей. Всі витрати на вирощування картоплі розподіляються лише між нестандартною (фуражною) та стандартною картоплею” [32; 33]. Оцінка фуражної картоплі за собівартістю кормових буряків з урахуванням їх поживності відображена в табл. 2.4.

Розрахунок собівартості нестандартної (фуражної) картоплі

Показник	Значення показника
Собівартість кормових буряків, грн./ц	25
Поживність кормових буряків, корм. од.	0,15
Поживність картоплі, корм. од.	0,3
Коефіцієнт співвідношення поживностей	$0,3 : 0,15 = 2$
Собівартість нестандартної картоплі, грн./ц	$25 * 2 = 50$

Дана методики має певні недоліки:

- у господарствах, які не вирощують кормові буряки, неможливо визначити собівартість нестандартної картоплі згідно з наведеною методикою;
- нестандартна (фуражна) картопля в основному застосовується на корм худобі і її собівартість наближена до собівартості фуражу зернових культур при значно меншій поживності.

Тому пропонуємо використовувати методику оцінки собівартості нестандартної картоплі за собівартістю зернових культур (наприклад вівса) з урахуванням їх поживності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Розрахунок собівартості нестандартної (фуражної) картоплі

Показник	Значення показника
Собівартість вівса, грн./ц	50,0
Поживність вівса, корм. од.	1,0
Поживність картоплі, корм од.	0,3
Коефіцієнт співвідношення поживності	$0,3 : 1,0 = 0,3$
Собівартість нестандартної картоплі, грн./ц	$50,0 * 0,3 = 1,5$

Після визначення собівартості нестандартної картоплі можемо визначити суму витрат на вирощування та збирання стандартної картоплі. Господарства, які не займаються виробництвом насінневої картоплі, ділять суму витрат на валовий збір товарної картоплі й одержують собівартість 1ц товарної картоплі. Насінницькі ж господарства постають ще перед однією проблемою – як визначити собівартість картоплі різних репродукційних груп. На нашу думку, собівартість не повинна бути однаковою для елітної насінневої картоплі та

товарної.

Пропонуємо загальну суму витрат на вирощування стандартної картоплі розподілити між репродукційними групами пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами за формулою:

$$C_{гр} = C_{заг} \cdot K_{гр};$$

$$K_{гр} = \frac{V_{г} \cdot Ц_{г}}{\sum_{s=1}^n V_{г_i} \cdot Ц_{г}}$$

де $C_{гр}$ – собівартість репродукційної групи картоплі;

$C_{заг}$ – собівартість загальна;

$K_{гр}$ – коефіцієнт групи;

$V_{г}$ – валовий збір репродукційної групи;

$Ц_{г}$ – ціна реалізації картоплі цієї репродукційної групи;

n – кількість репродукційних груп.

Застосовуючи цю методику можливо визначити собівартість картоплі, враховуючи її насінницький потенціал та економічну цінність. Також ця методика може застосовуватися в господарствах, які не вирощують кормовий буряк.

Одним з важливих питань обліку в галузі картоплярства є облік товарних втрат, якому приділяють увагу багато дослідників. Товарні втрати сільськогосподарської продукції виникають у процесі її транспортування, зберігання та реалізації. Розвиток матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств, впровадження контейнерного способу зберігання картоплі, доставка її у тарі забезпечує значне зменшення втрат. Втрати розділяють на втрати в межах норм і понаднормативні. Норми встановлені у відсотках і диференційовані по культурах, кліматичних зонах, строках та умовах зберігання, періодам року. Затверджені норми є граничними. Для продукції довготривалого зберігання відсоток втрати розраховують до середнього залишку продукції за даними обліку. Для цього використовують облікові дані на 1,11,21,31 число місяця. Залишки на початок і кінець періоду беруть в половинному розмірі. Суму залишків ділять на 3.

В обліку нестачі можна відображати на рахунку 24 "Брак у виробництві", включати до витрат виробництва або відносити до інших витрат операційної діяльності на рахунок 947 "Нестачі та втрати від псування цінностей" і відшкодовувати за рахунок прибутку. Убуток картоплі недоречно відносити на рахунок 24 "Брак у виробництві". Зменшення маси картоплі в наслідок природних процесів є безповоротною втратою. Браком вважаються вироби або продукція, яка в наслідок порушення умов виробництва не може бути використана за своїм прямим призначенням. У картоплярстві прикладів подібного браку практично не буває. Не можливо виправити посіви, якщо картопля була глибоко посаджена і не дала сходів, не виправити також неправильні квадрати при посадці картоплі.

На нашу думку також невдалим є списування убутку через субрахунок 947 на збитки. Адже убуток картоплі призводить не до збільшення витрат виробництва і не до збитків безпосередньо, а до недобору продукції. Оскільки ж витрати на виробництво картоплі залишились незмінними, а продукції одержано менше, то виходить, що її виробництво обійшлося дорожче. Отже, можна стверджувати, що невідшкодовані витрати, які складаються із кількісного зменшення маси продукту і псування його якості, відносяться не до збитків безпосередньо, а до подорожчання запасу.

Убуток картоплі доцільно списувати простим зменшенням в агрономічних і бухгалтерських регістрах маси відповідного сорту картоплі без грошової оцінки, що призведе до підвищення собівартості картоплі.

Оскільки інвентаризацію в картоплесховищах проводять не рідше двох разів на рік, тому пропонуємо суму втрат в межах норм нараховувати щомісячно. Суму втрат не відображають на рахунках бухгалтерського обліку.

Розглянемо основні бухгалтерські проводки по виробництву та реалізації картоплі, на прикладі господарських операцій в ТОВ "ВКФ Волинь 2010" (табл. 2.6).

**Господарські операції по виробництву картоплі в
ТОВ “ВКФ Волинь 2010”**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано насіння картоплі від постачальників – платників податку на додану вартість - на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	211 «Поточні біологічні активи» 641 «Розрахунки з ПДВ»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Отримано насіння картоплі від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу	211 «Поточні біологічні активи»	46 «Неоплачений капітал»
3	Безоплатно отримано насіння картоплі	211 «Поточні біологічні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
4	Оприбутковано картоплю, виявлену при інвентаризації	21 «Поточні біологічні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
5	Віднесено витрати на біологічні перетворення картоплі:		
	- роботи по збиранню врожаю власних допоміжних виробництв	2311 «Картоплярство»	2362 «Автогараж»
	- оплата праці працівників, зайнятих на вирощуванні картоплі	2311 «Картоплярство»	661 «Розрахунки по заробітній платі»
	- нараховано внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.	2311 «Картоплярство»	6522 «Розрахунки по соціальному страхуванню від нещасного випадку»
	- нараховано внески до Фонду соціального страхування від безробіття	2311 «Картоплярство»	653 «Розрахунки по ФСС від безробіття»
	- нараховано внески до Фонду соціального страхування ТВП	2311 «Картоплярство»	6521 «Розрахунки по ФССТВП»
	- нараховано внески до Пенсійного фонду	2311 «Картоплярство»	651 «Розрахунки з Пенсійним фондом»
	- амортизація необоротних активів	2311 «Картоплярство»	131 «Знос основних засобів»
6	Оприбутковано врожай картоплі за собівартістю	211 «Поточні біологічні активи»	2311 «Картоплярство»
7	Реалізація картоплі		
	Списано собівартість реалізованої картоплі	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	211 «Поточні біологічні активи»
	Отримано виручку від реалізації	36 «Розрахунки з	701 «Дохід від

	картоплі	покупцями та замовниками»	реалізації готової продукції»
	Нараховано ПДВ за операцією реалізації	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки з ПДВ»
8	Дооцінено картоплю на суму різниці між справедливою вартістю картоплі та сумою понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями	211 «Поточні біологічні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
9	Включення до фінансових результатів доходу від до-оцінки картоплі по справедливою вартістю	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	79 «Результат операційної діяльності»

П(С)БО №30 «Біологічні активи» щодо обліку в картоплярстві містить принципово новий підхід до засад обліку, оцінки активів, визначення фінансових результатів господарської діяльності. В результаті впровадження нового стандарту передбачається введення нового балансового рахунку. Бухгалтери сільськогосподарських підприємств ці нововведення не завжди оцінюють позитивно. Введення нового рахунку додасть деяких проблем в організації обліку на підприємстві. Пропонуємо не змінювати коди рахунків для обліку біологічних активів, а тільки змінити методику оцінки біологічних активів та визначення фінансового результату господарської діяльності. Наприклад, якщо підприємство обліковувало картоплю на рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» або на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», то не обов'язково переносити залишки цих рахунків на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Необхідно змінити методику оцінки біологічних активів, а зміна назви рахунків не вплине на зміну фінансового результату.

Завершальним процесом кругообігу капіталу в картоплярстві є процес реалізації. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин значення і роль процесу реалізації істотно зростають. Виробник повинен ретельно вивчати потреби ринку з метою визначення обсягів і виду картоплі для конкретного регіону та часового періоду.

Завданнями обліку процесу реалізації картоплі є: групування інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції за покупцями,

регіонами, періодами часу; облік своєчасності виконання договірних зобов'язань; визначення ціни реалізації кожного виду картоплі та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими позиціями; облік податків та зборів, які залежать від процесу реалізації.

Особливу увагу при збуті картоплі слід приділити витратам на збут. У картоплярстві до них відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з реалізацією картоплі. Згідно П(С)БО №16 «Витрати» витрати на збут не включаються до виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції, а відносяться на фінансові результати підприємства. Облік витрат, пов'язаних із збутом картоплі ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут».

Розглянемо на прикладі основні господарські операції по збуту картоплі (табл. 2.7)

Таблиця 2.7

Господарські операції по збуту картоплі в ТОВ «ВКФ Волинь 2010»

1	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію пакувальної установки, картоплесховища, що забезпечують збут картоплі	930 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
2.	Списано виробничі запаси (овочеву сітку, мішки, паливо тощо) для потреб збуту	930 «Витрати на збут»	201 «Сировина й матеріали»
3.	Оплачено витрати на рекламу (виготвлення буклетів)	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4.	Оприбутковано буклети На суму ПДВ	209 «Інші матеріали» 641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5.	Безоплатна роздача рекламних буклетів, листівок з рекламою картоплі (ПДВ не нараховується)	930 «Витрати на збут»	209 «Інші матеріали»
6	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг з розміщення реклами	930 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7	Нараховано зарплату працівникам пакувальної лінії	930 «Витрати на збут»	661 «Витрати на оплату праці»
8	Зроблено нарахування на зарплату працівників-пакувальників Пенсійний фонд	930 «Витрати на	651 «Розрахунки за

	Фонд соціального страхування тимчасової втрати працездатності Фонд соціального страхування від нещасних випадків Фонд страхування від безробіття	збут» 930 «Витрати на збут» 930 «Витрати на збут» 930 «Витрати на збут»	пенсійним забезпеченням» 6521 «Розрахунки зі страхування від непрацездатності» 6522 «Розрахунки зі страхування від нещасних випадків» 653 «Розрахунки зі страхування від безробіття»
9.	Списано собівартість реалізованої картоплі	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	211 «Поточні біологічні активи»
10.	Отримано виручку від реалізації картоплі	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
11.	Нараховано ПДВ за операцією реалізації	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки з ПДВ»
12.	Дооцінено картоплю на суму різниці між справедливою вартістю картоплі та сумою понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями.	211 «Поточні біологічні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
13.	Включення до фінансових результатів доходу від до оцінки картоплі по справедливій вартості	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	79 «Результат операційної діяльності»
14.	Списання собівартості картоплі на фінансовий результат	79 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
15.	Списання витрат на збут на фінансовий результат	79 «Результат операційної діяльності»	930 «Витрати на збут»

Витрати на збут списуються на рахунок 79 «Результат операційної діяльності», що значно ускладнює визначення фінансових результатів по конкретних об'єктах реалізації. В межах управлінського обліку витрати на збут повинні розподілятися та обліковуватися по видах картоплі. За певний аналізований період їх доцільно розподіляти залежно від кількості реалізованої картоплі. Це доцільно робити тому, що деякі витрати по сортування і тарування картоплі здійснюється за певний період, а потім ця картопля реалізується протягом року. Також значна частина витрат на збут здійснюються для реалізації певного виду картоплі.

2.3. Оцінка методів калькулювання собівартості продукції

Калькулювання має важливе значення для виробництва. Його результати дають змогу встановити оптимальні ціни на картоплю, виявити резерви виробництва, доцільність оновлення техніки і технології, оцінити якість роботи підрозділів та управлінського персоналу.

Дані фактичного калькулювання використовують для підвищення ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а також воно - основний елемент управління виробництвом.

Для картоплярства основними завданнями калькулювання є :

- розрахунок собівартості конкретного виду картоплі та її одиниці;
- обґрунтування витрат та їх групування за видами робіт та продукції;
- сприяння пошуку резервів зниження собівартості й підвищення рентабельності продукції;
- встановлення реалізаційних цін на вирощену картоплю.

У картоплярстві використовують такі методи визначення собівартості продукції:

- простий;
- позамовний;
- попередільний;
- нормативний;
- коефіцієнтний;
- пропорційний.

У виробництвах з одним видом продукції та незначним обсягом незавершеного виробництва або за його відсутності застосовують простий метод калькулювання. Аналітичний облік ведуть шляхом відкриття рахунків по видах виробництв, а всі витрати є прямими. Для визначення собівартості одиниці продукції всю суму витрат на виробництво ділять на кількість продукції.

Прикладом такої калькуляції в картоплярстві є виробництво крохмальної картоплі, як сировини для крохмальних заводів. Сільськогосподарські

підприємства картоплю не сортують, а відразу відправляють на крохмальні заводи. В обліку розраховують тільки собівартість промислової картоплі.

Позамовний метод обліку застосовують на підприємствах, на яких витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією або роботами. Об'єктом обліку є конкретне замовлення або вид виконуваних робіт. Фактична собівартість одиниці продукції або робіт визначається після виконання замовлення діленням суми витрат на кількість виготовленої продукції, послуг за цим замовленням.

В картоплярстві цей метод використовують для порівняння вартості робіт, які виконуються із використанням різних технологічних операцій. По них відкривають аналітичні рахунки, на яких нагромаджують прямі витрати та відносять загальновиробничі витрати шляхом їх розподілу. Наприклад, захист посадок картоплі від бур'яну можливий за допомогою внесення гербіцидів або при застосуванні безгербіцидної технології. Безгербіцидна технологія передбачає використання механічного засобу для чотириразового обробітку посівів картоплі від бур'янів. Обробіток проводять за допомогою культиваторів, окучників і сітчатих борін. Використання позамовного методу обліку витрат дає можливість сільськогосподарському підприємству ефективніше прогнозувати та планувати собівартість продукції.

Попередільний метод обліку та калькулювання використовують на підприємствах, де виробництво складається з ряду послідовних технологічних процесів, кожний з яких є окремим самостійним переділом (фазою) виробництва. Прикладом такого методу є виробництво нових сортів картоплі на безвірусній основі в елітних господарствах. Скорочена трирічна схема одержання еліти картоплі на основі міні-бульб від оздоровлених рослин (*in vitro*) дозволяє порівняно із загальноприйнятою п'ятирічною одержати на третій рік репродукування даного сорту та додатковий прибуток (рис. 2.2.)

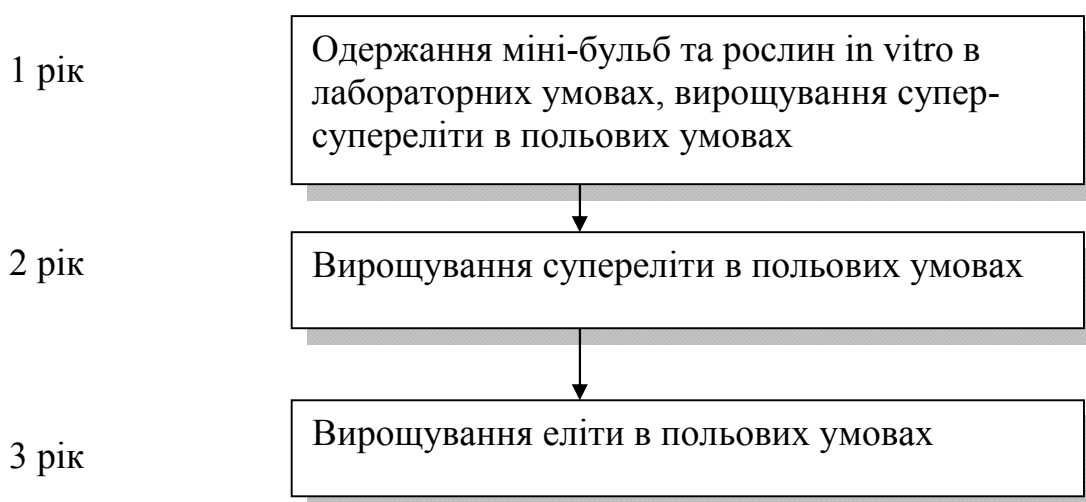


Рис. 2.2 Схема одержання еліти картоплі за три роки

Раціональне ведення виробництва вимагає дотримання обґрунтованих норм витрат і виходу продукції. За наявності таких норм можна успішно використовувати нормативний метод. Він дозволяє оперативно контролювати хід виробництва і своєчасно приймати правильні управлінські рішення. Виділяють шість основних елементів нормативного методу:

- складання оперативних планів і завдань виконання робіт, надання послуг і одержання продукції;
- розробка на основі цих планів (завдань) планової собівартості і встановлення лімітів витрачання засобів на основі техніко-економічних норм. При обґрунтуванні норм і нормативів необхідно враховувати конкретні природно-кліматичні і економічні умови виробництва;
- оперативний щоденний контроль за витратами на виробництво;
- виявлення і облік зміни норм витрат;
- визначення фактичної собівартості продукції;
- узагальнення і оперативний аналіз планово економічної інформації.

Нормативний метод має ряд переваг і недоліків. До переваг відносять оперативне виявлення відхилень від норм і причин цих відхилень. Чутливість цього методу до інфляції та погодних умов є його недоліком.

Нормативні калькуляції складаються частіше по видах робіт, а не по видах самої продукції. Однією з основних перешкод для впровадження

нормативного методу є складність та значний обсяг робіт щодо розробки норм, документування відхилень від норм та контроль за ними.

Впровадження комплексних нормативів дозволить скоротити час на складання завдань для підрозділів підприємства, окремих виконавців сільськогосподарських робіт.

Виникнення відхилень повинно контролюватися в реєстрах управлінського обліку витрат. В цих реєстрах записують причини та виконавців, якість виконання робіт.

Коефіцієнтний метод застосовується при отриманні кількох видів продукції від одного об'єкта обліку витрат. При використанні цього методу вся виготовлена продукція визначається в умовних одиницях. Потім визначається собівартість умовної одиниці продукції діленням загальної собівартості на загальну кількість умовних одиниць. Собівартість конкретного виду визначається за допомогою коефіцієнтів, застосованих до умовної одиниці продукції. Коефіцієнти можуть змінюватися залежно від умов та технології виробництва, цін на ресурси та попиту на продукцію та впливу інших факторів.

При застосуванні пропорційного методу витрати розподіляються пропорційно певній базі. Прикладом може бути методика визначення собівартості картоплі пропорційно цін реалізації.

За своєю природою виробництво в картоплярстві є неоднорідним процесом, який передбачає різні технологічні роботи, виконані в різний період року (осінній, зимовий, весняний, літній, осінній). Отже, всі витрати в бухгалтерському обліку мають бути розмежовані за видами та термінами виконаних робіт. Облік витрат на виробництво ведуть в реєстрах багатогранної форми, виділяють окремі графи для кожного виду витрат. Розмежування витрат по культурах за окремими підрозділами забезпечується за рахунок відповідної побудови аналітичного обліку. Для цих потреб використовують виробничі звіти або реєстри. Таким чином забезпечується облік витрат за видами робіт і калькулювання собівартості виконаних робіт і виробленої продукції.

Методи калькулювання перед застосуванням в господарстві узгоджуються з керівництвом і відображаються в наказі про облікову політику.

Перед прийняттям певного методу калькулювання необхідно провести аналіз можливих наслідків його застосування. Це необхідно для того, що собівартість певного виду продукції при використанні різних методів може бути різною за незмінної загальної суми витрат, що підлягають розподілу.

В обліку використовують калькулювання за змінними витратами та з повним розподілом витрат.

При калькулюванні з повним розподілом витрат постійні накладні витрати включають у собівартість. Цей метод називають стандарт-кост. При калькулюванні по змінним витратам постійні витрати покривають за рахунок прибутку. Цей метод – директ-костінг.

Розподіл витрат на постійні та змінні залежить від галузі, технології виробництва та інших факторів. Одні і ті ж самі витрати можуть бути постійними або змінними в залежності від інтенсивної чи екстенсивної технології виробництва картоплі. Тобто віднесення витрат до змінних чи постійних залежить від прийнятих управлінських рішень. Особливість методу директ-костінг є розділення витрат на змінні і постійні. Змінні витрати залежать від обсягу виробленої продукції. Постійні витрати від обсягу продукції не залежать.

Як і нормативному методі, метод стандарт-кост передбачає встановлення нормативів, виявлення відхилень та причин їх виникнення з метою усунення протиріч у виробництві та реалізації продукції. При використанні цього методу прямі витрати згруповуються на рахунку 23 „Виробництво”, а загальновиробничі витрати розподіляють між об’єктами обліку. Розподіл загальновиробничих витрат на постійні і змінні передбачено П(С)БО 16 „Витрати”. Змінні витрати розподіляються між об’єктами обліку згідно з базою розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу виконаних робіт тощо) виходячи з фактичного обсягу виробництва звітного періоду. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються згідно з базою розподілу при плановому обсягу виробництва. До складу собівартості реалізованої продукції входять нерозподілені постійні загальновиробничі витрати у тому періоді, в якому вони виникли. Для картоплярства базою розподілу накладних витрат

може бути загальна сума прямих витрат.

У картоплярстві існує низка специфічних витрат, які підлягають розподілу. Це витрати по амортизації основних засобів, орендна плата, витрати по зрошенню тощо. Розподіляти такі витрати потрібно згідно з базою, яка б забезпечила найбільший зв'язок з ними. Такою базою може бути площа під картоплею, обсяг виконаних умовних гектар, використаних людино-днів.

Відповідно до методичних рекомендацій доцільно розподіляти накладні витрати один раз в кінці року. Згідно такого підходу для продукції, одержаної протягом року, реальна інформація про собівартість буде відсутня. Це ускладнює прийняття об'єктивних управлінських рішень щодо ціноутворення. В даних умовах потрібен такий варіант обліку, при використанні якого інформація про повні витрати на одиницю продукції відома не в кінці року, а в час надходження продукції з поля.

Так, співвідношення між витратами в картоплярстві і накладними витратами у рослинництві по місяцях змінюється. При щомісячному розподілі загальнопромислові витрати розділяються тільки на об'єкти, по яким є прямі витрати. Протягом року об'єктів обліку стає більше і ставка розподілу змінюється. У картоплярстві для провадження ефективної управлінської діяльності доцільно розраховувати плановий відсоток накладних витрат. Щомісячні накладні витрати доцільно відносити на об'єкти обліку згідно з цим відсотком.

При прийнятті управлінських рішень не можна не враховувати адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Ці витрати займають значну частку в загальних витратах підприємства. Але для ефективного обліку їх формування потрібно визначити порядок контролю розміру накладних витрат.

Для ефективного управлінського обліку повної собівартості продукції потрібно адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати розподіляти між об'єктами обліку. Цей розподіл доцільно робити в межах управлінського обліку. Записи на рахунках бухгалтерського обліку не передбачені П(С)БО 16 „Витрати”.

Така методика дозволить постійно мати інформацію про розмір прямих і накладних витрат по об'єктах обліку, що дасть змогу ефективніше керувати фінансовою діяльністю підприємства. Повну собівартість картоплі можна визначити в період реалізації ранньої картоплі.

Таким чином, для планування, контролю і прийняття обумовлених управлінських рішень необхідна калькуляція витрат протягом всього технологічного циклу виробництва картоплі. Це забезпечить управлінський персонал підприємства своєчасною та систематизованою інформацією про собівартість продукції. Класифікація витрат, групування витрат за сортами картоплі, за центрами витрат, складання бюджетів, їх аналіз сприяє підвищенню ефективності роботи в картоплярстві та прийняттю оптимальних управлінських рішень.

Облікова інформація має бути пристосована для прийняття управлінських рішень. Вона повинна відповідати таким основним критеріям: бути орієнтованою на прийняття управлінського рішення, походити від первинної інформації та бути узгодженою з іншою інформацією.

Ведення управлінського обліку в умовах ринкової економіки є об'єктивною необхідністю. Кожне підприємство визначає свій напрям розвитку, що обґрунтовує потребу накопичувати інформацію за певними об'єктами та отримувати необхідні облікові дані. Саме ведення управлінського обліку є однією з необхідних умов, що допомагає управлінцям керувати на основі конфіденційної інформації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. При розгляді основних форм первинних документів, які використовуються в картоплярстві. Визначено, що деякі з них не відповідають сучасним вимогам документування операцій.

2. Питанню документального оформлення надходження картоплі з поля приділяється недостатньо уваги. При збиранні врожаю картоплі доцільно використовувати первинні документи, які найбільш пристосовані для даної технології – реєстри відправки картоплі з поля. Використання цих документів замість щоденників надходження сільськогосподарської продукції, талонів, облікових листів виробітку, путівок на вивезення продукції з поля або накладних внутрішньогосподарського призначення зменшує кількість первинної документації, час обробки документів та час надходження оперативної інформації до керівників. Все це сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства.

3. Досліджено методи калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, які застосовуються в картоплярстві. В сучасних умовах в межах фінансового обліку формується собівартість за неповними витратами. Хоча для формування управлінських рішень необхідна повна собівартість, яка формується в управлінському обліку.

4. Доцільно визначати плановий відсоток накладних витрат до прямих за даними календарного року. За цим відсотком відносити щомісяця накладні витрати на об'єкти обліку. Потрібно встановити порядок контролю розміру накладних витрат та розрахунок ступеня їх впливу на фінансовий результат госпрозрахункових підрозділів для визначення реального внеску підрозділів у результат господарювання підприємства. Визначено особливості здійснення витрат на збут, згідно з якими витрати повинні розподілятися та обліковуватися по видах картоплі. Це допоможе більш об'єктивно визначати повну собівартість кожного виду продукції з врахуванням витрат по сортування і таруванню.

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Управлінський аналіз виробництва продукції

На сучасному етапі розвитку картоплярства найбільшу частку технологічних операцій виконують за допомогою машино-тракторного парку. Він є одним із головних об'єктів управлінського аналізу в картоплярстві.

На першому етапі аналізу машинно-тракторного парку необхідно визначити забезпеченість підприємства технікою різного призначення. В ході аналізу забезпеченості технологічних операцій агрегатами визначають необхідну кількість машин для якісного виконання всіх необхідних робіт згідно з технологічною картою та порівнюють їхню кількість із фактичною наявністю та визначають коефіцієнт готовності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Управлінський аналіз забезпеченості технологічних операцій технічними засобами

Вид робіт згідно з технологічною картою	Необхідний склад агрегату	Необхідно кількість, шт.	Наявність агрегату на поточну дату	Коефіцієнт готовності агрегату до роботи, %
Весняна оранка під картоплю	Т-150Г	2	В наявності 2	0
	ПЛН – 5	2	В наявності 2	90
Культивація під картоплю	МТЗ-82	2	В наявності 2	100
	КПК-3	2	В наявності 2	90
Садіння картоплі	МТЗ-1025	2	В наявності 1	100
	Саджалка з баком для внесення ЗЗР	2	В наявності 1	90
Боронування	МТЗ-82	1	В наявності 1	90
	Сітчата борона	1	В наявності 1	50
і т.д.				

За результатами аналізу щодо забезпеченості тракторами розраховують потребу в трактористах та допоміжних робітниках, у запасних частинах для проведення якісного ремонту, кількість агрегатів, які необхідно залучити. По

агрегатах, які є в наявності та потребують ремонту, визначають необхідну суму коштів на ремонт та тривалість ремонту і порівнюють вартість ремонту з вартістю роботи залученої техніки. Якщо вартість щорічного ремонту перевищує вартість роботи аналогічної залученої техніки, приймають рішення про реалізацію або списання цієї техніки.

Якщо не всі технічні засоби готові до роботи, управлінський аналіз забезпеченості технологічних операцій технічними агрегатами слід проводити подекадно або щоденно, якщо час до виконання технологічної операції менше 60 днів. Дані для аналізу надаються службою головного інженера та бухгалтерією.

Наступним етапом управлінського аналізу машинно-тракторного парку є його використання. На цьому етапі аналізуються шляхи підвищення інтенсивності використання техніки та зменшення матеріальних витрат на її обслуговування. Дані для проведення аналізу використання машинно-тракторного парку беруть з дорожнього листа тракториста.

Для визначення ефективності використання машинно-тракторного парку визначають щоденний обсяг виконаних робіт та їх собівартість. Також необхідно визначити щоденні витрати по доставці агрегату до місця роботи та його заправку.

“Управлінський аналіз ефективності використання машинно-тракторного парку необхідно здійснювати за видами виконуваних робіт та агрегатами. Його щоденний аналіз покладається на бригадирів тракторних бригад, які порівнюють обсяг виконаних робіт членів бригад. Це дасть змогу знайти резерви підвищення обсягу виконаних робіт та збільшити щоденні норми виконання. Але іноді збільшення обсягу виконаних робіт супроводжується зниженням їх якості. Наприклад, при оранці під картоплю трактором Т-150Г з плугом ПЛН-5 глибина оранки повинна перевищувати 25 сантиметрів. Якщо тракторист зменшує глибину оранки, то він підвищує свій виробіток та зменшує кількість пального, необхідного для виконання цієї операції. Водночас це призводить до негативних змін у технології виробництва картоплі.

Недостатня глибина оранки є причиною садіння картоплі на глибину, меншу за необхідну, що призводить до зменшення врожайності. Таким чином, в результаті цього аналізу можна знайти не тільки резерви, економії та підвищення обсягів виробництва, а й попередити зниження якості виконуваних робіт. Для оцінки якості виконання робіт нами передбачена окрема колонка в листі тракториста, що дає змогу впливати на працівника зміною в оплаті праці” [25, с. 74-75].

Для ефективного обліку якості виконуваних робіт необхідно у посадових обов’язках керівників підрозділів виділити окремий пункт про її визначення та видати по підприємству положення про визначення якості сільськогосподарських робіт.

Наступним етапом управлінського аналізу машинно-тракторного парку є аналіз використання робочого часу. За даними такого аналізу визначають ефективність використання тракторів у роботі, втрати робочого часу на переїзди, заправку, поточний ремонт та простої з вини працівників (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Управлінський аналіз використання тракторних агрегатів

Дата	Агрегат	Технологічна операція	Виконано умовних гектар	Відпрацьовано годин	Переїзди, год	Заправка, год.	Простої, год.
1.04	Т-150Г ПЛН – 5	Оранка під картоплю	7	7	1	0,5	0,5
2.04	МТЗ-80 НРУ-0,5	Передпосадкове внесення мінеральних добрив	7	8	1	0,5	1,5
2.04	Т-150 КПС4	Передпосадкова підготовка ґрунту з заробкою мінеральних добрив	7	7	1	0,5	1

“Виробіток сільськогосподарської техніки за добу залежить від навантаження на кожну одиницю техніки, кількості змін роботи агрегату за добу та потужності трактора чи комбайна. Підвищити денний виробіток можливо за рахунок збільшення кількості змін роботи агрегату та зменшення витрат часу на переїзди, заправку, технічне обслуговування та зменшення простоїв через незадовільну організацію виробничого процесу. Для підвищення ефективності використання тракторного парку необхідно

проводити щоденний аналіз виробітку кожного агрегату, досліджувати перевитрати ресурсів і часу та визначати причини цього. Це дасть змогу покращити якість виконаних робіт та зменшити їх вартість” [38, с. 112].

У процесі проведення аналізу визначаються резерви підвищення використання техніки. Наприклад, у ТОВ “ВКФ Волинь 2010” після проведення такого аналізу було прийнято рішення для зменшення витрат часу та пального на заправку залучити автозаправну машину, яка заправлятиме агрегати в полі. Якщо техніка працює декілька днів на полях, відстань яких від тракторного стану перевищує 5 кілометрів, її в нічний час залишають в полі та залучають охоронця. Також для виконання операції у встановлені строки організовують роботу агрегатів у три зміни, що теж підвищує ефективність використання техніки.

“Контроль за роботою тракторних агрегатів повинен забезпечуватися за допомогою своєчасного документування виробничого процесу. Це вимагає встановлення норм витрат часу на виконання певних технологічних операцій. Щоденне документування всіх технологічних операцій дасть змогу оперативно реагувати на всі відхилення в технології та дозволить підвищити продуктивність праці” [56, с. 87].

Аналіз використання робочого часу слід проводити в кожному механізованому загоні за окремими марками тракторів. “В процесі аналізу визначають кількість відпрацьованих днів, змін, годин у розрахунку на один трактор, коефіцієнт змінності, загальний обсяг годин, відпрацьованих кожною машиною, кількість виконаних нормо-змін, середньодобовий, середньозмінний та середньогодинний виробіток на один трактор, еталонний гектар, коефіцієнт екстенсивного, інтенсивного й інтегрального використання техніки, який комплексно характеризує експлуатацію машинно-тракторного парку за часом, продуктивністю та нагромаджують дані для аналізу з початку року” [57, с. 107].

“Для факторного аналізу ефективності використання тракторного парку можна застосувати модель середньої продуктивності трактора за період. Використовуючи цю модель необхідно проводити аналіз по різних класах тракторів окремо. Іноді перевиробництво одним великим трактором 5 класу

перекриває недовиконання норм виробітку кількома малими тракторами другого класу. Виріток трактора за певний період часу залежатиме від тривалості періоду в днях, від коефіцієнта простою трактора, який розраховується як відношення кількості днів роботи трактора до загальної кількості днів у даному періоді, від тривалості робочої зміни, від коефіцієнта змінності та від середнього динного виробітку трактора. Ця модель буде мультиплікативного типу” [31; 32].

$$V_{п} = T_{д} * K_{пр} * T_{г} * K_{зм} * V_{г},$$

де $V_{п}$ – виробіток трактора за певний період часу, ум. га;

$T_{д}$ – тривалість періоду, днів;

$K_{пр}$ – коефіцієнт простою трактора;

$T_{г}$ – тривалість робочої зміни, годин;

$K_{зм}$ – коефіцієнт змінності;

$V_{г}$ – середньогодинний виробіток, ум. Га” [46, с. 208].

“Також для аналізу інтенсивності використання тракторного парку можна використати модель середньоденного виробітку на одного тракториста. Вона матиме вигляд:

$$V_{т} = \frac{K_{тр} * V_{г} * T_{д} * K_{зм} * T_{г} * K_{пр}}{K_{т} * T_{д}},$$

де $V_{т}$ – середньоденний виробіток одного тракториста, ум. га;

$K_{тр}$ – кількість тракторів, шт.;

$V_{г}$ – середньогодинний виробіток одного трактора, ум. га;

$T_{д}$ – тривалість періоду, днів;

$T_{г}$ – тривалість робочої зміни, годин;

$K_{зм}$ – коефіцієнт змінності;

$K_{пр}$ – коефіцієнт простою трактора;

$K_{т}$ – середня чисельність трактористів, чол.” [46, с. 208].

Розв’язання завдань з підвищення ефективності використання машинно-тракторного парку переважно покладається на інженерно-технічну службу, проте управлінський облік повинен забезпечити надання необхідної інформації на всіх стадіях виробництва.

“Одним із найважливіших видів ресурсів, без яких неможливе ефективне

виробництво є трудові ресурси. Чисельність і структура трудових ресурсів у картоплярстві протягом року змінюється і на кожному підприємстві визначається залежно від мети діяльності” [6, с. 118].

Управлінський аналіз повинен вивчати й аналізувати рівень забезпеченості робочою силою всіх стадій виробництва картоплі та виявляти резерви підвищення продуктивності праці.

У картоплярстві на використання робочої сили впливають сезонність, природно-кліматичні умови, рівень механізації технологічних процесів на виробництві картоплі. Управлінський аналіз повинен досить точно спрогнозувати потребу робочої сили за місяцями залежно від обсягу та тривалості польових робіт.

“Для визначення місячної потреби в робочій силі необхідно проаналізувати технологічну карту з виробництва картоплі із розкладанням по місяцях, залежно від зовнішніх і внутрішніх умов виробництва спрогнозувати майбутній врожай картоплі. Після цього визначити кількість людино-годин, необхідних для безперервного процесу виробництва. В картоплярстві неможлива вузька спеціалізація праці, тому в процесі аналізу необхідно правильно розподілити наявну робочу силу між певними обсягами робіт, та у разі нестачі визначити її сезонну потребу та головну спеціалізацію. Наприклад, для розрахунку потреби робочої сили при збиранні картоплі визначають, яка її площа буде зібрана комбайнами, а яка картопля копалками із застосуванням ручної праці. Залежно від кількості добрив, якості насіння, природно-кліматичних умов та інших факторів потрібно спрогнозувати врожайність картоплі та визначити валовий збір. Потім для визначення щоденної кількості працівників визначається обсяг картоплі, який зможе перевезти транспорт та прийняти картоплесховище. Виходячи із загальної кількості картоплі та щоденної норми збирання картоплі одним працівником планується тривалість періоду збору врожаю та кількість необхідних працівників” [55, с. 46].

“Аналіз трудових ресурсів є безперервним процесом для щоденного контролю своєчасного виконання робіт, ефективності використання трудових ресурсів, виявлення причин незабезпеченості робочою силою, технікою,

обсягами робіт” [37, с. 225].

У сільськогосподарських підприємствах незабезпеченість робочою силою можливо усунути за рахунок росту продуктивності праці, залучення сезонних робітників, механізації виробничих процесів, залучення працівників з інших підрозділів, інтенсифікації виробництва.

Для управління використанням трудових ресурсів велике значення має щоденний аналіз неявок на роботу, а також виконання завдань і робіт. Облік виконаних робіт і наявних працівників зазначають у наряді, який щоденно здають до бухгалтерії. На основі цих первинних документів бухгалтерія та безпосередньо керівник підрозділу має можливість щоденно аналізувати участь робітників у виробничому процесі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Участь робітників у виробничому процесі по рільничій бригаді №1

ТОВ “ВКФ Волинь 2010”

Дата	Всього працівників	З’явилося на роботу	Неявки без поважних причин	Виконано норм виробітку	Коефіцієнт виконання планового завдання 1 робітником, %	Коефіцієнт виконання планового завдання по бригаді, %
1.10.	22	20	1	20	100	91
2.10.	22	21	0	21	100	94,5
3.10.	22	20	2	24	120	109
і т.д.						
30.04.	22	20	1	19	95	86
Всього	22	20	1	21	105	95,5

Далі необхідно провести факторний аналіз використання робочої сили за кількістю робітників та коефіцієнтом виконання норм одним робітником.

$$B = Ч * K * Д, \text{ де}$$

Ч – середньоденна чисельність робітників у звітному періоду, чол.

К – коефіцієнт виконання планового завдання по бригаді,

Д – кількість робочих днів, дні

Із даних таблиці видно, що за місяць середньоденна кількість робітників становила 20 замість 22, коефіцієнт виконання норм одним робітником був 105 %. Неявки на роботу призвели до понадпланових втрат виробітку (22-

20)*105%*23 і становили 48 нормозмін за місяць, але негативний вплив неявок робітників на роботу нівелювався на 23 нормозміни за рахунок підвищення продуктивності праці $20*(105\%-100%)*23$.

Якщо відсоток виконання норм щомісячно перевищує нормативне значення, доцільно розглянути питання щодо її підвищення. Для цього затверджується комісія у складі спеціалістів виробничих підрозділів та головних спеціалістів.

Аналітик у своїй роботі повинен розуміти зміст виконуваних операцій, дослідити дію факторів, що впливають на затрати праці, розробити систему заходів щодо покращення інтенсивності використання праці робітників та оперативно реагувати на невідповідність норм виконуваним роботам.

Значно впливає на показники врожайності картоплі технологія її виробництва. Тільки виконання всіх технологічних операцій в оптимальні строки забезпечить запланований рівень врожайності, тому управлінський аналіз технології виробництва є частиною загального аналізу на підприємстві.

У сучасних умовах господарювання більшість виробників намагаються укласти договори реалізації майбутнього врожаю картоплі. В цих договорах обумовлюють технологію виробництва, час виконання всіх операцій по виробництву картоплі та період збирання врожаю. Технологічна карта іноді є невід'ємною частиною договору, на основі якої планується ціна майбутнього врожаю, періоди та суми надходження передоплати за картоплю. Покупці, які займаються промисловою переробкою картоплі, дуже уважно ставляться до технології виробництва та обумовлюють в договорі з виробником відсотки штрафів за невиконання або несвоєчасне виконання технологічних операцій. Така значна увага цьому питанню приділяється обґрунтовано. Технологія виробництва великою мірою впливає на якість картоплі, її товарний вигляд, вміст поживних та шкідливих речовин, здатність до тривалого зберігання. Тому аналіз технології виробництва картоплі має визначати оптимальний варіант виробництва відповідно до необхідних умов.

Технологія виробництва картоплі повинна передбачати оптимальне співвідношення використаних ресурсів при дотриманні всіх термінів

здійснення технологічних операцій для вирощення певного обсягу картоплі відповідної якості. При виявленні факторів необхідно детально проаналізувати причини їх виникнення й оцінити вплив на чергову операцію технологічного процесу і на кінцеві результати та виробити виважені управлінські рішення щодо його коригування.

Аналіз технології виробництва картоплі здійснюють порівнянням фактичних даних за виконаними технологічними операціями з даними технологічної карти по кожній з них. Існуюча форма технологічної карти не має колонки з датою виконання роботи. З метою проведення аналізу впливу строків виконання технологічних операцій на ефективність виробництва картоплі пропонуємо вказувати дату виконання кожної технологічної операції.

Детальний аналіз технології дасть змогу виявити всі фактори впливу на обсяг виробництва та якість продукції.

Виробництво певного обсягу картоплі може досягатися за різного співвідношення факторів. Відповідно технології виробництва передбачають різні співвідношення факторів, які проілюстровано за допомогою виробничої сітки, наведеної в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Обсяги виробництва картоплі при різному співвідношенні факторів

№ рядка	Площа під картоплею, га	Витрати ресурсів на 1га, тис. грн.		
		10163	14270	16120
		Обсяг виробництва, тис. тонн		
1	10	130	200	347
1	50	650	1000	1735
2	100	1300	2000	3470
3	150	1950	3000	5205
4	200	2600	4000	6940
5	250	3250	5000	8675
6	300	3900	6000	10410

Таблиця містить дані про співвідношення витрат капіталу та площі землі під картоплею. Наведені співвідношення передбачають три варіанти витрат ресурсів на 1 гектар площі, кожний з яких характеризується певним рівнем врожайності. Згідно з цими варіантами можемо спланувати необхідний обсяг капіталу та певну площу для виробництва запланованої кількості продукції.

Обсяг виробництва картоплі визначається застосовуваною технологією, удосконалення якої сприяє появі нових методів досягнення запланованих результатів. Наприклад підприємство відповідно до наміченого розвитку прогнозує виробити 50 тонн картоплі.

Цього можна досягти при трьох різних комбінаціях факторів:

1. 3,85 га площі і 39127,50 грн витрат;
2. 2,5 га площі і 35675,00 грн. витрат;
3. 1,44 га площі і 23212,80 грн. витрат.

Виробнича функція може бути відображена графічно (рис. 3.1), якщо по горизонталі вказати витрати на картоплю за рік, а по вертикалі — площу під картоплею.

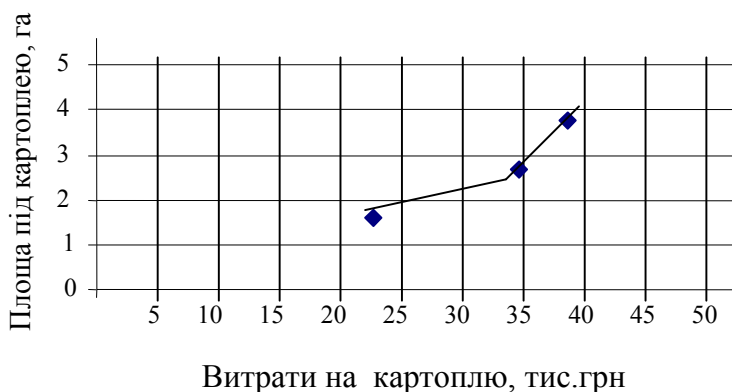


Рис. 3.1 Виробнича функція для вирощування 50 тон картоплі

Крива на рис. 3.1 є виробничою функцією для вирощування картоплі в обсязі 50 тонн. Вона відображає прогнозований обсяг виробництва за певної технології і необхідні витрати. Досягти поставленого завдання підприємство може за одним із трьох варіантів.

Також необхідною умовою для здійснення ефективної виробничої діяльності є визначення виробничих функцій для кожного процесу або операції.

Розглянемо це на такому прикладі. Для збору врожаю господарство ТОВ “ВКФ Волинь 2010” з площі 20 га при плановій врожайності 300 ц/га може використовувати різні способи збирання. Збір за допомогою власного комбайну Е-686 дорівнюватиме 1060 грн/га та затратах праці 8 люд-годин. Залучення

нового комбайну Grimme-1500 обійдеться в 2040 грн./га та затратах праці 2 людин-годин.

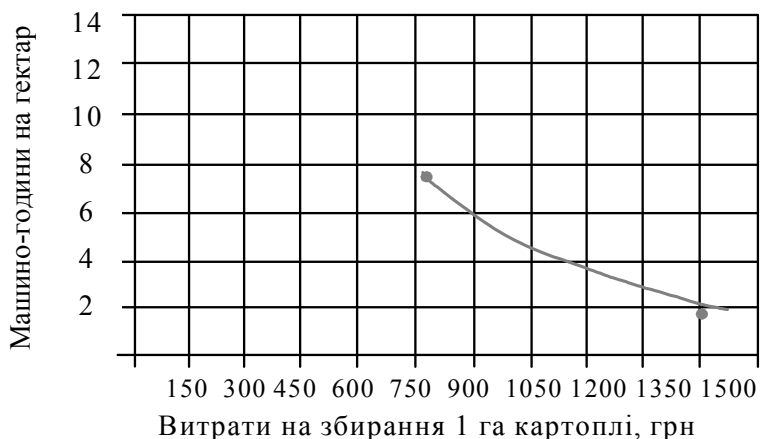


Рис. 3.2. Виробнича функція для збирання картоплі з одного гектара при врожайності 200 ц/га

Кожний обсяг робіт має свою виробничу функцію. Вона допомагає з багатьох варіантів структур витрат обрати найкращий, який відобразатиме стратегію розвитку підприємства. Кількість ресурсів завжди обмежена. Для здійснення ефективного виробництва певної продукції ресурси необхідно розподілити між використанням різних варіантів рішень.

Таким чином, управлінський аналіз виробництва картоплі дасть змогу виробляти конкурентоспроможну продукцію та поліпшити показники ефективності виробництва і збільшити обсяги реалізації картоплі.

3.2. Аналіз продажу та прибутку від реалізації продукції

Питанню аналізу ефективності виробництва та реалізації продукції постійно приділяється значна увага економістів і науковців кожної галузі, у тому числі і картоплярства.

Рівень і динаміка прибутковості залежать як від оптимальності використаних факторів виробництва, так і від їх якісного стану. Прибуток у картоплярстві має змінний характер і залежить від багатьох факторів. З метою його збільшення слід проводити аналіз факторів впливу на фінансовий

результат діяльності підприємства.

Аналіз прибутку в картоплярстві має вирішувати такі завдання: аналіз і прогноз прибутку по різних видах картоплі; визначення оптимальних цін на картоплю залежно від кон'юнктури ринку; планування обсягів реалізації картоплі по періодах; обґрунтування цін на майбутній врожай картоплі для підписання довгострокових угод; визначення впливу факторів на обсяг реалізації картоплі та фінансові результати. Розв'язання цих завдань допоможе картоплевиробникам ефективніше управляти прибутковістю та підвищити рентабельність галузі.

В Україні ринок картоплі досить непередбачуваний. Зміна цін, попиту та пропозиції за нетривалий проміжок часу породжує ризик недоотримання прибутку або взагалі збитковості виробництва. Однак застосування інтенсивних технологій виробництва картоплі підвищує прибутковість галузі та забезпечує лідерство на ринку.

Основні джерела інформації для аналізу прибутковості надає фінансовий, управлінський, податковий облік, бізнес-плани, угоди на збут картоплі. Методика порівняльного аналізу полягає у порівнянні прибутку від реалізації різних видів продукції картоплярства.

За результатами аналізу управлінський персонал планує структуру продукції, що підлягає реалізації, залежно від мети діяльності та кон'юнктури ринку й визначає, наскільки одержаний прибуток задовольняє потреби підприємства.

При аналізі виявляють причини створення відхилень від запланованої величини прибутку. Прибуток від реалізації картоплі слід розраховувати щомісяця та враховувати фактор сезонності та час зберігання. Вплив цих факторів на фінансовий результат відбувається через сезонні коливання цін та збільшення витрат на зберігання залежно від характеристики сорту. При цьому доцільно визначати динаміку зміни індивідуальної рентабельності кожного виду картоплі за певний період часу (табл.3.5).

Результати такого аналізу допомагають виробленню ефективних управлінських рішень щодо поліпшення результатів діяльності та

прогнозуванню щомісячного фінансового результату. Найбільш ефективно для проведення такого аналізу застосовувати ЕОМ.

Для вичерпного та достовірного аналізу прибутку необхідна чітка організація управлінського обліку з метою одержання інформації про його складові по кожному виду картоплі.

Таблиця 3.5

**Аналіз динаміки прибутку від реалізації картоплі за жовтень-листопад
2020 р. по ТОВ “ВКФ Волинь 2010”**

Місяць	Показники	Фуражна картопля	Товарна картопля			Насіннева картопля					Всього
			Всього	розфасована у сітку	не розфасована	Невський с/еліта	Невський еліта	Невський 1 репрод.	Придеснянський еліта	Нагорода елєта	
Жовтень	Прибуток, тис.грн	17,5	26	18	8	6	23	10	3	3	88,5
	Виручка, тис.грн	56,6	327	135	192	18	230	90	38	38	797,6
	Собівартість, тис.грн.	39,1	301	117	184	12	207	80	35	35	709,1
	Зміна ціни у порівнянні з попереднім місяцем, грн./т	-100	+50	+50	0	+100	+100	+100	+100	+100	+450
	Збільшення витрат у порівнянні з попереднім місяцем, грн./т	+120	+50	+50	0	+30	+30	+30	+30	+30	+320
	Зміна прибутку за рахунок змін ціни і витрат, грн./т	-220	0	0	0	+70	+70	+70	+70	+70	-130
	Зміна рентабельності у порівнянні з попереднім місяцем, %	-88	0	0	0	+2,9	+3,9	+3,9	+4	+4,0	-4,4
листопад	Прибуток, тис.грн.	3	15	15	0	0	100	15	0	0	133
	Виручка, тис.грн.	28	270	150	120	0	1000	180	0	0	1470
	Собівартість, тис.грн.	25	255	135	120	0	920	165	0	0	1365
	Зміна ціни у порівнянні з попереднім місяцем, грн./т	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Збільшення витрат у порівнянні з попереднім місяцем, грн./т	+120	+500	+500	+500	0	+40	+50	+30	+30	+770
	Зміна прибутку за рахунок змін ціни і витрат, грн./т	-120	-500	-500	-500	0	-40	-50	-30	-30	-770
	Зміна рентабельності у порівнянні з попереднім місяцем, %	-48	-39	-37	-42	0	-2,2	-3,0	-1,7	-1,7	-5,6

За допомогою аналізу беззбитковості на кожному підприємстві повинна бути розроблена система впливу на прибуток. Мета аналізу беззбитковості – встановити залежність впливу фінансового результату від зміни обсягу

виробництва картоплі або від зміни технології.

Ця інформація дуже важлива для управління підприємством, оскільки одним із головних факторів, який впливає на фінансовий результат є врожайність та обсяг виробництва. Для автоматизації аналізу беззбитковості, знаходження оптимального обсягу реалізації та розрахунку ціни використовують програму Microsoft Excel.

За допомогою графіка можна визначити величини витрат і доходів при різних обсягах виробництва та спланувати діяльність залежно від наявних ресурсів і потенціалу підприємства. Також аналіз повинен спрогнозувати, що відбудеться з фінансовими результатами підприємства, якщо показники відхиляться від запланованих (зміниться обсяг, ціна або витрати) .

Кожний вид продукції повинен забезпечити максимальний прибуток. Однак за законами ринкової економіки не можна продати необмежену кількість товару за незмінною ціною. Збільшення обсягу продажу знижує попит на неї. Тому для проведення аналізу беззбитковості виробництва необхідно визначити залежність попиту від обсягу реалізації та побудувати криву попиту.

Таким чином, цей вид аналізу допомагає приймати зважені й ефективні управлінські рішення з ведення господарської діяльності в картоплярстві.

Виробники картоплі повинні приділяти значну увагу визначенню обсягу виробництва картоплі при якому діяльність підприємства буде рентабельною.

З цією метою розраховують:

- а) беззбитковий обсяг виробництва для повного покриття всіх витрат діяльності підприємства;
- б) обсяг виробництва для отримання запланованої суми прибутку;
- в) запас фінансової стійкості.

На основі даних таблиці 3.6 будується графік.

**Обсяги та витрати на виробництво товарної картоплі по
ТОВ “ВКФ Волинь 2010”, 2020 р.**

Статті витрат	Витрати на 1 га при врожайності 30 т/га, грн.
Оплата праці	880,1
Відрахування на соціальні заходи	97,7
Насіння	3500,0
Мінеральні добрива	606,3
Органічні добрива	1040,0
Засоби захисту рослин	540,0
Пально-мастильні матеріали	1215,0
Амортизація	587,3
Поточний ремонт основних засобів	238,0
Плата за оренду паїв	165,6
Інші матеріальні витрати	223,0
Виробничі витрати, всього	9093,0
Витрати на збут	1070,0
Повна собівартість товарної продукції	19256,0

По горизонталі відкладається урожайність картоплі, а по вертикалі – витрати на виробництво картоплі і виручка від реалізації.

Як вже згадувалося, в картоплярстві необхідно виділяти умовно-змінні витрати, величина яких залежить від площі посадки картоплі й остаточно не передбачає отримання передбаченої кількості продукції.

Побудуємо графік межі беззбитковості при розподілі витрат на змінні, умовно-змінні та постійні. До змінних витрат віднесено такі статті: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, добрива мінеральні та органічні та паливно-мастильні матеріали, до умовно-змінних витрат – насіння і засоби захисту рослин. За допомогою графіку можна відповісти на питання:

- виробництво та реалізація якого обсягу картоплі забезпечить виробнику прибуток;

- при якому обсязі отримана виручка повністю перекриє всі витрати.

Обсяг виробництва та реалізації, нижче якого підприємство буде збитковим, називають точкою беззбитковості. Точка беззбитковості на рис.3.3 дорівнює врожайності 83,8 ц/га.

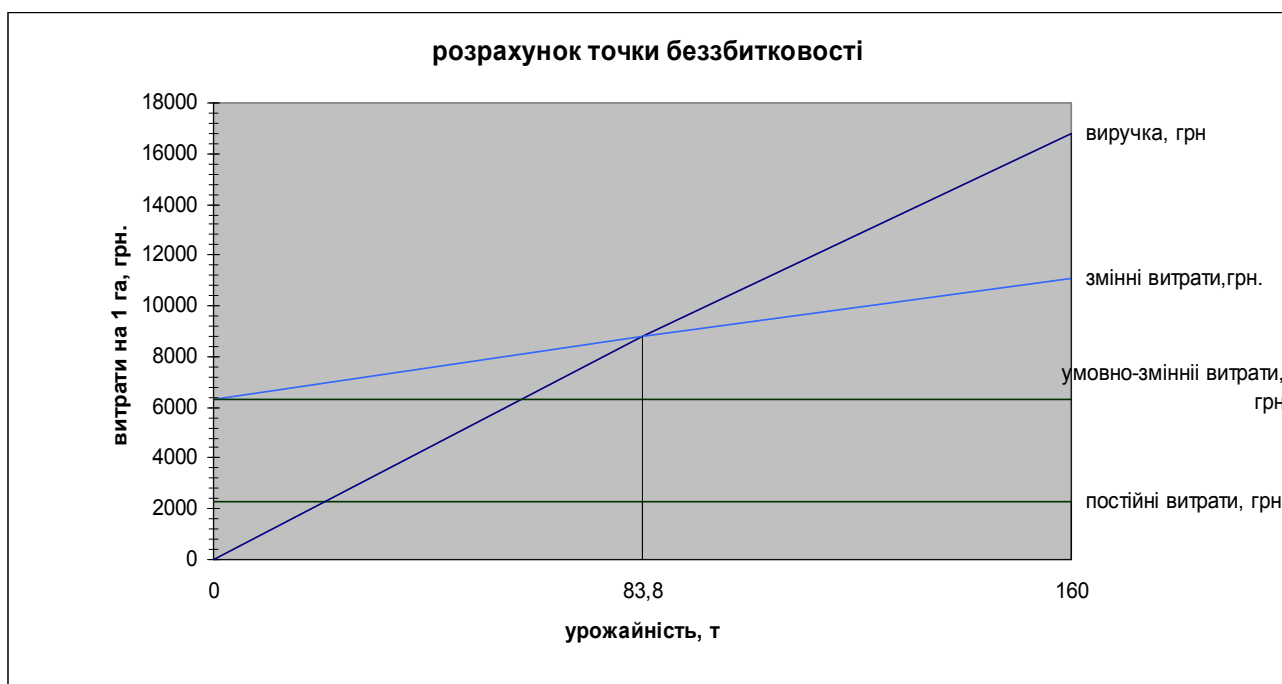


Рис. 3.3. Визначення меж беззбитковості виробництва картоплі

Таким чином беззбиткове виробництво при ціні на картоплю 304.94 грн/ц досягається при врожайності 83.8 ц/га. Обсяг виробництва та реалізації на цьому рівні врожайності покриває постійні, умовно-змінні і змінні витрати підприємства.

Розрахуємо беззбитковий рівень виробництва. Розрахунок проводимо за формулою 3.1.

“Після визначення структури продаж ми можемо розрахувати точку беззбитковості для всього асортименту продукції. Необхідною умовою для цього буде те, що технологія виробництва та відповідно і структура виробництва не зміниться. Розрахунок здійснимо за формулою 3.1.

$$\sum C_i K_i - ЗВ - ПВ = 0 \quad (3.1)$$

де ПВ – постійні витрати, грн.;

ЗВ – змінні витрати, грн.;

Ці – ціна і-того виду продукції, грн.;

Кі – обсяг і-того виду продукції, грн” [46, с. 209].

Для сорту Невський репродукції супереліта (частка насінневої картоплі 45%) беззбитковий рівень виробництва дорівнюватиме:

$$(0.45X * \ddot{O}_1 + 0.35X * \ddot{O}_2 + 0.20X * \ddot{O}_3) - \zeta\hat{A} - \hat{I}\hat{A} = 0$$

$$(0.45 * X * 4000 + 0,35 * X * 1100 + 0.20 * X * 390) - 74450.00 - 36855.90 = 0$$

$$X=49,19 \text{ т}$$

Для сорту Невський репродукції супереліта (частка насінневої картоплі 48%) беззбитковий рівень виробництва дорівнюватиме:

$$(0.48X * C_1 + 0.35X * C_2 + 0.17X * C_3) - 3B - PB = 0$$

$$(0.48 * X * 4000 + 0,35 * X * 1100 + 0.17 * X * 390) - 74450.00 - 36855.90 = 0$$

$$X=46,94 \text{ т}$$

Для сорту Невський репродукції еліта (частка насінневої картоплі 45%)

беззбитковий рівень виробництва дорівнюватиме

$$(0.45X * C_1 + 0.35X * C_2 + 0.20X * C_3) - 3B - PB = 0$$

$$(0.45X * 2000 + 0.35X * 1100 + 0.20X * 390) - 70650.00 - 36855.90 = 0$$

$$X= 78,87 \text{ т}$$

Для сорту Невський репродукції еліта (частка насінневої картоплі 48%)

беззбитковий рівень виробництва дорівнюватиме

$$(0.48X * C_1 + 0.35X * C_2 + 0.17X * C_3) - 3B - PB = 0$$

$$(0.48X * 2000 + 0.35X * 1100 + 0.17X * 390) - 70650.00 - 36855.90 = 0$$

$$X= 76,18 \text{ т}$$

Таким чином, підприємствам доцільно проводити аналіз виробництва та реалізації картоплі в розрізі репродукцій сортів.

Таблиця 3.7

Вплив репродукції та структури валового збору на прибутковість картоплі по ТОВ “ВКФ Волинь 2010”, 2011 р.

Сорт картоплі	Репродукція	Співвідношення фуражної, товарної, насінневої, картоплі, %	Граничний обсяг виробництва, т	Прибуток на гектар, тис.грн.	Рентабельність, %
Невський	с/еліта	20/35/45	49,19	25,49	114,5
Невський	с/еліта	17/35/48	46,94	28,02	125,9
Невський	еліта	20/35/45	78,87	5,45	25,4
Невський	еліта	17/35/48	76,18	6,64	30,9

Аналіз даних таблиці свідчить, що структура валового збору значно вплинула на фінансові показники підприємства. Ця залежність буде виявлена

тільки при деталізації валового збору картоплі по сортах, репродукціях, фракціях картоплі, що допоможе підприємству визначити загальну стратегію його розвитку.

При проведенні аналізу впливу витрат підприємства на його фінансовий результат у насінницьких господарствах розподіляти їх на змінні, умовно-змінні та постійні недоцільно. Збільшення виробництва насіння не може забезпечуватись за рахунок збільшення врожайності, адже кожний сорт картоплі має свою середню кількість картоплин у куші, і при збільшенні врожайності відбувається збільшення маси кожної бульби, що призводить до втрати її насінницьких характеристик. Маса насінневої картоплі повинна бути в межах 30 – 50 г. Тому збільшення виробництва насінневої картоплі досягається за рахунок збільшення площ.

Методика проведення аналізу впливу витрат на фінансовий результат наведена в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Методика аналізу впливу витрат на фінансовий результат

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку
1	Маржинальний дохід (МД), грн	$MD = \sum C_i \cdot \chi_i \cdot K - 3B$
2	Фактор операційного важеля (ФОВ)	$\Phi OB = MD / \Pi$
3	Коефіцієнт маржинального доходу (Кмд)	$K_{мд} = MD / \sum C_i \cdot \chi_i \cdot K$
4	Точка беззбитковості (ТБ), грн.	$TB = \frac{PB * \sum C_i \cdot \chi_i \cdot K}{\sum C_i \cdot \chi_i \cdot K - 3B}$
5	Точка беззбитковості в натуральному виразі (ТБ _н), т	$TB_n = \frac{PB + 3B}{\sum C_i \cdot \chi_i}$
6	Запас фінансової міцності (ЗФМ), грн.	$3FM = \sum C_i \cdot \chi_i \cdot K - TB$

Примітка. C_i – ціна реалізації i -того виду картоплі, грн./т.; χ_i – частка i -того виду картоплі; K – кількість картоплі, т; PB – постійні витрати, грн.; $3B$ – змінні витрати, грн.

Проведемо аналіз виробництва картоплі в ТОВ “ВКФ Волинь 2010” за допомогою показників табл. 3.8. Розрахуємо економічні показники по кожному сорту картоплі в розрізі репродукцій за умови, що у 2022 р. підприємство буде

вирощувати насіннєву картоплю сорту Невський репродукції супереліта та еліта. Загальна площа під картоплею 20 га розподілено порівну між репродукціями. Змінні витрати плануються на рівні 34890 грн/га по супереліті та 34130 грн/га по еліті. Постійні витрати мають бути 10371.18 грн/га. Кожна репродукція буде вирощуватись у двох співвідношеннях фуражної, товарної, насіннєвої картоплі(20/35/45 та 17/35/48). Розподілимо загальний валовий збір на чотири варіанти: перший варіант – виробництво супереліти зі співвідношенням фуражної, товарної, насіннєвої картоплі 20/35/45, другий варіант – виробництво супереліти зі співвідношенням фуражної, товарної, насіннєвої картоплі 17/35/48, третій варіант – виробництво еліти зі співвідношенням фуражної, товарної, насіннєвої картоплі 20/35/45, четвертий варіант – виробництво еліти зі співвідношенням фуражної, товарної, насіннєвої картоплі 17/35/48.

Таблиця 3.9.

Аналіз залежності «Витрати-обсяг-прибуток» для насіннєвої картоплі по ТОВ “ВКФ Волинь 2010”, 2020 р.

№ з/п	Назва показника	Значення показників			
		Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3	Варіант 4
1	Маржинальний дохід (МД), грн	115642	125722	34301	38921
2	Фактор операційного важеля (ФОВ)	1,302	1,272	4,607	3,226
3	Коефіцієнт маржинального доходу (Кмд)	0,608	0,628	0,327	0,355
4	Точка беззбитковості (ТБ), грн.	44145,65	42759,42	72171,18	75605.14
5	Точка беззбитковості в натуральному виразі (ТБн), т	44,77	42,51	71,54	68,52
6	Запас фінансової міцності (ЗФМ),грн.	145946,35	157412,58	22779,82	33965,86

Аналіз даних таблиці свідчить, що деталізація показників, які характеризують залежність виручки від реалізації, витрат та прибутку допомагає оптимізувати обсяг виробництва та виявити види продукції з найменшим рівнем прибутковості. При проведенні аналізу визначено

маржинальний дохід по кожній репродукції в розрізі фракцій. Встановлено, що найменша частка маржинального доходу у виручці властива репродукції еліта при співвідношенні фуражної, товарної, насінневої картоплі 20/35/45. Визначено, що найбільший ріст прибутку при збільшенні виручки від реалізації досягається по картоплі сорту Невська репродукції еліта. Точка беззбитковості в грошовому виразі допомогла визначити граничний обсяг виробництва та реалізації картоплі по кожному варіанту при даному рівні витрат, цін реалізації та структури продукції. Найнижчий рівень беззбитковості властивий сорту Невський репродукції супереліта зі співвідношенням фуражної, товарної, насінневої картоплі 17/35/48. Точка беззбитковості в натуральному виразі показує граничний обсяг виробництва по кожному варіанту на визначену площу (5 га) при даному рівні витрат, цін реалізації та структури продукції та дає можливість розрахувати гранично допустиму врожайність по кожній репродукції. Вона дорівнює для першого варіанту $44,77 : 5 = 8.95$ т/га, для другого $42,51 : 5 = 8.50$ т/га, для третього $71,54 : 5 = 14.31$ т/га, для четвертого $68,52 : 5 = 13,70$ т/га. Після досягнення цього рівня врожайності виробництво картоплі починає приносити прибуток. Останній показник визначає абсолютну величину перевищення виручки над точкою беззбитковості і показує, що виробництво згідно другого варіанту є найменш ризиковане.

Проведені дослідження дозволяють ефективніше використовувати аналіз у діяльності підприємств галузі картоплярства. Вони можуть розраховувати очікуваний прибуток від реалізації й точку беззбитковості залежно від технології виробництва картоплі. Підприємствам галузі картоплярства особливо важливо врахувати кон'юнктуру ринку картоплі. За допомогою аналізу за методом “Витрати-обсяг-прибуток” при всіх змінах внутрішнього та зовнішнього середовища підприємство може спланувати обсяг виробництва та реалізації своєї продукції при якому б забезпечувався запланований прибуток.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Відсутність у багатьох господарствах управлінського аналізу витрат і виходу продукції в картоплярстві знижує ефективність управлінських дій щодо розвитку цієї галузі. Досліджено необхідність проведення управлінського аналізу та розглянуто його основні об'єкти в картоплярстві. Запропоновано здійснювати аналіз по таких напрямкам як забезпеченість виробничих операцій технологічними одиницями та використання машинно-тракторного парку, запропоновано факторні моделі для аналізу ефективності використання тракторного парку.

2. Обґрунтовано доцільність побудови виробничих функцій для конкретних процесів виробництва картоплі і для загального процесу виробництва картоплі залежно від технології вирощування картоплі.

3. На підвищення ефективності виробництва і реалізації картоплі та на покращення якісних характеристик продукції галузі здійснює вплив селекційна робота. У процесі дослідження встановлено, що важливим фактором збільшення обсягів виробництва картоплі та зменшення її собівартості є своєчасне сортооновлення. Удосконалено методику проведення аналізу впливу сортового складу насіння та кількості витрачених добрив на ефективність виробництва картоплі.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі викладено теоретико-практичне узагальнення і запропоновано вирішення проблеми, що полягає у дослідженні та розробці практичних підходів і рекомендацій з організації маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств. Проведені дослідження дають підстави зробити наступні висновки теоретичного та прикладного характеру.

1. Організаційна система маркетингу на сільськогосподарському підприємстві як комплексна діяльність відповідної служби суб'єкта підприємництва базується на креативному підході до забезпечення процесу виробництва і збуту аграрної продукції, розширення її попиту і пропозиції, який охоплює питання орієнтації на потреби споживачів, розробки та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, диференційованого підходу до ринків та їх сегментів і використовує інформаційну систему, програмно-цільовий метод і збалансований підхід до досягнення поточних і стратегічних цілей аграрного ринку.

2. При формуванні стратегії маркетингової політики підприємства необхідно узгоджувати його потенційні можливості з приводу забезпечення вимог кінцевих споживачів щодо асортименту, якості і ціни товару, враховувати максимальне використання своїх конкурентних переваг та слабкі позиції конкурентів, обґрунтовувати стратегії основних елементів маркетингового комплексу: товару, ціни, розподілу і просування.

3. В ринкових умовах для галузі картоплярства зростає роль інформаційного забезпечення для потреб систем управління та інших зацікавлених сторін, що потребує вдосконалення обліку витрат та аналізу ефективності реалізації продукції в галузі.

4. Достовірність визначення фінансових результатів залежить від повноти оцінки доходів і витрат. Встановлено, що при використанні чинної методики обліку витрати збутової діяльності часто мають неявну (приховану) форму, відсутня можливість аналізу витрат збутової діяльності в межах товарного асортименту та каналів реалізації, не має достатнього обґрунтування класифікація збутових витрат.

5. В результаті проведеного наукового пошуку здійснено обґрунтування та виділено базові завдання обліково-аналітичного забезпечення виробничого процесу в картоплярстві, обґрунтовано місце обліку в системі інформаційного забезпечення підприємства. Виділено об'єкти обліку та аналізу в картоплярстві як фуражна картопля, товарна картопля, насіннева картопля. Узагальнено фактори, які впливають на організацію обліку та аналізу в картоплярстві: система насінництва на основі добору клонів або виробництва міні бульб; техніка, яка використовується тільки в картоплярстві; технологія обробітку ґрунту, посадки та догляду за посівами; особливості використання добрив та засобів захисту рослин; технологія збирання врожаю; післязбиральна доробка картоплі; зберігання картоплі та втрати ваги при зберіганні; система нормування; система оплати праці. Розширено функції таких об'єктів як витрати, доходи та фінансові результати, що допомагає проаналізувати зміну фінансового стану підприємства в результаті прийняття нових управлінських рішень, здійснення певних господарських операцій.

6. Правильне трактування економічної сутності господарської собівартості в обліково-аналітичному забезпеченні виробничого процесу має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, оскільки від цього залежить об'єктивність обчислення таких економічних показників як прибуток, рентабельність. Дослідження способів деталізації витрат, призначення, особливостей та ролі обліку й аналізу в картоплярстві дозволило вдосконалити групування статей витрат в залежності від способу виробництва картоплі. Вдосконалено поділ витрат на змінні, умовно-змінні та постійні з врахуванням специфіки галузі, що необхідно для розрахунку точки беззбитковості, більш повного та достовірного аналізу витрат. Виявлено, що в насінницьких господарствах недоцільно виділяти умовно-змінні витрати, що обумовлено специфікою виробництва насінневої картоплі.

7. З огляду на технологічні особливості виробництва та нові вимоги до облікової інформації, для ефективного управління витратами та аналізу факторів впливу на собівартість запропоновано вдосконалити класифікацію статей витрат, а саме із статті «витрати на оплату праці» виділити статтю

«відрахування на соціальні заходи». Це дасть змогу порівняти оплату праці підприємств різної форми оподаткування та відслідковувати динаміку оплати праці протягом декількох років. Також для вивчення та аналізу впливу різних видів добрив на врожайність картоплі статтю «добрива» розділено на «органічні добрива» та «мінеральні добрива». Невключення адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат до складу собівартості не відповідає суті цього показника, оскільки названі витрати пов'язані з усіма стадіями кругообороту засобів, є реальними виробничими витратами, складовими собівартості конкретних продуктів.

8. Галузь картоплярства вимагає удосконалення обліку та аналізу ефективності виробництва та реалізації продукції. Запропоновані нами уточнення складу витрат, оцінки окремих статей, розширення об'єктів обліку і формування собівартості для потреб різних рівнів управління сприятимуть забезпеченню якості управління в галузі і її відродженню.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с.
2. Баранець Г.В. Сценарний підхід в управлінні логістичним потенціалом підприємства. Економічний форум. 2015. №2. С. 166-173.
3. Бездушна Ю. С. Інформаційне забезпечення управління в аграрному секторі економіки: стан та перспективи удосконалення. Облік і фінанси. 2017. № 4(78). С. 6-12.
4. Бездушна Ю. С. Теоретико-організаційні передумови удосконалення оцінки активів в бухгалтерському обліку. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». 2018. № 30. С. 111-114.
5. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Науково-теоретичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2019. № 1 (87). С. 64 – 71.
6. Бруханський Р. Ф., Пархомець М. К., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія. Тернопіль: Крок, 2015. 300 с.
7. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія. Тернопіль. ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
8. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Полтава: ПУЕТ "ЦУЛ", 2015. 310 с.
9. Верхоглядова, Н.І., Письменна, О.Б. Класифікація ресурсів та її значення для управління ресурсозбереженням. Інвестиції: практика та досвід. 2015. № 16. 27-31.
10. Вітлінський В.В. Концептуальні засади моделювання та управління логістичним ризиком підприємства. Проблеми економіки. 2013. №4. С. 246-253.

11. Ганжуренко І.В. Маркетингово-логістичні системи суб'єктів аграрного бізнесу: побудова та функціонування. Харків: Смугаста типографія, 2019. 320 с.
12. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності : Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін.]; за ред. В. М. Жука. Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. С. 57-65.
13. Гик В.В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. № 2 (40). С. 7–11.
14. Гриньова В.М. Механізм стратегічного управління підприємством на засадах логістики : монографія. Харків: Університетська книга, 2011. 230 с.
15. Гуржій Н.М. Оцінка логістичного потенціалу підприємства як основа вибору його логістичної стратегії. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 13. С. 244-248.
16. Даньків Й.Я., Макарович В.К. Ефективність діяльності підприємства: аналітичні аспекти. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. №6. С.30-40.
17. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект. Монографія. К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2018. 408 с
18. Здирко Н. Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 12. С. 92-100.
19. Ільченко Н.Б. Логістичні стратегії в торгівлі [Текст] : монографія Київ : КНТЕУ, 2016. 431 с.
20. Іонін Є.Є., Беспалова А.Г. Аналітичне підґрунтя забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. Економіка. 2014. Вип. 27. С. 126–131.
21. Калабухова С.В. Процедура факторного аналізу прибутку на акцію. Problems of modern science. Namur, Belgium: Fadette editions, 2018. С.79-82.
22. Калабухова С.В. Технологія проведення бухгалтерського аналізу. Економічний аналіз. 2014. Том 15. № 2. С. 6-12.

23. Кальченко С.В. Розвиток особистих селянських господарств в умовах системних трансформацій аграрного сектору: монографія. Мелітополь:Видавничополіграфічний центр «Люкс», 2014. 408 с.

24. Калюжна Н.Г. Ресурсна концепція трактування потенціалу в економіці: сутність та обмеження у застосуванні. Проблеми економіки. 2014. № 2. С. 108-114.

25. Камінська Т.Г., Шатковська Л.С., Шиш А.М. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту на сільськогосподарських підприємствах: монографія. Київ: ЦП «Компринт», 2013. 338 с.

26. Козак Л.С. Функції та принципи реалізації концепції логістичного контролінгу на підприємстві. Вісник Національного транспортного університету. 2015. №33. С. 164-173.

27. Краєвський В.М. Облік аграрного потенціалу національного багатства: [монографія]. К.: Видавництво «Вик Принт», 2015. 440 с.

28. Левик І.С., Чубай В.М. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємств. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 145-154.

29. Лень В.С. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування визначення, модель. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2016. № 1. С. 281-290.

30. Легостаєва О.О., Лисьонкова Н.М. Податковий аналіз як складова оптимізації податкової політики підприємства. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2016. № 55. С.50-58.

31. Методичні рекомендації з облікового забезпечення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.]; Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. 48 с.

32. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських господарствах): Наказ Міністерства аграрної політики №189 від 02.07.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0189555-01>.

33. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09>.

34. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962

35. Міценко Н.Г. Інтегровані системи підприємств і організацій споживчої кооперації: теоретичні засади та перспективи розвитку: монографія. Львів: Вид-во ЛКА, 2014. 414 с.

36. Мішеніна Н. В., Мішеніна Г.А., Ярова І.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2014. 306 с.

37. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Знання, 2011. 630 с.

38. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. За заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 294 с.

39. Облік витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції : посібник / [Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. та ін.] ; за ред. Мельничука Б. В., Панадія О. П. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2017. 144 с.

40. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення і прав їх оренди : посібник / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.] ; за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С., Мельничука Б. В. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2018. 120 с.

41. Обліково-аналітичне забезпечення й оподаткування розвитку суб'єктів агробізнесу та сільських територій: [колективна монографія] / за заг. Ред. Мармуть Л. О. Херсон: Айлант, 2019. 334 с.

42. Озеран А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. Вісник Львівської комерційної академії. Серія Економічна. Випуск 35. 2011. С. 236 – 241.

43. Павлік І.Є. Оцінка діяльності суб'єктів господарювання аграрної сфери Львівщини. Економіка АПК. 2019. № 4. С. 116-123.

44. Павлік І.Є. Система нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Інтернаука. Серія «Економічні науки». 2020. Випуск VI (38). С. 75-85.

45. Паласюк Б. Логістичне управління підприємством: сутність і основні принципи. Галицький економічний вісник. 2012. №3(36). С. 166-170.

46. Парасій-Вергуненко І.М. Операційний аналіз ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства: комплексний підхід. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. Економіка. 2017. № 4(32). С. 207–212.

47. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130401/sp:max20#n321>

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Мінфін України від 31.12.1999 № 318 (із змінами). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами). Дата оновлення: 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

52. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-Бланш, 2010. 260с.

53. Рожелюк В.М., Хорунжак Н.М., Денчук П.Н. Організаційні та методичні засади оптимізації витрат, пов'язаних з постачанням сировини. Бізнес Інформ. 2018. № 7. С. 122-130.

54. Розбудова системи управління бізнес-організацій в інноваційній економіці: монографія / Л. О. Лігоненко, О. І. Гарафонова, Т. В. Омеляненко та ін. Київ: КНЕУ, 2017. 440 с.

55. Садовська І.Б., Бабіч І.І., Нагірська К.Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. Облік і фінанси. № 4 (86). 2019. С. 45-53.

56. Сирцева С.В. Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрними підприємствами. Вісник аграрної науки Причорномор'я. 2015. Вип. 2(1.1). С. 85-93.

57. Сокіл О.Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. 2012. № 4 (70). С. 108-114.

58. Сокіл О.Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств: монографія. Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

59. Спільник І.В., Палюх М. С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Міжнародний науковий журнал. 2019. № 1-2. 83-96.

60. Талах В.І., Талах Т.А. Ефективність використання ресурсного потенціалу підприємства: методика та практика аналізу: монографія. Луцьк: РВВ ЛНТУ, 2010. 156 с.

61. Трачова Д.М. Розвиток амортизаційної політики: обліково-інформаційний аспект: монографія. Мелітополь: ТОВ «Видавничий дім Мелітопольської міської друкарні», 2018. 357 с.

62. Ульянченко О.В., Огійчук М. Ф., Тредіт В. Є., Василішин С. І. Формування, ефективне використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємствта удосконалення обліку його складових: [монографія] / за ред. проф. О.В. Ульянченка. Podhájska, Slovensko: Európsky inštitút d'alšieho vzdelávania, 2017. 291 с.

63. Черниш С.С. Огляд методик аналізу інвестиційної привабливості підприємства. Інноваційна економіка. 2013. № 5. С. 87–92.

64. Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2015. Вип. 10. С. 60-69.