

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

**Орловська Тетяна Михайлівна**

УДК 657:65.012.45:664.7

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В УПРАВЛІННІ  
ДІЯЛЬНІСТЮ БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
доктор економічних наук,  
професор Хомин П.Я.

Тернопіль – 2011

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ	11
1.1. Роль і місце обліково-аналітичної інформації в управлінні діяльністю борошномельних підприємств	11
1.2. Вплив особливостей діяльності борошномельних підприємств на формування обліково-аналітичної інформації	31
1.3. Аналітична оцінка якості забезпечення обліково-аналітичної інформації управлінню борошномельними підприємствами	50
Висновки до розділу 1	69
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ	72
2.1. Організація руху обліково-аналітичної інформації на етапі первинного обліку	72
2.2. Поточний облік як складова інформатизації управління	89
2.3. Формування звітної інформації з руху сировини та готової продукції	109
Висновки до розділу 2	124
РОЗДІЛ 3. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІТИЧНОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ БОРОШНОМЕЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ	126
3.1. Аналітичне забезпечення управління результатами діяльності борошномельних підприємств	126
3.2. Багатофакторні індексні моделі в аналізі динаміки результатів діяльності	144
3.3. Аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств	162
Висновки до розділу 3	177
ВИСНОВКИ	179
ДОДАТКИ	182
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	240

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

АРМ	автоматизоване робоче місце
БІМ	багатофакторна індексна модель
в.п.	відсотковий пункт
ДАК „Хліб України”	Державна акціонерна компанія „Хліб України”
ДП ДАК „Хліб України”	Дочірнє підприємство Державної акціонерної компанії „Хліб України”
ДП Державного комітету з матеріального резерву	Державне підприємство Державного комітету з матеріального резерву
КХП	Комбінат хлібопродуктів

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Важливою ланкою переробної промисловості є борошномельна, головне завдання якої – забезпечення борошном потреб населення, хлібопекарної, макаронної та кондитерської промисловості. Внаслідок обмеження місцевими органами влади рівня рентабельності основної продукції борошномельної промисловості вона характеризується низькою економічною ефективністю виробництва. Це зумовило виникнення протиріччя між високим рівнем попиту на борошно, макаронні вироби і невисокою окупністю витрат борошномельних підприємств, що стримує їхній пріоритетний розвиток, хоч виробництво і споживання продуктів харчування, зокрема борошна, є однією з головних умов суспільного розвитку. З огляду на це формування обліково-аналітичної інформації для управління діяльністю борошномельних підприємств є важливою складовою вирішення цієї проблеми. Тільки на основі функціонування ефективної інформаційної системи можна забезпечити раціональне використання сировини, зокрема зернопродукції, підвищення результативності діяльності, а отже, досягти високих фінансових результатів. Для розв'язання зазначених питань насамперед необхідно удосконалити порядок отримання інформації про діяльність борошномельних підприємств за етапами його здійснення.

Проблеми організації та методології забезпечення обліковою та аналітичною інформацією потреб управління вітчизняними підприємствами досліджувало багато вчених: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, С. А. Кузнецова, В. Г. Лінник, Є. В. Мних, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, П. Т. Саблук, П. Я. Хомин, В. Г. Швець, С. І. Шкарабан. Проте деякі питання щодо борошномельних підприємств залишаються не вирішеними, зважаючи на специфіку їхньої діяльності.

З огляду на це подальшого поглибленого наукового осмислення і обґрунтування потребують такі проблеми, як формулювання сутності та

змісту інформації, адекватної вимогам управління діяльністю борошномельних підприємств; опрацювання порядку її формування; визначення в ній місця обліку й аналізу, зважаючи на недостатню відповідність їхніх методик (первинних документів, облікових реєстрів, рахунків, звітності, результативних показників) галузевим особливостям діяльності цих підприємств. Важливим завданням також є удосконалення підходів до оцінки якості обліково-аналітичної інформації, зважаючи на їхню недостатню розробку. Необхідність науково обґрунтованого розв'язання зазначених питань як одна з найважливіших умов підвищення ефективності управління діяльністю борошномельних підприємств зумовила вибір теми дослідження та визначила її актуальність.

**Зв'язок теми з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано згідно з планом науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за темою „Теорія і практика нормативно-правового регулювання обліку діяльності установ та організацій” (державний реєстраційний номер 0106U012528). Особистий внесок автора полягає у теоретичному обґрунтуванні поняття „обліково-аналітична інформація” та розробці методики її формування на борошномельних підприємствах.

**Мета та завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування комплексу теоретичних і практичних засад забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління борошномельними підприємствами.

Для досягнення зазначеної мети передбачено виконання таких завдань:

– дослідити і охарактеризувати сутність обліково-аналітичної інформації та процесу її формування відповідно до вимог управління борошномельними підприємствами;

– сформулювати порядок здійснення аналітичного оцінювання якості обліково-аналітичної інформації та процесу забезпечення нею системи управління;

- проаналізувати вплив галузевої специфіки борошномельних підприємств на формування обліково-аналітичної інформації як основи процесу формулювання і прийняття виважених управлінських рішень;
- визначити та удосконалити пріоритетні складові етапів формування обліково-аналітичної інформації (первинного, поточного та підсумкового обліку й аналізу) як підґрунтя для побудови її раціональної системи;
- на основі узагальнення практики використання товарного балансу розробити його адаптовану до сучасних умов форму з метою поглибленого інформування й контролю за рухом сировини і готової продукції;
- обґрунтувати напрями удосконалення формування аналітичної інформації стосовно результатів та ефективності діяльності борошномельних підприємств.

*Об'єктом дослідження* є обліково-аналітична інформація як складова системи управління діяльністю борошномельних підприємств.

*Предмет дослідження* – теоретичні і методичні питання формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективного управління діяльністю борошномельних підприємств.

*Методи дослідження.* У дисертаційній роботі застосовані такі наукові методи: системний (при комплексному дослідженні обліково-аналітичної інформації та забезпечення нею системи управління); монографічний (при вивченні господарської діяльності борошномельних підприємств – окремих одиниць із сукупності об'єктів); балансовий (при розробці форми внутрішньої звітності); класифікації (при раціоналізації аналітичних рахунків та їхнього розподілу за визначеними ознаками); групування, узагальнення й порівняння (при удосконаленні методики та організації окремих складових обліково-аналітичного забезпечення); середніх величин (при виявленні загальних характеристик у дослідженні показників результатів діяльності борошномельних підприємств); динамічних рядів (при визначенні тенденцій і закономірностей змін аналізованих параметрів у часі); індексний (при проведенні розрахунків впливу факторів на показники рентабельності).

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти, нормативні документи та галузеві інструкції, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні показники, а також інформація бухгалтерського обліку борошномельних підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо формування системи обліково-аналітичної інформації, в якій враховано специфіку діяльності борошномельних підприємств, що дасть змогу ефективно управляти ними.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, характеризуються такими положеннями:

*вперше:*

– розроблено багатофакторні моделі для аналізу фінансово-господарських результатів діяльності борошномельних підприємств, що дозволить отримувати виважену та якісну аналітичну інформацію про вплив факторів на їхню динаміку;

*удосконалено:*

– процес документування господарських операцій на етапі первинного обліку та організацію руху первинних документів з переробки зерна завдяки використанню альбому, графіків документообігу й модуля автоматизації, що дасть змогу прискорити реалізацію облікової функції та посилити контроль за наявністю, станом й використанням сировини і готової продукції;

– робочий план бухгалтерських рахунків за рахунками 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 64 „Розрахунки за податками й платежами”, 70 „Доходи від реалізації” та 90 „Собівартість реалізації” з урахуванням технологічно-організаційних особливостей борошномельних підприємств у взаємопов’язаній структурі субрахунків і аналітичних рахунків, яка відповідає принципам системності й ієрархічності з метою раціоналізації їхнього використання при відображенні в обліку

господарських операцій;

– будову та порядок складання реєстрів аналітичного і синтетичного обліку процесу переробки зерна шляхом виокремлення у них показників власних й давальницьких ресурсів, що забезпечить системне формування інформації щодо них у бухгалтерській звітності;

– підхід до всебічного розкриття обліково-аналітичної інформації про операції з сировиною та готовою продукцією у звітності: запропонований баланс сировини й готової продукції і доповнення до Приміток до річної фінансової звітності, що сприятиме посиленню поточного контролю за ними;

– порядок аналізу результатів діяльності борошномельних підприємств і методику визначення їхньої динаміки шляхом урахуванням сезонності для підвищення дієвості інформаційного забезпечення менеджменту;

*набули подальшого розвитку:*

– поняття „обліково-аналітична інформація” як інформаційного продукту (сукупність оброблених даних, повідомлень), створеного у підсистемах обліку й аналізу, для використання в управлінні діяльністю підприємства з метою однозначності її розуміння в процесі застосування користувачами різних рівнів;

– визначення сутності обліково-аналітичного забезпечення як процесу підготовки обліково-аналітичної інформації, надання її у визначеному обсязі з дотриманням критеріїв якості. На відміну від існуючих таке визначення сприятиме однозначному тлумаченню поняття для створення цілісної системи інформаційної підтримки управління діяльністю борошномельних підприємств;

– порядок аналітичного оцінювання якості обліково-аналітичної інформації та процесу забезпечення нею системи управління, що уможливило здійснення контролю за її використанням в прийнятті управлінських рішень на борошномельних підприємствах;

– застосування мультиплікативних моделей аналізу ефективності



фінансово-господарської діяльності на основі показників рентабельності активів та власного капіталу для поглибленої аналітичної інтерпретації результатів на борошномельних підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів.** Розроблені у дисертації теоретичні положення і методичні підходи щодо вдосконалення процесу формування обліково-аналітичної інформації та її використання в управлінні діяльністю борошномельних підприємств мають практичне значення.

Пропозиції стосовно раціоналізації форм первинних та зведених облікових документів, щомісячного складання балансу сировини та продукції, аналізу результатів та ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств, використання методики аналітичної оцінки якості інформації, що створюється у підсистемах обліку та аналізу впроваджені у практику роботи підприємств: ТзОВ „Скіфія” (довідка № 17-1 від 17. 08. 2010 р.); ДП „Чортківський комбінат хлібопродуктів” Держкомрезерву України (довідка № 286 від 07. 10. 2010 р.); ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів (довідка № 01/286-1 від 14. 10. 2010 р.).

Положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-26/2188 від 08. 10. 2010 р.).

**Особистий внесок дисертанта.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. У ній використані ідеї та положення, отримані автором особисто.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дослідження доповідалися і обговорювалися на: V Ювілейній міжнародній науково-практичній конференції молодих учених „Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 2008 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції „Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання” (м. Київ, 2008 р.); III Міжнародній науково-практичній

конференції „Реформування економіки України: стан та перспективи” (м. Київ, 2008 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції „Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин” (м. Умань, 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” (м. Тернопіль, 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції „Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (м. Вінниця, 2010 р.).

**Публікації.** За темою дисертаційної роботи опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 2,9 друк. арк., з яких 4 – статті у наукових фахових виданнях загальним обсягом 1,75 друк. арк., 7 – публікації в інших виданнях та матеріалах конференцій обсягом 1,15 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 181 сторінку друкованого тексту. Вона містить 29 таблиць і 28 рисунків на 32 сторінках та 21 додаток на 53 сторінках. Список використаних джерел становить 212 найменувань на 20 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

### **1.1. Роль і місце обліково-аналітичної інформації в управлінні діяльністю борошномельних підприємств**

Система господарювання є сукупністю принципів, форм і методів організації виробництва, розподілу, обміну та споживання продукції. Національна економіка загалом, її складові частини, галузі, підприємства, їхні підрозділи, в свою чергу, є упорядкованими сукупностями взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів. Вони формують системи, підсистеми, виступаючи в них як об'єкти управління. Управління ж економікою – це конкретні, цілеспрямовані дії, особлива функція, яка виникає із самої сутності суспільної природи.

Розглядаючи управління економікою як цілеспрямовану діяльність менеджерів, можна стверджувати, що підвищення її ефективності на будь-якому рівні управління тісно пов'язане з правильним розумінням змісту та значення окремих функцій управління. Окремі із них, наприклад, бухгалтерський облік, є необхідними передумовами послідовного виконання всіх інших функцій управління. Тому важлива роль в управлінні економікою і досягненні високих кінцевих результатів належить окремим складовим управління – обліку, аналізу, – які є важливими інформаційними системами контролю за станом об'єктів управління та об'єктивної оцінки результатів господарювання. Таким чином всі питання, які необхідно вирішувати при удосконаленні управління, повномірно стосуються бухгалтерського обліку й аналізу. Головним завданням процесу управління, що здійснюється на різних рівнях його системи на будь-яких підприємствах, є прийняття рішень та контроль за їхнім виконанням, а це можливе лише за умови належного обліково-аналітичного забезпечення.

Загалом же процес управління підприємством можна представити у

вигляді множини узгоджених рішень, які постійно приймаються і реалізуються, й всі вони спрямовані на досягнення головної мети функціонування підприємства – отримання прибутку. Вироблення кожного з цих рішень, ким чи чим воно би не приймалось – людиною чи комп'ютером за певним алгоритмом, повинне бути інформаційно забезпеченим. З огляду на це роль бухгалтерського обліку в управлінні полягає у якісному інформаційному забезпеченні потреб керівників. Певна річ необхідність виконання функцій управління у першу чергу передбачає наявність інформаційного процесу, який функціонально включає отримання, передачу, перетворення, зберігання і використання інформації, перетворюючи, по суті саму багаторівневу ієрархічну систему управління в інформаційну систему. За словами Я. В. Соколова, бухгалтерський облік перетворюється у засіб концептуальної реконструкції господарського процесу, не дзеркального його відображення, а інформаційного відтворення з метою ефективного управління [163, 575].

Поки що, бухгалтерський облік, на думку М. С. Пушкара, є „чорним ящиком” для системи управління через те, що її працівники не обізнані або малообізнані з обліковим процесом та формуванням інформаційних ресурсів. Це робить систему обліку закритою для користувача з системи управління. Досвід же розвинутих країн свідчить, що обліку в бізнесі надається особлива увага, а його дані використовують цілком свідомо для прийняття управлінських рішень [143, 132]. Отож завдання працівників управління – навчитись використовувати облікову інформацію, чи принаймні вміти визначати, яка саме інформація їм потрібна, а завдання працівників облікової системи – забезпечувати її якість.

Оскільки технологія управління повинна визначати конкретні інформаційні потреби різних посадових осіб і підрозділів, то бухгалтерський облік, як і аналіз, повинен функціонально забезпечити ці запити. Оскільки під інформаційним забезпеченням системи управління розуміють сукупність реалізованих рішень за обсягами, розміщенням і формами організації

інформації, яка циркулює в ній при функціонуванні, то поняття обсягу інформації слід розглядати за якісним і кількісним складом, котрий забезпечують бухгалтерський облік й аналіз. Метою інформаційного забезпечення системи управління є своєчасне надання органам управління необхідної і достатньої інформації для прийняття рішень, які б забезпечили високоефективну діяльність підприємств та їхніх підрозділів. Така мета інформаційного забезпечення розглядається і як його сутність.

Бухгалтерський облік як складова управління діяльністю підприємства є основою формування її інформаційного забезпечення. Зокрема, Л. М. Кіндрацька найважливішим завданням обліку і звітності вважає формування необхідної за обсягом та структурою інформації для контролю за здійсненням господарських процесів і прийняття планово-управлінських рішень [69, 3], наводячи при цьому думку З. В. Гуцайлюка, що завжди головною метою ведення бухгалтерського обліку було, є і залишається забезпечення збереження майна підприємства (власника) і виявлення результатів його господарської діяльності, а потім уже надання якісної інформації користувачам.

Особливо це актуально на борошномельних підприємствах, де частка матеріальних ресурсів у собівартості продукції достатньо висока (а цінності, які перебувають на відповідальному зберіганні значно перевищують власні ресурси), а тому достовірність бухгалтерського обліку тут є чи не основною гарантією збереження майна підприємства.

На цьому етапі діючі системи інформаційного забезпечення управління вітчизняними борошномельними та іншими підприємствами на основі бухгалтерського обліку й аналізу через певні недоліки не відповідають критеріям надання якісної інформації в повному обсязі. Зокрема, до недоліків інформаційного забезпечення слід віднести: невпорядкованість звітів, відсутність належного узагальнення і недостатню опрацьованість інформації структурних підрозділів (груп, окремих користувачів), що надходить керівництву; велику кількість звітів із некоректними даними. Загалом це

призводить до необґрунтованості управлінських рішень. Саме тому виникає потреба в аналізі особливостей методики обліку, звітності, узагальнення й аналітико-статистичної обробки даних, необхідних для прийняття управлінських рішень [136] на підприємствах борошномельної промисловості. Окрім цього необхідною є оцінка якісної складової інформаційного забезпечення, сформованого за показниками обліку й аналізу. Тут варто навести думку А. М. Кузьмінського: „Недостатньо обмежуватися методологією обліку, а потрібно досліджувати проектування, організацію і управління саме обліковим процесом” [86, 17]. Дослідження можливості оцінки якості процесу підготовки інформації для управління та якості результату процесу, тобто обліково-аналітичної інформації, є елементом удосконалення управління обліковим процесом, його організацією.

Як складовій частині системи управління бухгалтерському обліку притаманні певні функції, виконання яких забезпечує реалізацію місії обліку на підприємстві, або – за Ф. Ф. Бутинцем – головної загальної цілі організації та ведення обліку, яка визначає принципи і технологію його побудови [31, 51] з використанням таких його функцій як інформаційна, контрольна та аналітична, до яких В. В. Сопко, виходячи з ролі обліку в процесі управління, відносить ще й оціночну функцію [167, 33]. Загалом, як стверджує Ф. Ф. Бутинець, основним завданням бухгалтерського обліку можна визначити „створення такої системи отримання інформації, яка забезпечувала б реальне управління підприємством та примноження доходу від його діяльності” [31, 54]. Отож однією із функцій бухгалтерського обліку є формування інформаційного потоку про кругообіг засобів, як між підприємствами та організаціями, так і всередині них.

Визначальною серед названих вище функцій є інформаційна, оскільки безперервний збір і обробка, узагальнення, зберігання та передача інформації є сутністю циклу бухгалтерського обліку.

В публікаціях не завжди дається чітке визначення терміну

„інформація”, що веде до неоднозначного розуміння як його самого, так і похідних від нього. Поняття „інформація” не просте в контексті його наукового аналізу і філософського осмислення. Необхідно дати таке визначення, яке б задовольнило потреби дослідження, у якому надання інформації розглядається як мета функціонування систем бухгалтерського обліку і аналізу.

При визначенні інформації К. Шенон виходить із поняття ентропії фізичних систем. Чим більша ентропія, тобто хаотичність, невпорядкованість системи, тим більше потрібно інформації для опису цієї системи. З досягненням чіткості визначень нерідко втрачається можливість широкого використання понять. Зокрема математично чітке визначення інформації за своїм змістом зводиться до того, що кількість інформації дорівнює числу можливих станів якої-небудь системи, безвідносно до сутнісного змісту цих станів [211].

Беручи до уваги різноманітні визначення інформації, можна їх згрупувати за різними науками, що досліджували дане явище, а саме: кібернетика, філософія, економіка (табл. 1.1).

Спеціалісти-управлінці під інформацією розуміють „сукупність даних про зміни, що відбуваються як на підприємстві (у системі), так і в зовнішньому середовищі, котрі зменшують рівень невизначеності знань щодо конкретного об’єкта” [69, 66].

Як зазначено в англійському тлумачному словнику, інформацією є значення, які людина надає даним, проте інформацію жодною мірою не можна ототожнювати із самим поняттям даних, як це зроблено у економічному тлумачному словнику [2]. Для того, щоб ідентифікувати необхідну для вирішення якоїсь проблеми інформацію необхідно опрацювати велику кількість даних. Дані – це необроблені факти та цифри, які самі по собі не можуть бути корисними для управління. Для того, щоб отримати потрібне, необхідно обробити масив даних, оскільки результатом процесу обробки є інформаційний продукт, який має безпосереднє відношення до

поставленого управлінського завдання.

Таблиця 1.1

Визначення поняття „інформація”

1.	Словник з кібернетики	Інформація – одне із основних понять кібернетики. Спочатку означало повідомлення даних, відомостей, інформування тощо. Кібернетика вивела поняття інформації за межі людської мови та інших форм комунікацій між людьми, пов’язала його із цілеспрямованими системами будь-якої природи – біологічної, технічної, соціальної. Інформація виступає в трьох формах: біологічній (біотопи в організмах, зв’язки в генетичних механізмах), машинній (сигнали і електронних ланцюгах) і соціальній (рух людських знань у суспільних системах). В загальному інформація – зв’язок у будь-яких цілеспрямованих системах, визначаючий їх цілісність, стійкість, рівень функціонування [160, 243].
2.	Англійський тлумачний словник з кібернетики та прикладної математики	Інформація – значення, які людина надає даним відповідно до встановлених стереотипів, використовуваних її свідомістю [2, 84]
3.	Філософський словник	Інформація – деякі відомості, сукупність яких-небудь даних, знань. Наукове поняття інформації виходить із змістової сторони повідомлень, беручи їх кількісний аспект; так вводиться поняття кількості інформації, яке визначається як величина обернено пропорційна ступеню ймовірності тієї події, про яку йде мова у повідомленні. Чим більш ймовірною є подія, тим менше інформації несе повідомлення про її настання і навпаки [179, 153].
4.	Економічний тлумачний словник	Інформація – 1) повідомлення про що-небудь; 2) дані, що є об’єктом зберігання, опрацювання і передачі [48, 286]

Проблема ефективної ідентифікації корисної інформації та забезпечення доступу до неї відповідного управлінського персоналу набуває все більшої гостроти. Особливо актуальною ця проблема постає у зв’язку із виникненням та подальшим удосконаленням великої кількості комп’ютерних



інформаційних систем. Адже інформаційне забезпечення системи управління у період глобальної інформатизації перш за все пов'язують із комп'ютерними системами, які якраз і призначені забезпечувати повноцінне інформаційне обслуговування різних рівнів управління, проте вони не завжди здатні ефективно виконати таке завдання.

Це можна пов'язувати із особливостями функціонування кожного окремого підприємства, що залежать від галузі діяльності, розмірів, прийнятої технології управління тощо. Незалежно від того продукується інформація комп'ютерною системою чи ні, вона є стрижнем науково обґрунтованого управління і повинна бути своєчасною й повною стосовно ситуації, про яку приймається рішення.

У зв'язку із досить неоднозначним трактуванням поняття та, як наслідок, його широким змістовим наповненням, існує багато ознак, за якими класифікують інформацію. Так, інформацію поділяють на природну, техніко-технологічну, соціальну та виробничо-економічну, при цьому класифікуючи останню досить детально [112, 14-16]. Класифікують також інформацію, яка використовується в управлінні за такими ознаками: за формою відображення; за формою подання; за порядком виникнення; за характером носіїв інформації; за призначенням [123, 525-527]. При цьому наукову інформацію поділяють на економічну, соціально-політичну, ідеологічну. Окремі автори виділяють такі види інформації як актуальна [52, 45], інсайдерська [60, 127], стратегічна [127, 131].

Можна стверджувати, що найбільшу питому вагу у загальній кількості інформації, яка міститься у всьому інформаційному просторі підприємства, має економічна інформація. У вітчизняній науковій літературі під нею, здебільшого, розуміють сукупність цифр, фактів, відомостей та інших даних, які переважно кількісно відображають економічні явища і процеси, що стосуються діяльності підприємства. Економічну інформацію складають потоки повідомлень (даних), які характеризують стан системи і забезпечують управління у відповідності із заданими цілями. В. Ф. Палій, особливо

наголошує про необхідність чітко розрізняти інформацію економічну та технічну (техніко-технологічну). Він вказує на важливість визначення межі предмета економічної інформації, оскільки до економічної інформації, як правило, відносять всю виробничо-господарську інформацію, яка „обслуговує процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання матеріальних благ”, яка „відображає стан господарства” [124, 4]. Відображення виробництва не може бути предметом економічної інформації: під економічними потрібно розуміти суспільні відносини людей з приводу виробництва, а не виробництво як таке [124, 4]. Отже, система бухгалтерського обліку призначена для збирання та опрацювання економічної інформації суб'єкта господарської діяльності, а також періодичного звіту перед зацікавленими юридичними та фізичними особами.

Економічна інформація виникає і функціонує у зв'язку з виробничо-господарською діяльністю, відображає об'єктивні закономірності виробничих відносин. Вона характеризує процеси і явища економічного життя, включає нові знання про проблемні ситуації, які потребують вирішення, дозволяє приймати оптимальні рішення з управління і контролювати їх виконання. Беручи до уваги найважливіші економічні функції управління можна виділити планову, облікову, аналітичну і звітну інформацію. Взаємозв'язок названих типів інформації у межах системи управління діяльністю борошномельного підприємства ілюструє рис. 1.1.

Із позицій інформаційного забезпечення суб'єкт господарювання, тобто борошномельне підприємство, слід розглядати як відносно замкнуту систему із власним інформаційним ресурсом, із чіткою метою і завданнями щодо управління діяльністю. Ефективність функціонування таких суб'єктів В. Ричаківська пов'язує із взаємною узгодженістю зовнішнього та внутрішнього інформаційного забезпечення [152, 34].

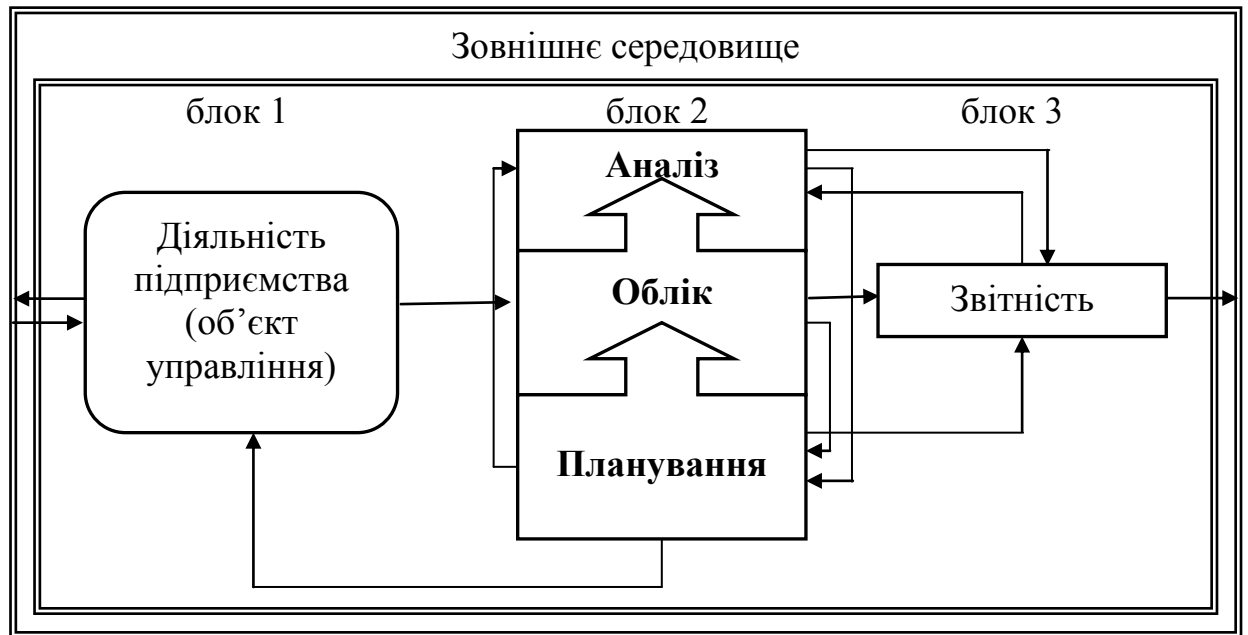


Рис. 1.1. Структура і зв'язки інформації у системі управління діяльністю борошномельного підприємства

При цьому до зовнішньої інформаційної бази відносить чинне законодавство з питань економічної, фінансової, виробничої діяльності, а до внутрішньої – широкий обсяг даних, що надходять із робочих місць, виробничих дільниць та цехів до функціональних підрозділів (блок 1 на рис. 1.1) і трансформуються в економічну інформацію (блок 2 на рис. 1.1), яка є основою для прийняття управлінських рішень на всіх ієрархічних рівнях підприємства. Слід зауважити, що блок 3 на рис. 1.1. включає звітність, призначену для зовнішніх користувачів, а звітність через яку здійснюється трансформація облікових даних в інформацію, придатну для аналітичної інтерпретації при формуванні управлінських рішень стосується зв'язків між елементами блоку 2. Стосовно борошномельних підприємств, то блок 3 включає публічну фінансову, статистичну та податкову звітність, яка подається у відповідні державні органи та може бути оприлюдненою. Розглянувши детальніше зв'язки складових блоку 2 стосовно борошномельних підприємств відмічаємо, що взаємодія підсистем планування, обліку та аналізу передбачає складання внутрішньої управлінської звітності (рис. 1.2) .



Рис. 1.2. Формування внутрішньої управлінської звітності борошномельних підприємств у підсистемах планування, обліку й аналізу

До такої звітності, яка характеризує зв'язки між підсистемами, можна віднести плани виробництва, збуту, матеріально-технічного постачання, фінансові плани, розрахунки планової та фактичної, виробничої і повної собівартості продукції, звіти доходів й витрат за центрами відповідальності, за сегментами діяльності. Форми внутрішньої звітності індивідуальні для кожного підприємства, що пов'язано із специфікою його діяльності й технологічними особливостями виробничих процесів. Адміністративний персонал борошномельного підприємства повинен самостійно встановлювати склад, терміни і періодичність складання й подання внутрішньої звітності та першочергово, звичайно, визначати свої потреби в інформації.

Наведене свідчить, що системи обліку й аналізу є основою інформаційного забезпечення внутрішніх потреб в інформації.

Досліджуючи порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах борошномельної промисловості та використання його інформації для складання зовнішньої та внутрішньої звітності спостерігаємо,

нераціональне, а подекуди й невикористання уже наявних показників, із яких можна було б скласти корисні для управління звіти. Це свідчить про наявність суттєвого розриву між звітністю та її обліковим забезпеченням на підприємствах борошномельної промисловості.

Об'єктивні умови функціонування системи економічної інформації відображаються на обсязі інформації і числі показників таким чином, що мінімальне число показників знаходиться у системі планування, а максимальне – у системі аналізу. Система обліку, знаходячись між ними, представляється основою всієї інформаційної системи і формує необхідні дані для аналізу і планування. Функція обліку – це спостереження, збір, вимірювання, реєстрація, опрацювання, узагальнення та передача інформації про факти господарської діяльності економічного об'єкта, які стосуються виконання управлінського рішення. Функція аналізу – розкладання інформації, отриманої на стадії обліку, на компоненти, вивчення, дослідження і оцінка цих компонентів для прийняття наступних управлінських рішень. У плануванні, за словами В. Г. Швеця, використовується облікова інформація для складання планів і контролю їх виконання. Тому між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки [192, 18]. Співвідношення обсягів інформації в різних підсистемах (планування, обліку і аналізу) В. Ф. Палій представляє у вигляді усіченої піраміди, в основі якої – підсистема аналізу, а на вершині – планування, відповідно у центрі – облік [124, 11].

Певною мірою недостатність інформації в обліку доповнюється за рахунок аналізу. Показники обліку – тільки сировина для аналізу, в процесі якого здійснюється осмислення суттєвих характеристик показників у їх зв'язку з іншими, виявляються фактори, характер їх впливу на досліджувані показники, можливість і напрями управлінських дій.

На думку В. І. Ричаківської, уся інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень, зосереджується у підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку [152, 35] й становить облікову

інформацію внутрішнього характеру. Тому, не дивно, що останнім часом великі промислові підприємства та, як наслідок, наукові кола, виявляють зацікавленість у створенні систем, які б об'єднували на базі інформаційних технологій усі види обліку, які тим чи іншим чином виділяють із загальної його системи: фінансовий, управлінський, податковий, оперативний, стратегічний тощо. За словами Л. М. Кіндрацької „Поділ системи бухгалтерського обліку в процесі реформування здійснено тільки на методологічному рівні, що призвело до розширення інформаційних можливостей інтегрованої облікової системи суб'єкта господарювання” [70, 21]. Зважаючи на те, що такий поділ уможливорює накопичення як кількісних, так і якісних показників, що надалі використовуються при аналізі фінансово-господарської діяльності у межах цього дослідження доцільно бухгалтерський облік розглядати як цілісну одиницю, як основний реєстратор фактів господарської діяльності, тому як дискусія щодо поділу системи бухгалтерського обліку на підсистеми не є його предметом.

Таким чином тенденція пошуку шляхів організації на підприємствах подібних багатоцільових систем зумовлена необхідністю забезпечення користувачів необхідною інформацією, підтримуючи при цьому високий рівень ефективності і економічності облікових та аналітичних процесів. Спільним знаменником для них, без сумніву, є інформація. На нашу думку, адаптація обліку до сучасних умов господарювання повинна супроводжуватися не так зміною його методології, як переосмисленням його інформаційних можливостей.

Отож, відповідаючи на питання, коли економічну інформацію можна називати обліково-аналітичною та який саме зміст доцільно вкладати у це поняття, звернімось до понять „облікова інформація” та „аналітична інформація”.

Бухгалтерський облік фіксує і накопичує синтетичну (узагальнюючу) та аналітичну (деталізовану) бухгалтерську облікову інформацію про діяльність господарюючого суб'єкта за певний період. Вона містить

відомості про активи організації, стан майна, джерела його утворення, зобов'язання, відносини з контрагентами, формування фінансових результатів, прибуток та його використання. Бухгалтерська облікова інформація формується на наступних стадіях: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення.

Твердження про те, що обліково-аналітичну інформацію складає така, що зосереджена у підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку наводить на думку, що складова терміну „аналітична” вказує лише на певну аналітичність облікової інформації, яка забезпечується веденням аналітичного обліку на підприємстві, без застосування методів економічного аналізу. С. М. Галузіна, дослідивши поняття обліково-аналітичної інформації, стверджує, що складова „аналітична” в ньому має два основних значення [35, 24]. З одного боку, аналітична інформація – частина облікової інформаційної сукупності, яка відповідає вимозі аналітичності. При цьому аналітичні облікові показники є підмножиною облікових показників. З іншого – аналітична інформація представляє собою вид економічної інформації, отриманої з облікової у результаті дій методів аналізу і синтезу. В такому випадку, приходять до висновку С. М. Галузіна, множина обліково-аналітичної інформації є об'єднанням множини облікових показників (в тому числі аналітичних облікових показників) і аналітичних показників (тобто показників отриманих у результаті дії аналізу і синтезу) [35, 25].

Оскільки аналітична інформація слугує основою для економічного обґрунтування оперативних та стратегічних рішень, зокрема раціоналізації виробництва, оптимізації перспектив розвитку економіки та підприємства великого значення набуває дослідження ступеня аналітичності інформації. У загальному вигляді під аналітичністю інформації слід розуміти її адекватність вимогам і завданням економічного аналізу. Аналітичність інформації бухгалтерського обліку є нічим іншим як її деталізацією із групуванням за важливими економічними ознаками. А. М. Кузьмінський теж стверджує, що під аналітичною інформацією, перш за все, слід розуміти

результативні показники, необхідні при проведенні аналізу. Для отримання таких показників використовують різну економічну інформацію: облікову, планову, оперативну [86, 43].

Таким чином, поняття обліково-аналітичної інформації стосовно підприємств борошномельної промисловості включає інформацію, яку продукує бухгалтерський облік (в тому числі і аналітичний порядок із синтетичним) та інформацію, яка є результатом проведення економічного аналізу облікової інформації. При цьому аналітичною є облікова інформація після її опрацювання методами аналізу, тому не доцільно розбивати складову „аналітична” у понятті обліково-аналітичної інформації на дві частини. Очевидним є те, що складова „облікова” включає всю інформацію бухгалтерського обліку, в тому числі і аналітичного, і синтетичного.

Результатом теоретичного дослідження С. М. Галузіної стосовно сутності поняття „обліково-аналітична інформація” стало визначення, що нею є економічна інформація, яка відображає відносини між людьми з приводу виробництва, розподілу, обміну та споживання суспільного продукту; інформація про виробничі (економічні) відносини; виробничий (економічний) ресурс, необхідний для функціонування економічних об’єктів і управління ними [35, 25]. Автор має на увазі, що обліково-аналітична інформація є тими відомостями у сфері економіки на рівні економічного об’єкта, які необхідно фіксувати, передавати, зберігати, опрацьовувати, аналізувати не тільки з метою використання для управління окремими економічними об’єктами, але і для управління економікою держави в цілому.

У своєму дослідженні С. А. Кузнецова, виходячи з проведеної нею оцінки застосування термінів „облік” та „інформація” й викладених критичних зауваженнях, коментарях і пропозиціях щодо використання дефініції „облікова інформація” в спеціальній науковій та практичній літературі, пропонує таке визначення змісту економічної категорії „облікова інформація”: „це документована інформація про господарську діяльність суб’єкта господарювання, яка відображена в обліку за допомогою кількісних



та якісних показників у вигляді цифр та відомостей” [89]. Як видно С. А. Кузнецова акцентує обліковий характер інформації та важливі оціночні параметри кількості й якості.

Наведене вище свідчить, що у визначенні обліково-аналітичної інформації повинні знайти відображення аспекти сутності окремих його складових „інформація” та „обліково-аналітична”. Звідси, на нашу думку, під обліково-аналітичною інформацією слід розуміти інформаційний продукт (сукупність оброблених даних, повідомлень), створений у підсистемах обліку й аналізу, в тому числі для використання в управлінні діяльністю підприємства. Таке визначення обліково-аналітичної інформації містить у собі значення слова „інформація” (сукупність оброблених даних, повідомлень) та поняття „обліково-аналітична”, яке за результатами дослідження вказує на місце створення інформації у системі управління, а саме у підсистемах обліку й аналізу.

На борошномельних підприємствах до облікової інформації належать показники аналітичних та синтетичних реєстрів, Головної книги, звітності, до аналітичної – оброблена, згрупована облікова інформація відповідно до запитів користувачів, така як результати аналізу витрат, доходів, процесів постачання, збуту, використання окремих матеріальних ресурсів, результати фінансового аналізу.

Поняття забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління підприємством є ширшим за поняття інформації, розглянуте вище, хоча логічно пов’язане із ним. Сутність обліково-аналітичного забезпечення управління як інформаційної системи вже досліджувалась у вітчизняній економічній літературі. Окремі думки знайшли відображення у працях М. Т. Білухи, В. В. Сопка та В. П. Завгороднього [20; 169]. Так М. Т. Білуха виділяє обліково-аналітичний процес, а В. В. Сопка та В. П. Завгородній – організації технології обліку, аналізу й контролю. З погляду дослідження теоретичних та обґрунтування практичних основ науковий інтерес також представляють дослідження В. А. Нехая, Т. Г. Камінської та Г. О. Скрипник. Зокрема,

розкриваючи суть обліково-аналітичної системи В. А. Нехай називає нею інформаційну систему, що формується на основі даних господарського обліку, включаючи дані оперативного, виробничого, бухгалтерського, статистичного обліку та позаоблікових даних і задовольняє потреби управлінського персоналу в необхідній інформації для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень [118]. Недоліком наведеного визначення вважаємо відсутність у ньому ознаки аналітичності, адже називаючи систему обліково-аналітичною у визначенні повинна бути присутня як облікова, так і аналітична складова.

На основі результатів дослідження теоретичної суті інформаційного забезпечення менеджменту Т. Г. Камінська пропонує своє визначення обліково-аналітичного забезпечення, яке зводиться до безперервного і цілеспрямованого формування відповідних інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам планування, аналізу, підготовки ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням у фінансовій діяльності підприємства [64]. У своїх наукових працях Т. Г. Камінська займалась дослідженням обліково-аналітичного забезпечення на мікро- та макрорівні, і саме фінансового менеджменту, що і знайшло своє відображення в останній частині визначення. Наведене тлумачення обліково-аналітичного забезпечення викликає запитання чому у переліку підпорядкування інформаційних потоків поруч із планування, аналізом на контролем відсутній облік, або чи обґрунтована тавтологія – аналітичне забезпечення підпорядковується вимогам аналізу? Тому вважаємо це визначення надто широким і недостатньо обґрунтованим.

У визначенні, запропонованому Г. О. Скрипник, на відміну від наведеного вище, акцент зроблено на інформацію, оброблену аналітичними методами, без уточнення, що ця інформація повинна бути облікового характеру, адже, обліково-аналітичне забезпечення за нею – це підсистема виробничого менеджменту, яка включає комплекс накопиченої первинної інформації, обробленої спеціальними аналітичними методами, що

забезпечують прийняття оптимальних рішень у сфері діяльності підприємства.

Слово „забезпечення” в українській мові – це іменник похідний від слова „забезпечувати”, яке відповідно до тлумачного словника української мови має значення „постачати щось у достатній кількості, задовольняти кого-, що-небудь у якихось потребах” [210].

Таким чином забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління вказує на створення, підготовку та постачання такої інформації відповідно до запитів менеджерів підприємства. До цього поняття слід включати комплекс дій з підготовки обліково-аналітичної інформації, тобто процес її підготовки (рис. 1.3).

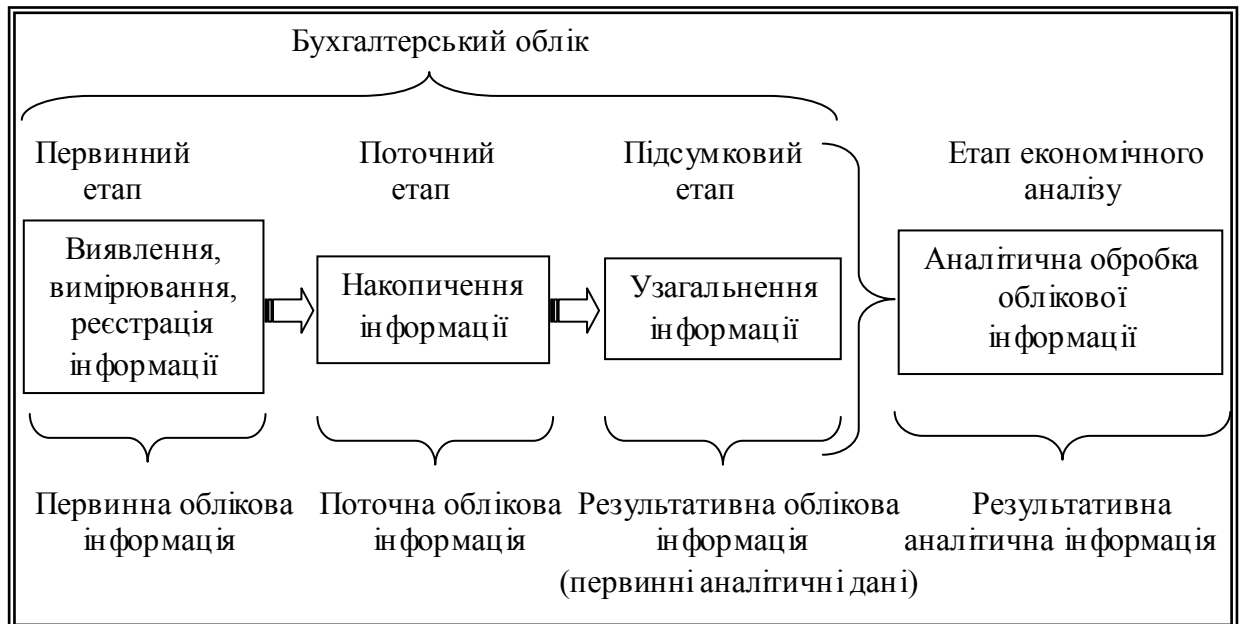


Рис. 1.3. Послідовність процесу забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення – процес підготовки обліково-аналітичної інформації, надання її у визначеній кількості із дотриманням критеріїв якості. Це означає, що поняття обліково-аналітичного забезпечення постає у двох значеннях: діяльність пов’язана, по-перше, зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; по-друге, – з постачанням системі управління необхідного обсягу якісної інформації.

Метою забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління підприємством повинно стати поєднанням процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення. За словами О. В. Пархоменка, інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [126, 8]. Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління борошномельним підприємством як частини інформаційного забезпечення:

- інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;
- аналітична – здійснення аналізу на підставі первинних аналітичних показників діяльності підприємств.

Більш глибоке розуміння технології процесу забезпечення обліково-аналітичної інформації передбачає виділення основних його стадій (рис. 1.3). Першій стадії відповідає процес виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарської діяльності, іншими словами – формування масиву первинної облікової інформації. Узагальнення такої інформації – формування внутрішньої та зовнішньої звітності відбувається на другій стадії. За словами W. Meigs саме реєстрація, класифікація та узагальнення інформації означає процес створення облікової інформації [207, 3]. Таким чином формуються первинні аналітичні дані, які є вхідними для процесу аналітичної обробки, якому відповідає третя стадія. Між другою та третьою стадіями створення корисної обліково-аналітичної інформації доцільно проводити аналіз якості

результативної облікової інформації як складової оцінки всієї обліково-аналітичної інформації.

Отже, інформаційна система управління повинна забезпечуватись якісним виконання робіт на усіх трьох стадіях забезпечення обліково-аналітичної інформації. Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з процесів призводить до викривлення остаточного результату забезпечення – результативної інформації.

Стосовно облікової-аналітичної інформації, то вона характеризується наявністю двох найголовніших ознак: кількістю та якістю. В межах забезпечення управління борошномельними підприємствами кількість облікової інформації повинна бути такою, щоб не стримувати розвиток аналізу, дозволяти йому розкривати свої інформаційні можливості. Наприклад, для проведення детального аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання, потрібно зафіксувати в обліку інформацію про надходження на підприємство та затрати різних видів власної і давальницької сировини, вихід готової продукції, обсяги реалізації й залишки. Більш того, така інформація має бути згрупованою відповідним чином для зручності проведення аналізу. Показники бухгалтерського обліку уможливають визначення середньої, мінімальної та максимальної ціни закупівлі кожного виду сировини, розмір втрат від переробки зерна, проведення аналізу зміни обсягу реалізації стосовно обсягів виробленої продукції та залишків невикористаної сировини та нереалізованої продукції тощо. Так, наприклад, на основі інформації регістрів, у яких наведено показники виробленої та реалізованої продукції за її видами можна зробити висновок про характер обсягів виробництва та реалізації продукції (рис. 1.4).

За наведеними показниками робимо висновок: хоча борошна обох гатунків та кормових відходів реалізовано більше, ніж вироблено протягом місяця, але так як загальний обсяг реалізованої продукції у грошовому еквіваленті становить 772 625 грн., а виробленої – 818 186 грн., то очевидною

є загальна негативна тенденція: загальний обсяг реалізації менший обсягу виробництва майже на 6 %.

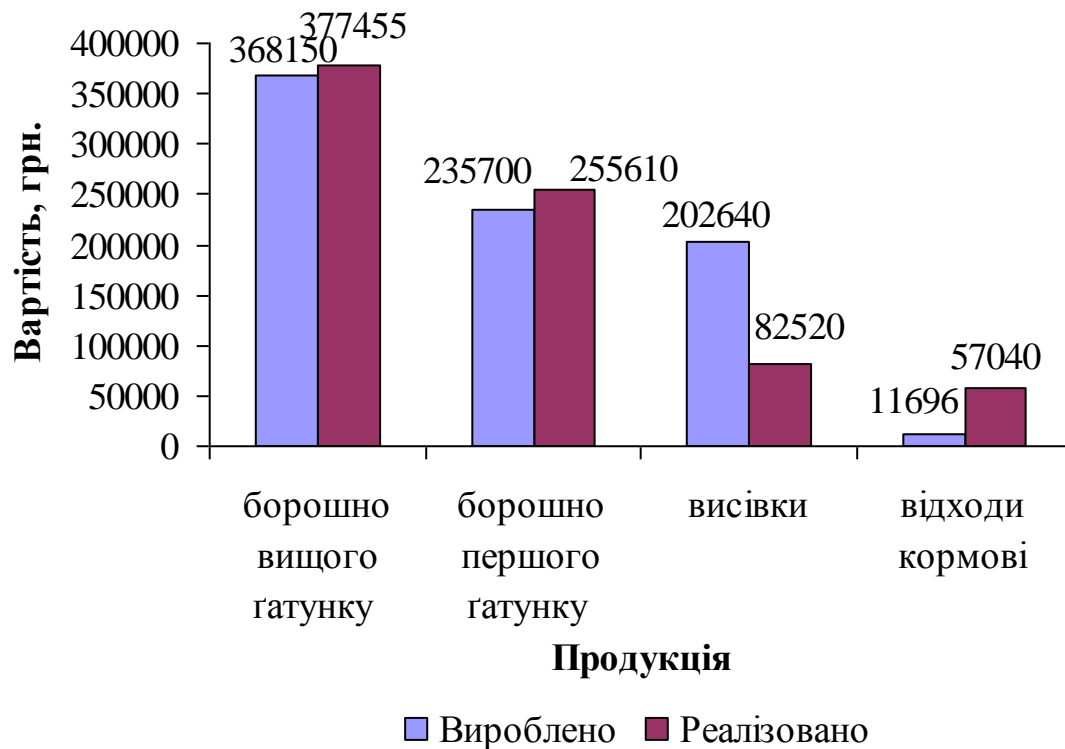


Рис. 1.4. Вартість виробленої та реалізованої продукції Тернопільським комбінатом хлібопродуктів у вересні 2009 р.

Результатом такої ситуації може стати збільшення обсягів нереалізованої продукції на складах підприємства, що при подальшому збереженні такої динаміки свідчатиме про надлишкове виробництво. Ці висновки зроблено на основі наведених у регістрах бухгалтерського обліку необхідних показників. Проте провести такий аналіз на борошномельному підприємстві без здійснення додаткових вибірок та узагальнення інформації не завжди вдається.

Отже, в процесі аналізу з найкращим результатом використовується та облікова інформація, ступінь впорядкованості якої найбільше відповідає завданням, що вирішуються в його підсистемі. Це свідчить про необхідність підтримки двостороннього характеру зв'язків у системі „облік-аналіз”. Облік постачає у систему аналізу необхідну кількість показників та отримує змістовну характеристику потрібних для аналізу даних, які в свою чергу впливають на структуру облікової інформації. В процесі економічного

аналізу, на основі спеціальних процедур та методів, отримана інформація перетворюються в нову, змістовнішу стосовно виробничо-господарської діяльності підприємства. Економічний аналіз є одним із важливих видів створення інформації у системі управління, оскільки його показники виходять за межі систем планування та обліку. Оперування великою кількістю даних створює можливість генерувати нову інформацію, яка за своїм обсягом на цінність перевищує отриману в підсистемах планування та обліку.

Отже, кількість облікової інформації повинна бути такою, щоб задовольняти вимоги до складання достовірної зовнішньої звітності та внутрішні потреби управління борошномельним підприємством, у тому числі підсистему аналізу.

## **1.2. Вплив особливостей діяльності борошномельних підприємств на формування обліково-аналітичної інформації**

Специфіка борошномельних підприємств полягає в тому, що у витратах виробництва за різних умов переробки від 50 до 80 % займає сировина (зерно). На кожен тону зернопродукції витрачається 1,2-1,4 т сировини [42, 3]. На споживчому ринку зерна борошномельні підприємства виступають, з одного боку, як його споживачі, а з іншого – як продавці зернопродукції на ринку хлібопродуктів. Тому всі зміни, пов'язані з діяльністю як сільськогосподарських підприємств – постачальників зерна, так і підприємств системи хлібопродуктів, відображаються на ефективності виробництва борошномельних підприємств.

Результати діяльності борошномельних підприємств свідчать, що із року в рік скорочуються можливості вітчизняного зернового виробництва забезпечувати якісним зерном борошномельні і круп'яні підприємства, а в подальшому – і хлібзаводи та населення борошном. Втім, не тільки зміни у розвитку зернового виробництва негативно впливають на діяльність борошномельно-круп'яної промисловості. Спостерігаємо таку динаміку

обсягів реалізації зерна та виробництва борошна (рис. 1.5).

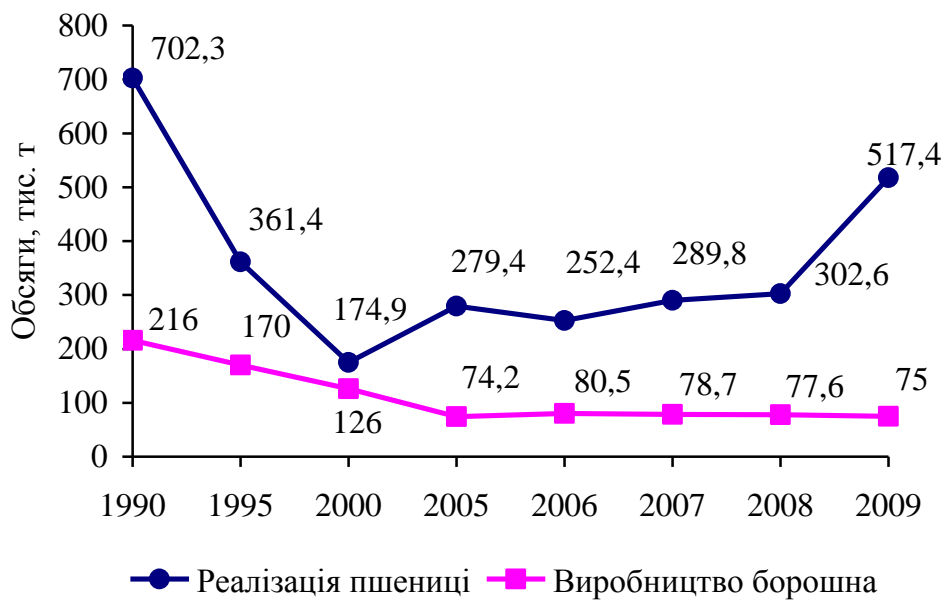


Рис. 1.5. Динаміка обсягів реалізації зерна (пшениці) та виробництва борошна у Тернопільській області\*

\* За даними Головного управління статистики у Тернопільській області

Так, тенденція до зменшення обсягів виробництва борошна зберігається уже протягом майже двадцяти років, на противагу збільшенню виробництва та реалізації пшениці, яке спостерігаємо після 2000 року. Отже, спад обсягів переробки зерна борошномельними підприємствами залежить не лише від обсягів виробництва зерна. Це свідчить, що шляхи підвищення економічної ефективності підприємств знаходяться у площині управління ними.

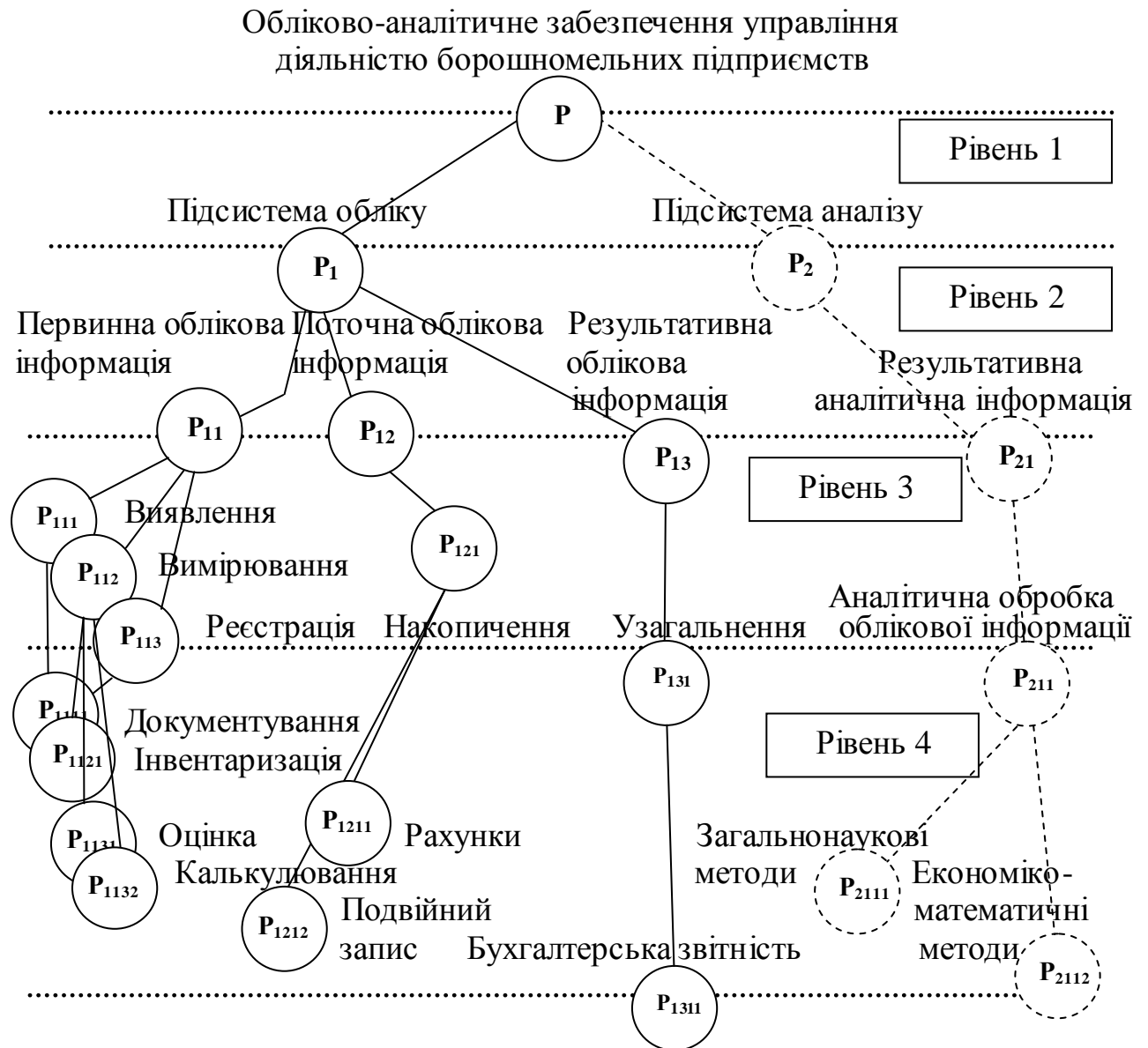
Зернопереробні підприємства можна за ознаками форм власності та величиною виробничої потужності віднести до таких трьох груп: перша – високопотужні підприємства, представлені об'єктами ДАК „Хліб України”, які включають хлібоприймальні пункти і комбінати хлібопродуктів та підприємствами Державного комітету України з державного матеріального резерву; друга – млини, крупорушки, комбікормові виробництва, які перебувають на балансі сільськогосподарських товаровиробників або створені в результаті міжгосподарської кооперації; третя – юридично самостійні переробні підприємства невеликої потужності.



Державна акціонерна компанія „Хліб України” створена 1996 року. Організаційна структура ДАК „Хліб України” має широку, регіонально-розгалужену форму, до складу якої входить головний офіс у м. Києві та 119 дочірніх підприємств, у тому числі 83 – виробничого призначення, що розташовані в усіх регіонах України (додаток В). Дочірні підприємства компанії – це виробничі потужності комбінатів хлібопродуктів, хлібних баз, елеваторів (у тому числі портових), комбікормових заводів, насінневі та наукові установи. Багато з них мають повний цикл виробництва від вирощування зернових на орендованих площах і до продажу готової продукції у власній торговій мережі. Компанія утворена з метою задоволення потреб населення, установ і підприємств будь-якої форми власності у продовольчому і фуражному зерні, продуктах його переробки, надання послуг зі зберігання, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції і отримання прибутку шляхом провадження підприємницької діяльності. Виробничі (робочі) потужності підприємств ДАК „Хліб України”: млинзаводи – 1175,2 тис. тонн виробництва борошна на рік; крупозаводи – 50,5 тис. тонн; комбікормові заводи 529,0 тис. тонн на рік; місткості зі зберігання зерна – 3020,5 тис. тонн, пропускна спроможність портових елеваторів – 2100 тис. тонн на рік. На сьогодні частка компанії в загальній системі хлібопродуктів складає, залежно від напрямків діяльності, від 10 до 20 відсотків. Таким чином, в агропромисловому комплексі України серед виробників продуктів борошномельно-круп'яної промисловості та представників гуртової торгівлі зерном підприємства ДАК „Хліб України” виступають найбільшими та найтипівішими серед таких [212].

Серед дієвих внутрішніх факторів підвищення ефективності управління борошномельним підприємством – належне інформаційне забезпечення його фінансово-господарської діяльності. Ефективність інформаційного забезпечення передбачає підготовку визначеної кількості якісної економічної інформації для різних рівнів управління підприємством засобами бухгалтерського обліку та економічного аналізу, які при

відповідній взаємодії становлять систему обліково-аналітичного забезпечення управління (рис. 1.6).



Рівень 1 – Підсистеми обліку й аналізу

Рівень 2 – Об'єкти обліково-аналітичного забезпечення

Рівень 3 – Процеси обліково-аналітичного забезпечення

Рівень 4 – Елементи методу бухгалтерського обліку та методи економічного аналізу

Рис. 1.6. Структура обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю борошномельних підприємств

Система обліково-аналітичного забезпечення має міжгалузевий характер застосування, при цьому зберігає притаманні їй методи. Вона здатна локально вирішувати визначене коло завдань, використовує свої канали інформаційних зв'язків, які носять замкнутий характер. Крім внутрішніх інформаційних зв'язків, обліково-аналітичне забезпечення здійснює

зовнішню взаємодію з іншими підсистемами управління.

На вході системі постачають первинні дані про економічний стан об'єкта управління і оточуючого середовища. Вхід системи представляє собою результативну інформацію про господарську діяльність. Характер, обсяг і форма представлення таких показників визначаються рівнем ланки у ієрархічній системі управління. За допомогою сукупності елементів методу бухгалтерського обліку здійснюється перетворення цих показників у систему облікової інформації, яка у сукупності становить потрібну її кількість для забезпечення дієздатності системи управління.

Протікання таких процесів обліково-аналітичного забезпечення як виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення та узагальнення економічної інформації щодо фактів господарської діяльності забезпечується використанням відповідних елементів методу бухгалтерського обліку.

Виявлення цих фактів досягається документуванням та інвентаризацією, вимірювання – оцінкою та калькулюванням, реєстрація та накопичення – відображенням подій на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису, узагальнення відбувається за допомогою балансу у бухгалтерській звітності.

При побудові ефективного забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління борошномельним підприємством необхідно враховувати особливості заготівельної та переробницької сторін діяльності підприємства. Такі особливості спричинені галузевою специфікою борошномельних підприємств. Таким чином вибір методів і варіантів обліку на таких підприємствах залежить від низки чинників, серед яких – технологія виробництва, організація системи управління.

Технологія виробництва борошна передбачає два етапи: підготовчий та етап помелу. На підготовчому етапі зерно відчищають від домішок, воно проходить водно-теплову обробку. Етап помелу передбачає роздрібнення зерна із отриманням максимально можливої кількості борошна. У вітчизняній борошномельній промисловості застосовують три основних типи

розмелювання пшениці: трьохсортний, двосортний та односортний, але в межах кожного помелу може змінюватись кількісне співвідношення гатунків. При трьохсортному помелі одержують вищий, перший та другий гатунки борошна, а двосортному – вищий і другий чи перший і другий (додаток Г); при односортному помелі можна одержати, наприклад, 72 % борошна першого гатунку чи 85 % борошна другого гатунку чи 96 % самого темного борошна. Борошно, залежно від гатунку, має різну поживність, засвоюваність, різні смакові якості та зовнішній вигляд. Гатунок борошна визначають трьома показниками: колір, розмір помелу і вміст сирової клейковини. Крім того, визначають також вологість борошна, наявність мінеральних і металомангнітних домішок. Особливу увагу в процесі обліку виробництва борошна слід приділяти двом аспектам: натуральним та вартісним характеристикам матеріальних ресурсів, які входять до процесу виробництва (види сировини – класи пшениці); натуральним та вартісним характеристикам нового продукту – борошна (за гатунками), висівок, кормових відходів.

Вплив галузевих особливостей діяльності борошномельних підприємств на побудову підсистем обліку й аналізу повинен включати проведення заходів з їхнього удосконалення за конкретними напрямками (рис. 1.7).

Таким чином, основними галузевими особливостями борошномельних підприємств, що впливають на організацію та методику обліку й аналізу є:

- вплив технологічних особливостей на відображення у бухгалтерському обліку процесу виробництва. Це стосується форм первинних документів та реєстрів обліку, якими оформляють процес виробництва;

- умови переробки сировини, що стосуються прав власності на зерно. Наприклад, Тернопільським комбінатом хлібопродуктів у 2009 р. вироблено 23,2 тис. т борошна, у т.ч. 19,4 тис. т, що становить 83,6 %, із давальницької сировини.

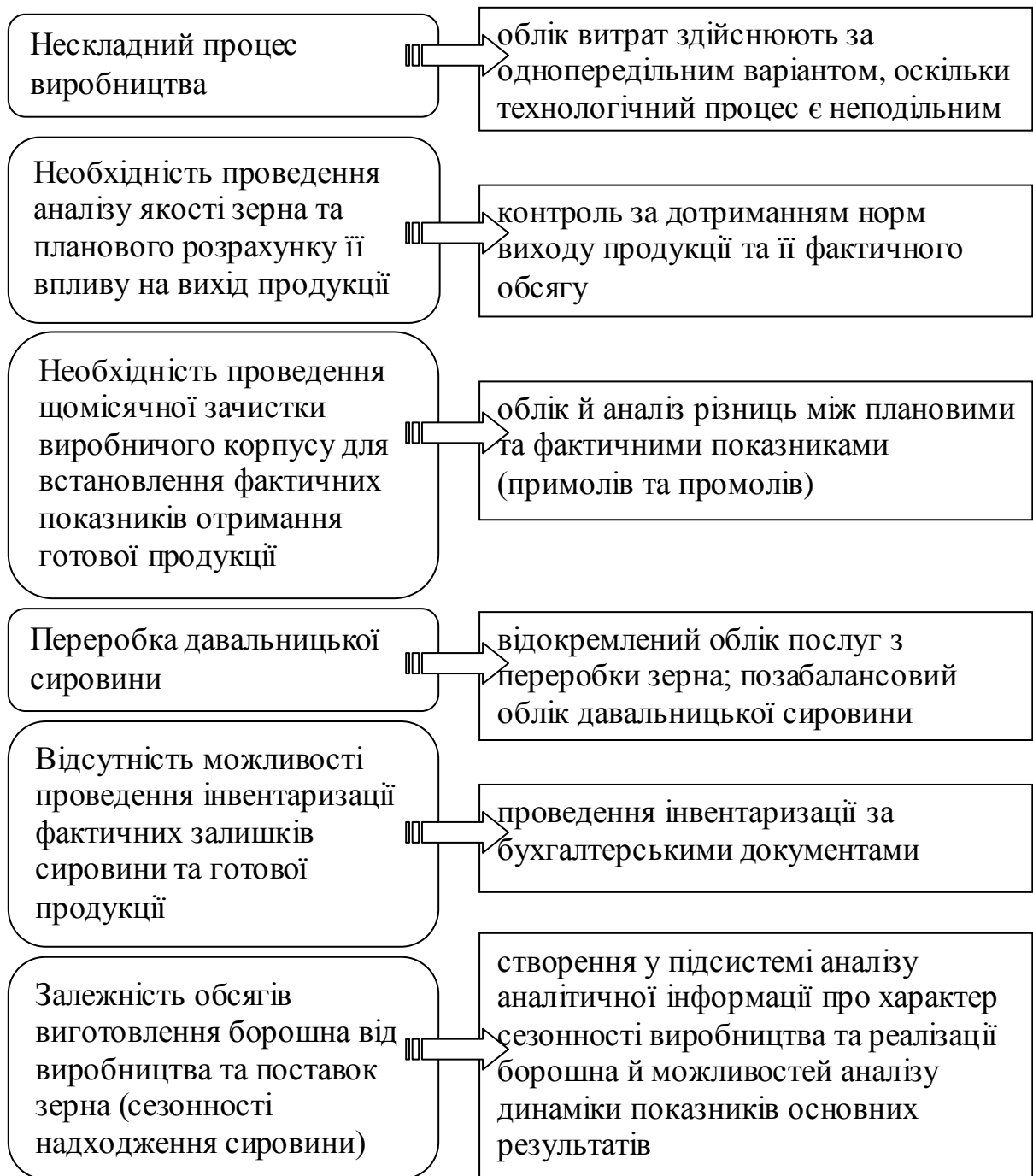


Рис. 1.7. Вплив галузевих особливостей діяльності борошномельних підприємств на побудову обліку й аналізу

Варто відмітити, що переробкою давальницької сировини, здебільшого, займаються високопотужні підприємства, такі як ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів із потужністю 300 т за добу, а млини невеликої потужності, що є самостійними приватними підприємствами або знаходяться на балансі підприємств, виробництво борошна на яких не є основним видом діяльності, виробляють його,

здебільшого, із власної сировини. Наприклад, млин ТзОВ „Скіфія” потужністю 15 т за добу, протягом січня-вересня 2008 р. виробив 0,69 тис. т борошна пшеничного. Отож, бухгалтерський облік зберігання та переробки давальницької сировини ведеться зі застосуванням позабалансових рахунків, що не передбачає за сучасною методикою ведення окремих реєстрів синтетичного та аналітичного обліку для такої сировини та готової продукції, виробленої із неї. Проте значні обсяги операцій із давальницькою сировиною, на нашу думку, зумовлюють необхідність не менш пильного та відповідального їхнього документування у підприємства, яке переробляє чи зберігає таку сировину окремо від власних ресурсів.

З огляду на сказане та проводячи паралель між теорією та практикою ведення бухгалтерського обліку на борошномельних підприємствах промисловості Тернопільської області, можна встановити відповідність між елементами методу бухгалтерського обліку та їх практичною реалізацією (рис. 1.8).

Кожний елемент методу бухгалтерського обліку на борошномельних підприємствах відіграє відведену йому особливу роль та всі вони у сукупності забезпечують належне фіксування й опрацювання інформації стосовно господарської діяльності підприємства.

На формування витрат виробництва на борошномельних підприємствах значний вплив складає матеріаломісткість продукції. Основу матеріальних витрат складає сировина (зерно), тому її якість, кількість та вартість є основними показниками, які повинні точно відображатись у первинних документах з обліку процесу виробництва борошна. Документування процесу виробництва як спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних документах наведено у табл. 1.2.

Порівняльний аналіз інформації, що наведена у документах (табл. 1.2) дозволяє зробити висновок, що сучасні форми документів з обліку процесу виробництва не містять більше деталізованої інформації, не враховуючи

додаткових реквізитів, які стосуються оціночної характеристики документованої господарської операції, ніж попередні.



Рис. 1.8. Відповідність елементів методу бухгалтерського обліку їхній практичній реалізації та борошномельних підприємствах Тернопільської області

Це свідчить, що первинний облік процесу виробництва борошна цілком відповідає вимогам користувачів інформації.

Наприклад, „Акт переробки” ф. 7-п, яким регламентовано безпосередній відпуск сировини у виробництво в 1941 р. замінений забірною карткою ф. № 111 або накладною ф. № 110, що містять ту ж саму інформацію

стосовно зерна, його ваги та якісних характеристик. Практично первинні документи не змінилися з часу їхнього затвердження у 1941 р., проте відсутність систематизованого альбому форм таких документів із раціонально організованим документообігом на підприємствах борошномельної промисловості суттєво знижує рівень організації первинного обліку, тому як таким чином не дотримуються вимоги оперативності управління.

Таблиця 1.2

Документи первинного обліку процесу виробництва борошна  
упродовж 1941-2008 рр.

Назва господарської операції	Леховіцер Н., 1941 р. [98]	Сопко В., 2001 р. [168]	Методичні рекомендації, 2002 р. [111]	Інструкція, 2008 р. [61]
Відпуск зерна на переробку	„Акт переробки” ф. 7-п	„Акт переробки” ф. 7-п	1) „Розпорядження на відпуск” ф. № 109; „Відомість зважування” ф. № 171-а, ф. № 171-б; 2) „Забірна картка” ф. № 111; 3) „Накладна на відпуск зерна в переробку” ф. № 110	1) „Розпорядження на відпуск” ф. № 109; 2) „Накладна на відпуск зерна в переробку” ф. № 110 („Забірна картка” ф. № 111, „Вимога-накладна” ф. № 119);
Аналіз якості зерна	ф. 3-п	ф. 3-п	лабораторний аналіз	лабораторний аналіз
Вихід продукції	„Вибійна картка” ф. 7-ап або „Акт переробки” ф. 7-п	„Вибійна картка” ф. 7-ап або „Акт переробки” ф. 7-п	„Накладна на здавання продукції із виробництва на склад” ф. № 112	„Накладна” ф. № 112

Інвентаризація як метод підтвердження достовірності показників бухгалтерського обліку – досить важливий етап діяльності будь-якого підприємства. Не є винятками і підприємства борошномельної промисловості. Суть цього елементу методу полягає в описуванні, підрахунку, вимірюванні, зважуванні та оцінці всіх залишків засобів і коштів



(виробничих запасів в тому числі) у натурі, виявленні фактичної наявності й стану залишків майна підприємства та зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Втім, використовуватись цей метод стосовно виробничих запасів і готової продукції борошномельної промисловості не може так часто, як цього вимагають потреби оперативного управління підприємством. У першій половині ХХ ст. на підприємствах борошномельної промисловості існувала практика складання так званого „товарного балансу”, під яким розуміли бухгалтерськи доведений, закінчений цикл стану та руху товарних мас у взаємовідносинах підприємства зі сторонніми господарствами, окрім внутрішніх переміщень товарів [187, 32]. Товарний баланс був одним із важливих матеріалів для дослідження правильності складання звітів та балансу підприємства. Якщо скласти товарний баланс, за словами В. Я. Чернишева, відповідно до потреб в інформації щодо матеріальних цінностей, то він дає змогу отримувати достовірні докази правильності окремих елементів обліку, таких як: виробничий оборот підприємства, заготівельний оборот, собівартість продукції, розмір втрат та надлишків при зберіганні, переробці, переміщенні, реалізації сировини та продукції. Складання товарного балансу за його пристосування до умов та особливостей діяльності сучасних борошномельних підприємств дасть змогу впевнитись в правильності рахунковедення стосовно натуральних та вартісних характеристик ресурсів, які забезпечують процес виробництва борошна та його кінцевого продукту.

Найбільш доцільним методом оцінки вибуття матеріальних цінностей у виробництво та реалізацію готової продукції як способу грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики підприємств ДАК „Хліб України” прийнято вважати метод ФІФО. Він базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що запаси при вибутті оцінюються за вартістю тих, які отримані першими. Особливістю методу ФІФО є те, що його застосування виправдане лише в умовах незначної інфляції. В іншому випадку його застосування може спричинити

завищення вартості матеріальних активів, зниження собівартості готової продукції, і, як протизвага, – завищення результатів від реалізації.

Так, в умовах зростаючих цін на сировину з січня 2007 р. до квітня 2008 р. (рис. 1.9.) використання методу ФІФО на борошномельних підприємствах дає найвищий показник валового прибутку.

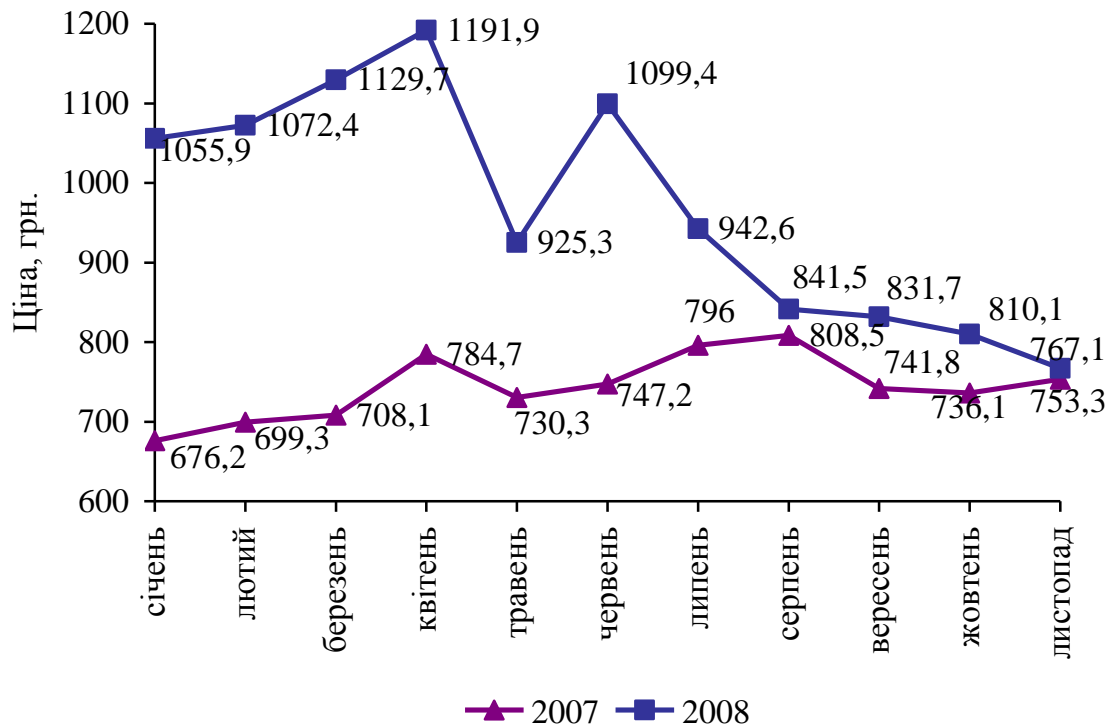


Рис. 1.9. Середня ціна закупівлі зернових культур, яку пропонували зернозберігаючі та переробні підприємства за місяцями (грн./т)

Якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також ціни на реалізовуваний товар, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття запасів показник валового прибутку, що зазначається у „Звіті про фінансові результати”, можна вважати завищеним. Відповідно, умови постійного зниження цін у другому півріччі 2008 р. зумовлюють зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію (товари), що їх підприємство реалізовує, може бути заниженим.

Водночас, оскільки запаси, які придбаваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті за методом ФІФО, списуються на

реалізацію за найменшою з цін, то запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, найбільш наближеною до ринкової. Це означає, що при аналізі звітності такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і відповідно коефіцієнт покриття будуть реальнішими порівняно з тими, що розраховувались би зі застосуванням методу ЛІФО.

До елементів методу бухгалтерського обліку відноситься і калькулювання, суть якого – обчислення собівартості виготовлення продукції. Перелік статей калькуляції може змінюватись залежно від особливостей управління підприємством та прийнятої облікової політики (додаток Д). Обов'язковими статтями калькуляції виробничої собівартості борошна у дослідженій науковій та практичній літературі є:

- сировина та матеріали (за вирахуванням зворотних відходів);
- паливо та енергія;
- витрати на оплату праці;
- нарахування на фонд оплати праці;
- загальновиробничі витрати.

Виділяють також інші можливі статті калькуляції, такі як: затрати на підготовку та освоєння виробництва [168]; інші прямі витрати [168]; втрати від браку, що поділяються на вартість остаточно забракованої продукції за технологічними причинами, зменшеної на її справедливу вартість [115], витрати на виправлення технічно неминучого браку, що в технологію не повертається та підлягає переробці для подальшої реалізації [115], технологічні втрати (вартість відходів при сушінні зерна в допустимому розмірі) [115].

До загальновиробничих витрат прийнято відносити ті, що не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта калькулювання. За загальноприйнятою методикою загальновиробничі витрати на підприємствах борошномельної промисловості поділяють на змінні та постійні. Зокрема до змінних відносять: витрати на поточний ремонт основних засобів; на охорону

праці; на електроенергію; знос малоцінних та швидкозношуваних предметів; комунальні послуги; страхування ризиків; інформаційні послуги; витрати матеріалів; заробітну плату працівників, які займаються ремонтом і відрахування на соціальні заходи; компенсаційні та заохочувальні виплати робітникам основного виробництва; амортизацію основних засобів (при виробничому методі); витрати на відрядження працівників цехового персоналу. До постійних загальновиробничих витрат на підприємствах ДАК „Хліб України” прийнято відносити амортизацію основних засобів (якщо її розраховують не за виробничим методом); заробітну плату та нарахування на фонд оплати праці, які обслуговують виробниче обладнання; витрати на опалення, на гігієну та санітарію; медичне страхування працівників; витрати на операційну оренду; амортизацію нематеріальних активів; інші витрати. Загальновиробничі витрати відповідно до облікової політики ДАК „Хліб України” розподіляються з урахуванням показників нормальної потужності між прямими виробничими витратами та витратами періоду. Приймати за базу розподілу загальновиробничих витрат слід:

- між витратами та собівартістю реалізованої продукції – обсяг виробництва;

- між об’єктами витрат – заробітну плату.

Таким чином, формування виробничої собівартості переробки зерна повинно в першу чергу відображати витрати, які безпосередньо пов’язані із виробництвом та з іншого боку відображають цей процес повною мірою (табл. 1.3).

Беручи до уваги особливості борошномельних підприємств при здійсненні основної діяльності, якою є переробка зерна на борошно та з урахуванням досвіду калькулювання виробничої собівартості на таких підприємствах, доцільно перелік статей калькуляції доповнити прямими витратами води. Саме водно-теплова (гідротермічна) обробка є одним із етапів підготовки зерна до помелу, що потребує значних затрат як самої води, так і оплати послуг водовідведення та витрат електроенергії, які

безпосередньо стосуються технологічного процесу. Тоді у складі змінних загальнопромислових витрати електроенергії та комунальні послуги будуть враховуватись за виключенням таких витрат, які уже віднесені до прямих.

Таблиця 1.3

Калькуляція виробничої собівартості переробки зерна на борошно у квітні 2009 р.

№ з/п	Назва статті калькуляції	Значення статті витрат, грн.	В розрахунку на 1 т зерна, грн.
1.	Сировина (3000 т) (у т.ч. вода 0,364 м <sup>3</sup> /т)	2 446 516,92	815,56
2.	Матеріали	6325,60	2,11
3.	Електроенергія (67,2 кВт/год/т)	157 248,00	54,42
4.	Витрати на оплату праці	85 345,5	28,45
5.	Нарахування на фонд оплати праці, 36,2 % до фонду оплати праці	30 895,07	10,30
6.	Інші прямі витрати	6 059,00	2,02
7.	Всього прямих витрат	2 732 309,09	912,86
8.	Змінні загальнопромислові витрати (у тому числі вартість електроенергії та комунальних послуг за вирахуванням частини, включеної до прямих витрат і витрати допоміжних виробництв)	60 106,50	20,04
9.	Постійні розподілені загальнопромислові витрати	660,00	0,22
10.	Всього витрат	2 793 075,59	933,12

Включення витрат допоміжних виробництв у виробничу собівартість переробки зерна на борошно зумовлено неможливістю розриву єдиного технологічного процесу виробництва борошна, який передбачає його забезпечення тепловою та механічною енергією, автотранспортом. Такі витрати доцільно включати до змінних загальнопромислових, приймаючи до уваги, що до прямих витрат можна відносити лише ті, які стосуються безпосередньо визначеного об'єкта калькулювання.

Обґрунтована виробнича калькуляція переробки зерна сприяє точному визначенню витрат виробництва з виготовлення борошна із власної сировини та служить основою розрахунку ціни переробки давальницьких ресурсів.

Бухгалтерські рахунки як локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку на борошномельних підприємствах представлені у вигляді робочого плану рахунків, тобто переліку, що точно відображає стан та рух засобів, джерел їх утворення та господарських процесів, пов'язаних із веденням виробництва борошна. Кількість синтетичних і аналітичних рахунків у робочому плані рахунків визначається діяльністю підприємства й може налічувати від кількох десятків до кількох сотень. Як правило, під час розробки робочого плану рахунків загальний план рахунків, з одного боку, скорочується, а з іншого – дещо розширюється. Розробка доповнень до діючого плану рахунків потребує правильної ідентифікації за економічним змістом та призначенням рахунків, що пропонуються до включення. Зазначена процедура досить важлива, оскільки від її результату залежить якість функціонування системи бухгалтерського обліку.

Структура робочого плану рахунків борошномельних підприємств досить гнучка: кожний клас рахунків має адресний характер щодо балансу та інших форм звітності. Приміром, робочий план рахунків ДП ДАК „Хліб України” „Тернопільський комбінат хлібопродуктів” налічує 9 класів рахунків із додаванням 9 позабалансових, які разом об'єднують 90 синтетичних рахунків та близько 160 субрахунків першого рівня (додаток Е). Пристосування діючого плану рахунків до потреб підприємства здійснювалося шляхом скорочення субрахунків до тих синтетичних рахунків, які не використовуються при веденні бухгалтерського обліку. Також робочим планом рахунків, зокрема Тернопільського комбінату хлібопродуктів, передбачено ведення бухгалтерського обліку валових витрат та доходів на рахунках 29 та 78 відповідно. Найбільше введення власних субрахунків першого та другого порядку стосується синтетичних рахунків балансового обліку 20 „Виробничі запаси”, 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 28 „Товари”, 70 „Доходи від реалізації”, 90 „Собівартість реалізації” та рахунку 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні” позабалансового

обліку.

Система бухгалтерських рахунків забезпечує ведення подвійного запису господарських операцій. Подвійний запис у бухгалтерському обліку, в загальному його розумінні, є принципом тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків. Він впливає з економічної суті відображення операцій, кожна з яких зумовлює зміни у двох частинах – в активі та пасиві чи в активі й пасиві одночасно. Подвійний запис є не тільки принципом однакового відображення операцій на рахунках, а й основним технічним прийомом бухгалтерського обліку, бо забезпечує горизонтальний взаємозв'язок між рахунками, а також важливим контрольним прийомом, оскільки очевидно, що скільки б не було операцій, але загальна сума записів за дебетом завжди дорівнюватиме загальній сумі записів за кредитом.

Метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис називають бухгалтерським балансом. Проте, як стверджує П. Я. Хомин, не слід плутати бухгалтерський баланс із формою фінансової звітності № 1 „Баланс”, адже „баланс у Головній книзі лише зрівноважує підсумки дебетових і кредитових залишків за синтетичними рахунками. Він не передбачає отримання інформації про склад і розміщення засобів, джерела їх утворення та цільове призначення” [54, 87]. Отже, баланс як елемент методу бухгалтерського обліку є способом узагальнення показників рахунків, а форма № 1 „Баланс” є звітністю та належить до складу елемента методу „бухгалтерська звітність”.

Стосовно Балансу як форми звітності борошномельних підприємств, то він зазнавав суттєвих змін протягом своїх етапів становлення. Як писав В. Я. Чернишев ще у 1926 р. „у процесі обговорення схеми балансу виявлялись дві точки зору: одні вимагали скорочення схеми балансу (номенклатури рахунків балансу), інші – навпаки, – розширення” [187, 15]. На початку ХХ ст. це стосувалось Балансу, статті якого наводились найменуванням рахунків, а

подекуди і субрахунків. Приклад деяких статей такого Балансу наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Статті запасів сировини та матеріалів у структурі „Балансу” в 1925 р.\*

№№ рахунків 1-го порядку	Назва рахунків
II. ЗАПАСИ СИРОВИНИ, МАТЕРІАЛІВ та ін.	
006	Сировина і основні матеріали
007	Допоміжні і господарські матеріали
008	Матеріали і частини машин для поточного ремонту
009	Паливо і пальне
010	Тара і тарні матеріали
011	Малоцінний і швидкозношуваний інвентар, інструменти та спецодяг
012	Виробничі запаси в дорозі
013	Заготівля матеріалів і палива
126	Корми і фураж
128	Молодняк тварин
129	Тварини на відгодівлі і в нагулі
	Разом за розд. II

\* Джерело: Чернышев В. Я. Калькуляция, баланс и бухгалтерия хлебной торговли и мукомольной промышленности и опыт разрешения проблемы товарного баланса / В. Я. Чернышев. – М., 1926. – С. 104.

Прихильники скорочення номенклатури шляхом узагальнення окремих рахунків мотивували свої пропозиції необхідністю скоротити цим працю рахівників; інші – прихильники розширеної номенклатури, бажали щоб баланс найбільш яскраво виявляв усі сторони господарської діяльності і щоб можна було із балансу бачити в загальних рисах склад усіх сторін господарської діяльності підприємства.

Досліджуючи історію балансу Акціонерного Товариства „Хлібопродукт” протягом 1922-1925 рр., спостерігаємо збільшення кількості рахунків балансу від 44 у 1922 році до 99 у 1925 році [187, 17-84].

Зокрема, це зумовлювалось перетворенням підприємства із торгового на торгово-промислове з приєднанням до нього 230 борошномельних



підприємств. У 1941 р. кількість рахунків Балансу збільшилась до 121 [98, 103-112].

Сучасна ф. № 1 „Баланс” уніфікована для всіх підприємств й організацій на території України та складається із узагальнених статей, а баланс у повному обсязі за всіма синтетичними рахунками подано у Головній книзі. Наприклад, виробничі запаси у ф. № 1 „Баланс” ДП ДАК „Хліб України” показані одним рядком 100, а запаси сировини та матеріалів місячного Балансу підприємства Наркомхарчпрому УРСР у 1941 році показувались окремими розділом, який об’єднував показники 11 рахунків (табл. 1.6).

Баланс, як основна форма регламентованої звітності, безсумнівно, повинен бути уніфікованим для підприємств усіх галузей економіки аби відповідати вимогам сумісності інформації. Проте, галузеві особливості діяльності борошномельних підприємств вимагають підготовки та отримання управлінським персоналом інформації більш деталізованої, ніж у ф. № 1 „Баланс”. Таким чином для власних потреб управління борошномельним підприємством доцільно розробити більш деталізовану форму звітності на основі „Балансу”.

Аналіз складу системи забезпечення обліково-аналітичної інформації для управління борошномельними підприємствами за відповідними елементами методу бухгалтерського обліку свідчить про наявні можливості покращення інформатизації управління. Зокрема, формування альбому первинних документів, які використовуються для відображення виробництва борошна забезпечить належне ведення первинного бухгалтерського обліку. В свою чергу раціоналізація робочого плану рахунків та обґрунтування доцільності застосування сукупності облікових реєстрів у межах визначеної форми обліку забезпечить належне ведення поточного бухгалтерського обліку. Підсумковий етап обліково-аналітичного забезпечення вимагає розробки форми внутрішньої управлінської звітності, яка б узагальнювала інформацію про рух сировини та готової продукції по підприємству.

### **1.3. Аналітична оцінка якості забезпечення обліково-аналітичної інформації управлінню борошномельними підприємствами**

Оскільки загальною метою системи забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління можна вважати впорядкування інформаційних потоків для ефективного використання при обґрунтуванні управлінських рішень, то у зв'язку з цим більшого значення набувають питання оцінки якості такої системи. Одним із етапів побудови ефективного забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління є створення системи оцінки його якості.

Зважаючи на те, що якість – це сукупність характеристик об'єкта, які належать до його здатності забезпечувати встановлені потреби, а будь-яка система пов'язана із зовнішнім середовищем двояким чином: середовище діє на систему через входи, а система діє на середовище через виходи, то саме під якістю обліку слід розуміти сукупність характеристик облікової системи, які належать до її здатності задовольняти встановлені інформаційні потреби груп користувачів інформації (власників підприємства, акціонерів, податкові органи, керівництво), тобто здатність продукувати інформацію, яка безпосередньо впливатиме на розвиток підприємства. Таким чином, якісна підсистема обліку буде відрізнятися від неякісної не стільки швидкістю реєстрації та обробки господарських фактів, скільки корисністю згенерованої інформації у порівнянні із затраченими для досягнення такого ефекту ресурсами. Іншими словами, поняття якості де в чому пересікається із поняттям ефективності, що якраз і означає рівень перевищення результатів над затратами, здійснених для їх досягнення, проте, все ж таки, вони не ототожнюються. Ідея принципу раціональності (ефективності) – це оцінка співвідношення затрат і результатів, пов'язаних з веденням бухгалтерського обліку. Це означає, що бухгалтерський облік розглядають як систему, що може приносити економічні вигоди. При цьому обсяг затрат на організацію і ведення бухгалтерського обліку не повинен перевищувати економічних вигод від його функціонування. Л. А. Бернстайн відмічає, що „збір, обробка,

інтерпретація та використання інформації коштують дорого. Як й інші послуги, інформація повинна представлятися тільки тоді, коли вигода від неї перевищує затрати на її отримання” [19, 41]. Про це згадують і Я. Д. Крупка: „співвідношення „витрати-випуск” в інформаційній сфері вважається як одна з найбільш важливих характеристик облікової інформації” [84, 107], і Ф. Ф. Бутинець, відносячи до основного завдання бухгалтерського обліку – створення системи отримання інформації, яка окрім управління підприємством примножувала б доходи від його діяльності [31, 54].

Таким чином, теза, що бухгалтерський облік може приносити підприємству прибуток стосується принципу його економічності. Безумовно, власне дебетування та кредитування рахунків не може принести підприємству прибуток, але їх можуть зумовити рішення користувачів інформації, які залежать від її змісту та якості у порівнянні із витратами, здійсненими на їхнє прийняття.

Отримання економічних вигод в процесі функціонування підсистем бухгалтерського обліку та економічного аналізу можливо при забезпеченні впливу обліково-аналітичної інформації на рішення користувачів зовнішньої бухгалтерської звітності: на їхні управлінські рішення стосовно інвестицій, надання кредитів. Не менш важливе значення мають економічні вигоди, які отримує підприємство від використання інформації внутрішніми користувачами – менеджментом підприємства (рис. 1.10).

Зовнішні економічні вигоди	Внутрішні економічні вигоди
Привабливість підприємства	Можливість здійснення планування діяльності
Подання звітності державним, податковим органам	Можливість проведення оперативного аналізу
Отримання інвестицій	Можливість контролю діяльності
Отримання кредитів банків та у постачальників	
Збільшення обсягів продажу через співпрацю з клієнтами	Рациональне використання грошових коштів, матеріальних ресурсів тощо
	Інформування власників, засновників, учасників, адміністрації

Рис. 1.10. Зовнішні та внутрішні економічні вигоди від використання обліково-аналітичної інформації

Економічні вигоди від використання внутрішньої обліково-аналітичної інформації слід розуміти не як додаткові доходи у вигляді, наприклад, інвестицій, що можливе у випадку забезпечення зовнішньої звітності, а про відсутність збитків, які підприємство може отримати, якщо така інформація не буде представлена менеджменту своєчасно у необхідному обсязі та форматі.

Розрахувати суму доходу, яку підприємство може отримати у зв'язку із належним інформаційним забезпеченням менеджменту складно, але наявність залежності між успішною діяльністю підприємства і якістю інформаційного забезпечення його управління хоча й видається опосередкованою, але є очевидною.

Тому як важко порівнювати доходи і витрати на підготовку, організацію та ведення бухгалтерського обліку й здійснення економічного аналізу, визначення співвідношення доходи-витрати підготовки облікової-аналітичної інформації є досить суб'єктивним процесом. Проте можливість впровадження автоматизованих програмних продуктів для реалізації окремих функцій управління, зокрема аналізу, передбачає проведення розрахунку економічної ефективності їхнього застосування у порівнянні із ручною обробкою інформації. Так, економічними вигодами від застосування автоматизованої програми аналізу ефективності використання ресурсів борошномельним підприємством є підвищення продуктивності праці облікових працівників і зниження витрат на проведення такого аналізу (додаток Б). Це досягається завдяки повноті, своєчасності та оптимальності прийнятих рішень, а також економії праці управлінського персоналу.

Приймаючи до уваги визначення якості, а також те, що вона є комплексним поняттям, яке характеризує всі структурні елементи забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління можна визначити такі її основні аспекти:

– якість – це задоволення інформаційних запитів і очікувань користувачів системи обліково-аналітичного забезпечення. Тут можна

виділити дві області – забезпечення користувачів необхідною інформацією, а також наявність опосередкованих ефектів, пов'язаних із позитивними наслідками використання користувачами отриманої інформації в процесі своєї діяльності або ж усуненням негативних наслідків через її невикористання;

– якість – це сукупність характеристик всіх елементів системи обліково-аналітичного забезпечення, які беруть участь у створенні результативної облікової та аналітичної інформації й впливають на її зміст. Тут підкреслюється те, що у забезпеченні якості обліку й аналізу задіяні всі компоненти цих систем, а тому всі елементи є рівноправними і потребують адекватної уваги в процесі організації й функціонування обліку й аналізу на підприємстві.

В теорії бухгалтерського обліку, монографіях, підручниках, іншій літературі з проблем ведення обліку зміст концепції якості обліку розкритий у працях всього кількох авторів [80; 87-89; 128-130], які здійснили перші спроби формування основ якості обліку як для управління підприємством [87-89], так і для внутрішнього контролю [128-130]. Проте недостатня розробленість практичних методик та їхнього теоретичного підґрунтя все ж таки має місце. Формування теоретичних та практичних основ якості обліково-аналітичного забезпечення – складна і актуальна наукова проблема, вирішення якої має важливе значення для теорії та практики обліку.

Для належного інформаційного забезпечення системи управління підприємством засобами обліку й аналізу доцільно сформулювати комплекс завдань для досягнення ефективності при реалізації управлінської функції, зокрема необхідно:

- удосконалити носії інформації як основні елементи кожного етапу забезпечення;
- розробити критерії та порядок оцінки якості інформації, яка створюється у системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу;
- розробити методики оцінки якості облікового циклу та процесу

аналітичної обробки облікової інформації;

– встановити послідовність генерування необхідної управлінню кількості даних у системі обліку та подальшу трансформацію облікових даних у аналітичну інформацію.

Таким чином, оцінка якості забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління підприємством складається із таких складових – оцінки якості результативної облікової і результативної аналітичної інформації та оцінки процесу підготовки такої інформації, тобто систем бухгалтерського обліку й аналізу (рис. 1.11).

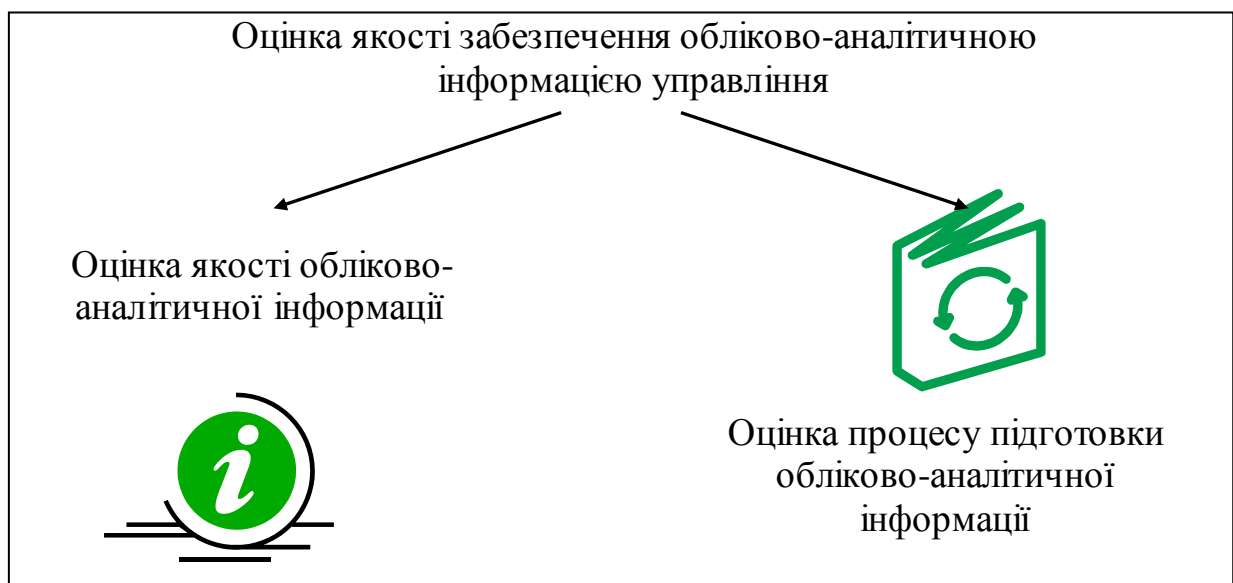


Рис. 1.11. Схема оцінки якості забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління

У цьому ми погоджуємось з Л. М. Крамаровським та В. Ф. Максимовою, які проводячи аналогію із якістю процесу виробництва виділяють елементи якості бухгалтерського обліку: якість процесу ведення бухгалтерського обліку; якість інформації (кінцевого результату (продукції) процесу ведення бухгалтерського обліку) [80, 9].

Стадії оцінки якості результативної інформації системи обліково-аналітичного забезпечення відповідають стадіям процесу обліково-аналітичного забезпечення, а саме: у результаті проведення операцій із виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації

про господарську діяльність підприємства виникає такий клас бухгалтерської інформації, який називаємо результативною обліковою інформацією, що служить первинними даними (даними на вході) для аналізу; у результаті здійснення операцій із результативними обліковими даними за допомогою методів аналізу виникає результативна аналітична інформація, яка є кінцевим результатом (інформацією на виході) системи забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління діяльністю борошномельного підприємства.

Названі складові передбачають виконання наступних етапів оцінки якості обліково-аналітичного забезпечення: оцінка якості результативної облікової інформації; оцінка якості результативної аналітичної інформації; оцінка якості ведення бухгалтерського обліку; оцінка якості здійснення економічного аналізу.

Основною вимогою до обліково-аналітичної інформації є її корисність для прийняття рішень різними групами користувачів, яка визначається якісними характеристиками, тобто критеріями якості (правилами, яким повинна відповідати інформація). Відповідно до теорії та практики бухгалтерського обліку й аналізу обліково-аналітична інформація може характеризуватись різними якостями та відрізнятися специфічними особливостями. Обліково-аналітичну інформацію можуть характеризувати наступні основні якості (додаток А): релевантність, своєчасність (оперативність), передбачливість, зворотний зв'язок, надійність, можливість перевірки (доказовість), репрезентативна достовірність, порівнянність, незалежність (нейтральність), сприйнятливність, зрозумілість, доречність, достовірність, актуальність, повнота, аналітичність, частота, корисність, цінність, доцільність, обачність, зіставність, точність, стислість, терміновість, періодичність, чіткість, показовість, детальність, суттєвість, прозорість, конфіденційність. Причому набір тих чи інших якостей, характерних для конкретної обліково-аналітичної інформації, залежить від специфіки її отримання та цілей використання.

Методика оцінки якості облікової інформації, запропонована С. А. Кузнецовою, також передбачає формування комплексу критеріїв якості, який за її пропозицією налічує 18 одиниць. Методика С. А. Кузнецової відповідає завданням оцінки якості інформації, проте не дає можливості оцінити процес її підготовки, на відміну від методики, запропонованої Л. М. Крамаровським та В. Ф. Максимовою, які оцінюють якість процесу бухгалтерського обліку і контролю. Таким чином існуючі дві методики оцінки якості стосуються різних її складових. Для виконання всіх поставлених завдань з оцінки забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління пропонуємо якість інформації оцінювати за двома методиками: першу можна назвати методикою експертних оцінок, другу – методикою кількісних оцінок. Методика експертних оцінок передбачає розрахунок індексу відповідності обліково-аналітичної інформації заздалегідь визначеним її якісним характеристикам. При цьому оцінка інформації проводиться безпосередньо її користувачами. Друга методика – методика кількісних оцінок – полягає у визначенні цінності кожного окремого інформаційного повідомлення для системи управління за двома видами оцінок: двозначними (100; 0%) та багатозначними (0; 1; 5; 100%) шляхом розрахунку мети повідомлення та отриманого ефекту від його отримання користувачем (рис. 1.12).

Огляд якісних критеріїв економічної інформації, до якої належить і обліково-аналітична, у вітчизняній та зарубіжній літературі дозволяє виокремити найважливіші, яким повинна відповідати результативна облікова та аналітична інформація (табл. 1.5).

Враховуючи склад якостей, якими може володіти обліково-аналітична інформація і її характерні особливості, до неї висуваються конкретні вимоги.

Результати дослідження праць багатьох авторів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту вказують на те, що основними якісними критеріями, яким повинна відповідати обліково-аналітична інформація є: своєчасність, достовірність, повнота, незалежність, зрозумілість, доречність, актуальність. При цьому необхідно відмітити, що названі критерії якості



обліково-аналітичної інформації головним чином визначаються судженнями та вимогами її користувачів.

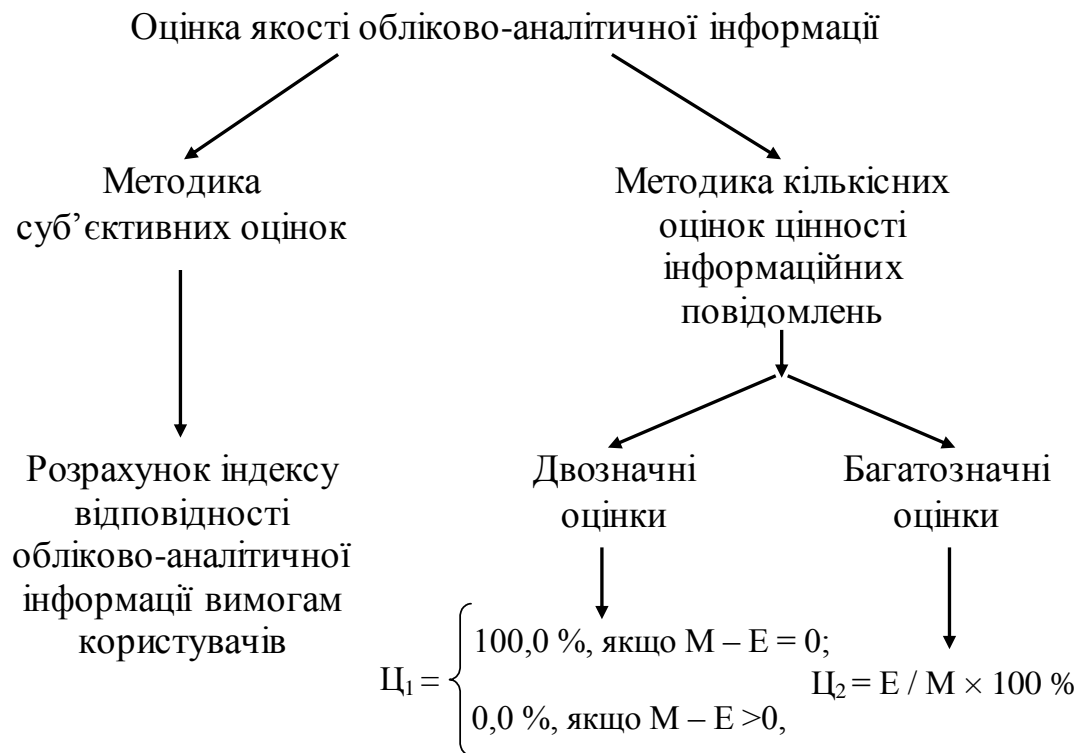


Рис. 1.12. Методика оцінки якості обліково-аналітичної інформації

Якісні характеристики – це ті ознаки, що роблять інформацію корисною для користувачів. Якщо корисна інформація відсутня навіть менеджери не можуть бути впевнені у реальному фінансовому стані їхніх підприємства, а інші ключові учасники ринку можуть бути дезорієнтовані.

Виконання тесту з визначення рівня якості дозволить з'ясувати чи формує система обліково-аналітичного забезпечення інформацію, яка відповідає всім необхідним параметрам і на основі якої можна приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Слід періодично перевіряти, наскільки результативна облікова інформація у вигляді бухгалтерських звітів як встановлених, так і довільних форм для потреб управління та результативна аналітична інформація, яка є продуктом застосування аналітичних методів обробки, відповідають всім визначеним критеріям якості.

Якщо інформація не відповідає хоча б трьом характеристикам,

представленим у таблиці 1.5 це свідчить про те, що систему обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю борошномельного підприємства слід реорганізувати.

Таблиця 1.5

## Основні критерії результативної обліково-аналітичної інформації

№ з/п	Назва критерію	Опис критерію
1.	Своєчасність	Своєчасність інформації у міжнародних стандартах обліку відповідає принципу оперативності облікової інформації. Вважається, що несвоєчасна інформація не може бути релевантною, тобто вона повинна бути придатною для прийняття рішень до того, як втратить здатність впливати на ці рішення [84, 100].
2.	Достовірність	Інформація достовірна, якщо вона підтверджується незалежними спостерігачами і якщо вона представляє собою те, що вона повинна представляти, тобто якщо вона володіє правдивістю представлення. Достовірність також означає повноту та нейтральність інформації [19, 40].
3.	Повнота	Інформації достатньо для прийняття рішення [191, 49].
4.	Незалежність (нейтральність)	Інформація не може бути нейтральною, і, відповідно, не може бути надійною, якщо вона відбирається або представляється з метою деякого визначеного ефекту [19, 40].
5.	Зрозумілість	Інформація повинна бути доступною для розуміння користувачами, які, як припускається, мають достатні знання для її сприйняття [43, 23].
6.	Доречність	Інформація повинна мати змогу впливати на прийняття рішень [84, 99].
7.	Актуальність	Висока швидкість реєстрації та точність ідентифікації. Тобто інформація повинна негайно передаватися для контролю, аналізу та зберігання [112, 12].

Якщо користувачів інформацією системи обліково-аналітичного

забезпечення декілька, є сенс вимірювати індекс відповідності обліково-аналітичної інформації вимогам користувачів (табл. 1.6).

Розрахунок індексу відповідності обліково-аналітичної інформації вимогам користувачів передбачає визначення їхніх груп, ступенів відповідності вимогам стосовно кожного із визначених критеріїв якості, середньої відповідності за критеріями користувачами кожної групи та, безпосередньо, індексу відповідності обліково-аналітичної інформації вимогам користувачів, що включає у себе середні показники кожної окремої групи користувачів інформацією за усіма визначеними критеріями.

*Таблиця 1.6*

Розрахунок індексу відповідності обліково-аналітичної інформації вимогам користувачів

№ з/п	Критерій	Користувачі				Середня відповідність
		А	Б	В	Г	
1.	Своєчасність	5	4	5	4	4,5
2.	Достовірність	3	4	4	4	3,75
3.	Повнота	4	4	4	4	4,0
4.	Незалежність	5	3	4	5	4,25
5.	Зрозумілість	5	5	4	3	4,25
6.	Доречність	5	3	5	5	4,5
7.	Актуальність	4	4	4	4	4,0
	Індекс відповідності	4,4	3,9	4,3	4,1	4,2

У табл. 1.6 наведені основні сім критеріїв якості результативної облікової та аналітичної інформації – це своєчасність, достовірність, повнота, незалежність, зрозумілість, доречність й актуальність. Оцінювати ступінь відповідності оцінюваної інформації визначеним критеріям за шкалою оцінювання від 0 до 5 повинні групи користувачів або окремі користувачі. При визначенні суб'єктів оцінки інформації погоджуємось із С. М. Петренко, що рівень сукупності властивостей формується суб'єктами інформаційної діяльності (менеджерами, фахівцями) під час збору, обробки й узагальнення обліково-аналітичної інформації про об'єкти, операції та процеси [128]. Тому пропонуємо виділити таких користувачів:

користувач А – головний бухгалтер (або людина, яка виконує функції головного бухгалтера): оцінює якість підготовки первинної та вторинної облікової інформації, яка відображає виявлення, вимірювання, реєстрацію та накопичення інформації про господарську діяльність підприємства у первинних та зведених документах; якість підготовки результативної облікової інформації, яка є первинними аналітичними даними – фінансової звітності;

користувач Б – керівник відділу податкового обліку або бухгалтер, в обов'язки якого входить ведення податкового обліку на підприємстві, оцінює якість підготовки податкової звітності та інформації стосовно нарахування та сплати податків, зборів та платежів до бюджету для керівництва підприємства;

користувач В – керівник економічного відділу або відділу економічного аналізу чи відділу управлінського обліку – результативну облікову інформацію, яка є первинними аналітичними даними, стосовно якості її підготовки та надання працівниками бухгалтерського обліку на підприємстві; результативну аналітичну інформацію, яка є вихідною у підсистемі економічного аналізу системи обліково-аналітичного забезпечення;

користувач Г – керівник підприємства (заступник керівника з економічної діяльності чи заступник керівника з фінансової діяльності або комерційний директор) оцінює якість підготовки як облікової, так і аналітичної інформації всіма попередніми підрозділами.

Поряд із названим поняттям якості інформації системи обліково-аналітичного забезпечення існує поняття цінності інформації. Причому про цінність можна говорити лише тоді, коли перед системою обліково-аналітичного забезпечення стоїть чітко визначена мета. Цінною є така інформація, завдяки якій обліково-аналітичне забезпечення досягає своєї мети. Для визначення цінності інформації потрібно мати сформульованими не тільки поточну, а й перспективну мету користувачів, для яких готують

інформацію.

Цінність інформації можна вимірювати у відсотках, використовуючи шкалу від 0 до 100 % і два види оцінок: двозначні (100 % – цінна; 0 % – нецінна) і багатозначні (наприклад, 0,0 %; 1,0 %; 5,0 %; 100,0 %) [125, 87].

Якщо задати функцію визначення цінності отриманої користувачами системи обліково-аналітичного забезпечення інформації за двозначною методикою, отримуємо:

$$Ц_1 = \begin{cases} 100,0 \%, \text{ якщо } M - E = 0; \\ 0,0 \%, \text{ якщо } M - E > 0, \end{cases} \quad (1.1)$$

де  $M$  – мета користувача інформацією, а  $E$  – отриманий ефект.

Наприклад, планова ціна переробки 1 т зерна по ДП ДАК „Хліб України” „Тернопільський комбінат хлібопродуктів” у 2009 році становить 119,56 грн. Керівництво підприємства поставило за мету економічному відділу знизити рівень ціни для більшої привабливості надання послуг постачальникам давальницької сировини на 5 % ( $M$ ). Без інформації бухгалтерської служби про розмір та склад фактичної собівартості переробки 1 т зерна економічний відділ не зможе знайти резерви зниження ціни переробки.

Інформація, надана бухгалтерською службою дозволила економічному відділу визначити, що:

а) Коли витрати допоміжних виробництв (котельні, паросиловий цех, електроцех тощо) не включати у ціну переробки зерна, то вона знизиться на 25 % ( $E$ ), тобто

$$Ц_1 = M - E = 5 - 25 = -20 < 0;$$

Отже, цінність отриманої економічним відділом інформації  $Ц_1 = 100,0 \%$ .

Проте такі витрати повинні включатися або до виробничої собівартості, або до собівартості реалізації борошна, отже у будь-якому випадку знайдуть своє відображення у ціні переробки 1 т зерна. Отже,

цінність даного інформаційного повідомлення для користувача (економічного відділу) є умовною.

б) Внаслідок перегляду норм витрат електроенергії та води на переробку 1 т зерна у бік зниження, отримуємо зменшення ціни:

за рахунок зниження норми витрачання електроенергії на 1 т:

$$2,4 \text{ кВт/год} \times 0,78 \text{ грн.} = 1,87 \text{ грн.}$$

за рахунок зниження витрат води на 1 т:

$$0,052 \text{ м}^3 \times 5,51 \text{ грн.} = 0,29 \text{ грн.}$$

Загальна величина можливого зниження ціни переробки 1 т зерна становить  $1,87 + 0,29 = 2,16$  грн., що становить 1,8 % (E) планової ціни переробки 1 т зерна, тобто

$$Ц_1 = M - E = 5 - 1,8 = 3,2 > 0;$$

Отже, цінність отриманої економічним відділом інформації  $Ц_1 = 0,0$  %. Якщо задати функцію визначення цінності отриманої користувачами системи обліково-аналітичного забезпечення інформації за багатозначною методикою, отримаємо:

$$Ц_2 = E / M \times 100 \% \quad (1.2)$$

Наприклад, цінність того ж повідомлення бухгалтерської служби, що і у попередньому прикладі а)  $Ц_2 = 5 / 25 \times 100 \% = 500 \%$ , у прикладі б)  $Ц_2 = 1,8 / 5 \times 100 \% = 36 \%$ .

Отже, процес підготовки корисної обліково-аналітичної інформації включає ряд вимог, які можуть обмежувати повноту представлення інформації. До них належать:

– баланс між якісними характеристиками: ті, хто відповідають за представлення інформації, повинні дотримуватись відповідного балансу між якісними характеристиками інформації з тим, щоб задовольнити вимоги, поставлені системі обліково-аналітичного забезпечення. Дотримання балансу якісних характеристик перевіряється шляхом розрахунку індексу відповідності обліково-аналітичної інформації вимогам користувачів.

Відповідність розрахованого індексу поняттю балансу якісних характеристик визначається суб'єктивно. Індекс задоволення розраховується шляхом оцінки групами користувачів виробленої або спожитої інформації системи обліково-аналітичного забезпечення за шістьма критеріями якості за допомогою п'яти бальної шкали оцінювання;

- цінність інформації. Цінність обліково-аналітичної вимірюється у відсотках за двозначною або багатозначною методикою за умови, що є чітко визначена мета формованого інформаційного повідомлення;

- баланс між вигодами та витратами. Вигода від підготовленої та отриманої обліково-аналітичної інформації повинна перевищувати витрати, пов'язані з її отриманням.

У кожному випадку та чи інша характеристика інформації стає більш чи менш важливою. У знаходженні оптимального співвідношення всіх якісних характеристик виявляється професіоналізм бухгалтерів та аналітиків. Дотримання всіх вищезазначених вимог до якості інформації системи обліково-аналітичного забезпечення повинно поєднуватись із обмеженням витрат та вигод, яке полягає у тому, що вигода від інформації повинна бути вища, ніж на витрати, здійснені на її отримання. Виконання вимог щодо якості інформації повинно дати в результаті правдиву, повну, корисну як внутрішню, так і зовнішню звітність про діяльність підприємства.

Оцінка підготовки обліково-аналітичної інформації є наступною складовою частиною аналізу якості забезпечення управління діяльністю борошномельних підприємств.

Виконання завдання підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення передбачає вміння точного її вимірювання, тобто визначення кількісно, так як кількісна форма виразу найбільш об'єктивно і точно характеризує увесь процес. Поняття вимірювання стосується тільки процедури визначення абсолютних значень чого-небудь. А визначення відносних значень, на відміну від попередніх, доцільно називати оцінкою.

Оцінка якості процесу забезпечення обліково-аналітичною

інформацією управління – це кількісна характеристика одного, декількох та всієї сукупності елементів об'єкта, який пізнається. Одиницями об'єкту оцінювання є етапи обліково-аналітичного забезпечення, якими є: первинний облік, поточний облік, підсумковий бухгалтерський облік та економічний аналіз, кожен із яких у свою чергу може складатися із елементів. Так, наприклад, перший етап – етап первинного обліку складається із таких елементів як сукупність первинних документів та їхній документообіг.

Володіючи фактичними та регламентованими значеннями оцінки, можна визначати рівень дотримання окремих складових обліково-аналітичного забезпечення. Рівень повноти дотримання складових елемента, етапу чи всього процесу – відносна характеристика, заснована на порівнянні відповідних фактичних і регламентованих (базових) значень при їхній оцінці.

При оцінці забезпечення процесу обліково-аналітичною інформацією нами використані основні принципи застосування трьох видів оцінок, запропоновані Л. М. Крамаровським та С. Ф. Максимовою: одиничні, середні та комплексні [80, 16]. Так одинична оцінка буде відображати рівень якості елемента етапу, середня – якість у межах етапу, комплексна – загальний рівень якості за всіма етапами обліково-аналітичного забезпечення. Комплексна оцінка якості обліково-аналітичного забезпечення складається із середніх оцінок якості за кожним етапом, які в свою чергу складаються із одиничних оцінок якості складових елементів.

Проте, на відміну від названих вище авторів, що поклали в основу оцінки процесу бухгалтерського обліку дотримання показників якості за синтетичними рахунками й субрахунками, нами визначений наступний склад етапів обліково-аналітичного забезпечення та їх елементів, за якими буде проводитись оцінка (табл. 1.7). Перелік етапів забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління складається із чотирьох: первинний, поточний, підсумковий облік й аналіз. Таким чином система забезпечення включає три етапи, на яких здійснюється обліковий процес та один – аналітичного процесу.



Характеристика етапів облікового процесу відповідає їхнім назвам. Так, первинний облік передбачає здійснення дій зі сприйняття та фіксування господарських операцій на носіях, оскільки значення слова первинний – „той, що становить перший, зазвичай найпростіший етап чого-небудь” [210].

Значення слова „поточний” зумовлює характеристику етапу обліку як такого, що здійснюється у процесі, під час отримання підтверджуючих господарську операцію первинних документів. Назва останнього етапу відображає основну його мету, якою є узагальнення та підбиття підсумків. Наведені назви складових етапів облікового процесу зустрічаємо також у вітчизняних наукових джерелах [26; 129-130].

*Таблиця 1.7*

Склад етапів обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю борошномельного підприємства та їхніх елементів

Етапи	Елементи етапів	
Первинний облік	первинні документи	рух первинних документів (графіки документообігу до кожного меморіального ордеру)
Поточний облік	зведені документи (накопичувальні відомості, меморіальні ордери); робочий план рахунків	рух зведених документів (графіки складання та подачі)
Підсумковий облік	реєстраційний журнал; оборотна відомість; Головна книга; Баланс	рух документів (графіки складання та подачі)
Аналіз	звітність	рух внутрішньої та зовнішньої звітності (графіки складання та подання)

Починати кількісну оцінку якості об'єктів і всього обліково-аналітичного забезпечення потрібно із визначення кількісної оцінки якості елементів у межах етапів.

Отож, перший етап обліково-аналітичного забезпечення – це первинний облік господарських операцій. На ньому здійснюють

спостереження, вимірювання, оцінку фактів господарської діяльності та складають первинні документи, які є першим елементом оцінки етапу. Велика кількість первинних документів зумовлює складання графіків їхнього документообігу, тобто регламентованих документів виникнення первинних документів, їх обробки та зберігання. Отже, дотримання графіків документообігу, складених до кожного меморіального ордеру є другим елементом оцінки першого етапу.

Оцінка первинних документів проводиться за формою, змістом та арифметична й не належить до кількісної оцінки якості. Кількісною оцінкою якості буде оцінка дотримання графіків документообігу до меморіальних ордерів або накопичувальних відомостей.

Вчасне складання, обробка та передача кожного, зазначеного у графіку документа, оцінюється одним балом. Тобто, оцінюється вчасність, яка за кожним елементом і буде показувати його якість. Отже, базове значення якості за кожним документом дорівнює 4, а фактичне уже відображає фактичний стан руху кожного документа (табл. 1.8).

Одинична оцінка якості кожної позиції графіку документообігу розраховується за формулою:

$$K_i = \frac{\Phi}{B} \times 100\% , \quad (1.3)$$

де  $K_i$  – одиничний коефіцієнт,  $\Phi$  – фактичне значення позиції графіка документообігу,  $B$  – базове значення позиції графіка документообігу,  $i$  – порядковий номер позиції графіка документообігу.

Отже, одиничний коефіцієнт дорівнює відношенню фактичного значення складового елемента до його базового значення. Таким чином, одиничні коефіцієнти за даними елементами етапу становлять:

$$K_1 = \frac{1}{4} \times 100 = 25\% , \quad K_5 = \frac{3}{4} \times 100 = 75\% ,$$

$$K_2 = \frac{2}{4} \times 100 = 50\% , \quad K_6 = \frac{4}{4} \times 100 = 100\%$$

$$K_3 = \frac{4}{4} \times 100 = 100\% ,$$

$$K_7 = \frac{4}{4} \times 100 = 100\%$$

$$K_4 = \frac{0}{4} \times 100 = 0\%$$

Таблиця 1.8

Відношення фактичних значень якості виконання графіку документообігу до базових критеріїв оцінки за меморіальним ордером руху сировини та продукції

№ з/п	Назва документа	Складання документа або реєстрація	Здавання у бухгалтерію	Бухгалтерська обробка	Передавання в архів	Всього
1.	Товарно-транспортна накладна (отримання)	1	0	0	0	1
		1	1	1	1	4
2.	Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна	1	1	0	0	2
		1	1	1	1	4
3.	Накладна на відпуск зерна на переробку ф. № 110	1	1	1	1	4
		1	1	1	1	4
4.	Накладна на здачу продукції із виробництва на склад ф. № 112	0	0	0	0	0
		1	1	1	1	4
5.	Акт переробки зерна	1	1	1	0	3
		1	1	1	1	4
6.	Акт про зачистку виробничого корпусу	1	1	1	1	4
		1	1	1	1	4
7.	Товарно-транспортна накладна (реалізація)	1	1	1	1	4
		1	1	1	1	4

На основі показників якості за елементами розраховуємо середню оцінку якості за кожним етапом або його частиною. У цьому випадку, середня оцінка показує якість кожного окремого графіка за формулою:

$$K_{гр,j} = \frac{\sum_{i=1}^n K_i}{n} = \frac{\sum_{i=1}^n \left( \frac{\Phi}{Б} \times 100 \right)}{n}, \quad (1.4)$$

де  $K_{гр,j}$  – середній коефіцієнт якості графіка документообігу,  $j$  – порядковий номер графіка документообігу, який може відповідати порядковому номеру меморіального ордера, до якого від складений,  $n$  – кількість значень одиничних коефіцієнтів.

Отже, середній коефіцієнт якості розраховується як середньоарифметична величина із значень одиничних коефіцієнтів, які входять до складу етапу обліково-аналітичного забезпечення або його частин.

Таким чином, середній коефіцієнт якості графіка документообігу до меморіального ордера руху сировини та продукції буде мати значення:

$$K_{гр,7} = \frac{\sum_{i=1}^7 25 + 50 + 100 + 0 + 75 + 100 + 100}{7} = 64,29\%$$

На основі середніх оцінок якості частин етапів розраховуємо комплексну оцінку якості усього етапу обліково-аналітичного забезпечення.

Комплексний коефіцієнт якості етапу первинного обліку розраховується як середньоарифметична величина із значень середніх коефіцієнтів частин етапу – графіків документообігу.

$$K_{пер.об.} = \frac{\sum_{j=1}^n K_{гр,j}}{n}, \quad (1.5)$$

де,  $K_{пер.об.}$  – комплексний коефіцієнт якості етапу первинного обліку.

Загальний коефіцієнт оцінки якості усього обліково-аналітичного забезпечення буде розраховуватись як середньоарифметична величина із

значень комплексних коефіцієнтів оцінки якості чотирьох етапів обліково-аналітичного забезпечення: первинного обліку, поточного обліку, підсумкового обліку та економічного аналізу.

Пропонована методика оцінки якості призначена для того, щоб охопити всі значущі аспекти здійснення діяльності підприємства, що дозволить провести оцінку якості забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління. Без сумніву, обліково-аналітичне забезпечення на кожному підприємстві має бути унікальним, враховуючи галузеву специфіку діяльності підприємства. Саме тому окремі елементи системи оцінки якості системи обліково-аналітичного забезпечення підприємства слід доповнювати та уточнювати, приймаючи до уваги найбільш суттєві аспекти діяльності кожного конкретного підприємства, що дозволить виявити слабкі й сильні сторони організації та функціонування даної системи, а також буде сприяти виробленню рекомендацій з покращення стану системи обліково-аналітичного забезпечення та підвищення її ефективності в цілому.

### **Висновки до розділу 1**

У результаті дослідження проблеми визначення сутності обліково-аналітичної інформації борошномельних підприємств та процесу забезпечення нею менеджменту сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. Облік та аналіз можуть виступати як елементи та підсистеми стосовно здійснення управлінської функції на підприємствах, так і системами щодо своїх елементів. Для детального вивчення характеристик у межах цього дослідження облік і аналіз доцільно розглядати саме як підсистеми з циклічними характеристиками із сукупністю власних елементів.

2. Обліково-аналітична інформація – це інформаційний продукт (сукупність оброблених даних, повідомлень), створений у підсистемах обліку й аналізу, в тому числі для використання в управлінні діяльністю підприємства. Таке тлумачення сприятиме однозначному розумінню її

користувачами різних рівнів.

3. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством визначається як процес підготовки обліково-аналітичної інформації, надання її у визначеній кількості з дотриманням критеріїв якості. Таким чином, поняття обліково-аналітичного забезпечення є ширшим за поняття обліково-аналітичної інформації та постає у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління необхідною кількістю якісної інформації.

4. Для належного інформаційного забезпечення системи управління підприємством засобами бухгалтерського обліку та аналізу сформовано комплекс передумов, необхідних для досягнення ефективного обліково-аналітичного забезпечення реалізації управлінської функції. Він полягає в удосконаленні носіїв обліково-аналітичної інформації за кожним етапом її формування, у розробці критеріїв та порядку оцінки якості інформації, що створюється у системі забезпечення й методики оцінки якості облікового циклу і процесу аналітичної її обробки й встановленні послідовності генерування необхідної управлінню кількості даних у системі обліку та подальшої їхньої трансформації у аналітичні показники.

5. Елементом посилення виваженості управлінських рішень на борошномельних підприємствах є забезпечення оцінки якості обліково-аналітичної інформації та процесу її підготовки. При цьому система визначення якості обліково-аналітичного забезпечення передбачає оцінку інформації та самого процесу її створення. Якість же інформації – це визначення її відповідності встановленим критеріям та розрахунок цінності стосовно прийняття управлінських рішень. Причому підготовка обліково-аналітичної інформації має бути заснована на порівнянні фактичних та базових значень кожного етапу із розрахунком трьох видів оцінок: одиничних, середніх та комплексних. Одинична оцінка буде відображати рівень якості елемента етапу обліково-аналітичного забезпечення, середня –

якість у межах етапу, комплексна – загальний рівень якості за всіма етапами.

За результатами дослідження опубліковано [12-14; 16-18].

## РОЗДІЛ 2

### ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 2.1. Організація руху обліково-аналітичної інформації на етапі первинного обліку

Оскільки функцією забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління є вивчення всіх фактів, явищ та процесів господарської діяльності, з метою подати вартісне вираження стану підприємства, то для цього потрібна систематизована номенклатура даних, що характеризувала б їх. Сукупність такої інформації визначається різними характеристиками, які згодом підлягають обліково-аналітичній обробці. Для використання інформації у технологічному процесі кожен номенклатурний елемент слід зафіксувати на носії. Головними носіями інформації, які підлягають обліку, можуть бути паперові та електронні документи чи інші накопичувачі інформації (рис. 2.1). На етапі первинного обліку кожна господарська операція повинна бути зафіксована у документі, а основою для її запису у обліковому регістрі є лише відповідним чином оформлений такий документ.

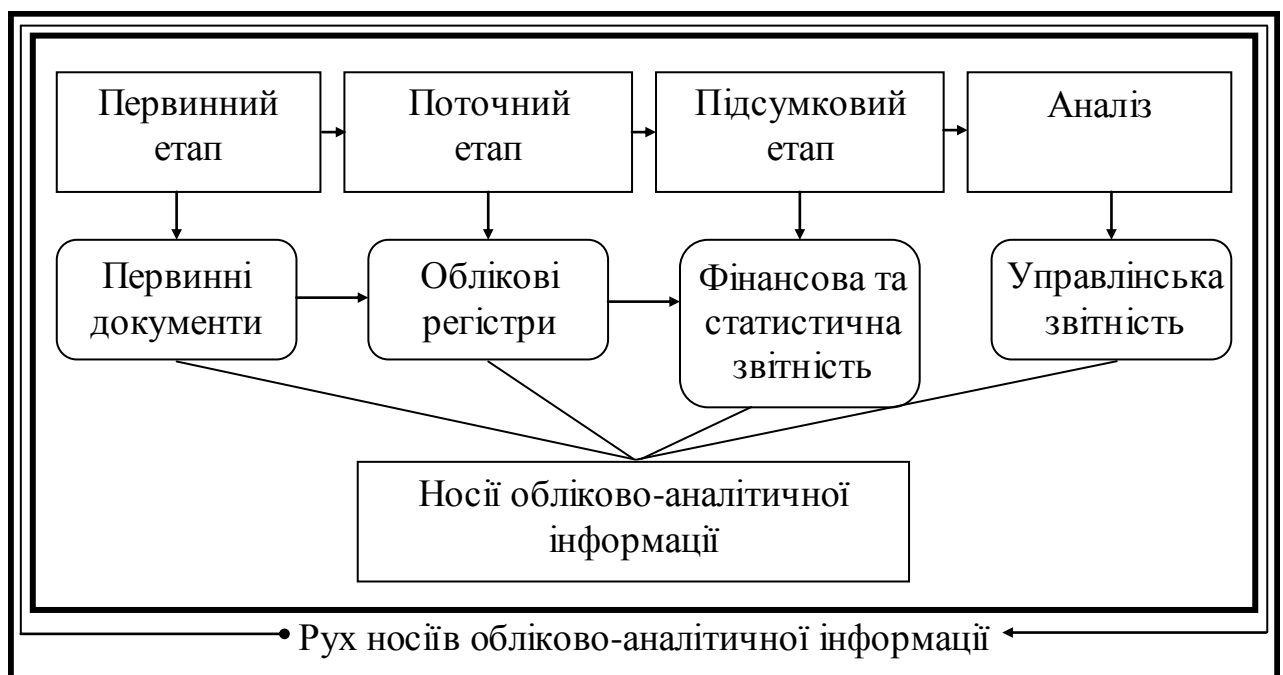


Рис. 2.1. Складові та об'єкти обліково-аналітичного забезпечення на борошномельних підприємствах



Далі усі господарські операції із первинних документів підлягають реєстрації і нагромадженню у облікових регістрах, які після того як у них будуть зроблені записи, теж стають носіями обліково-аналітичної інформації. На етапах підсумкового обліку та аналізу показники із облікових регістрів повинні бути перенесені у звітні форми, які після їхнього заповнення вважаються носіями обліково-аналітичної (результативної, підсумкової) інформації. Отож, характерні особливості обліково-аналітичного забезпечення визначають чотири види документів: первинні документи, облікові регістри, бухгалтерська та статистична звітність. Тобто, документи формують не лише на етапі первинного обліку, а й на етапах поточного, підсумкового обліку та аналізу. Наприклад, на етапі поточного обліку створюються документи про розподіл витрат, бухгалтерські довідки тощо. Таким чином першим об'єктом формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення є носій інформації про факт, явище та процес господарської діяльності підприємства.

Характерною особливістю обліково-аналітичного забезпечення є реєстрація інформації, яка зафіксована на носіях у системі відповідних регістрів. Це потребує передавання носіїв як у просторі, так і в часі, тобто організації їхнього руху. Отже, об'єктом формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення є також рух носіїв інформації, тобто організація документообігу й документопотоку.

Зміст первинного обліку на підприємствах борошномельної промисловості полягає у здійсненні дій зі сприйняття та фіксування господарських операцій на носіях, тобто у спостереженні, вимірюванні фактів господарського життя, фіксації результатів на носіях обліково-аналітичної інформації – первинних документах. Організація фіксування облікової інформації у відповідних носіях передбачає кілька етапів:

- вибір і групування форм носіїв облікової інформації;
- організація носіїв облікової інформації;
- складання робочих інструкцій до складання первинних документів.

Тому організація первинного обліку повинна починатися із вивчення складу фактів господарського життя. Після його визначення потрібно здійснити вибір носіїв інформації, який закінчується процесом систематизації. Відносно документів таку систематизацію здійснюють формуванням альбому первинних документів.

Вивчення фактів господарського життя борошномельного підприємства ґрунтується на традиційній класифікації ділянок бухгалтерського обліку, до складу якої входять облік необоротних активів, запасів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, власного капіталу тощо. Операції на таких ділянках можна вважати типовими або такими, що суттєво не відрізняються у первинному обліку підприємств різних галузей, проте як виробництво готової продукції зважаючи на особливості його перебігу в залежності від галузі вимагає розробки специфічних носіїв обліково-аналітичної інформації. Так, до процесу виробництва борошна входять такі факти господарської діяльності підприємства, що підлягають первинному документуванню:

- отримання сировини;
- передача сировини у виробництво;
- аналіз якості сировини;
- оприбуткування готової продукції.

Під час вибору носіїв облікової-аналітичної інформації на етапі первинного обліку слід орієнтуватися на раціоналізацію процесу обліково-аналітичного забезпечення. Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів. Якщо типових або уніфікованих документів немає, їх розробляють безпосередньо на підприємствах.

Так, підприємства борошномельної промисловості використовують для обліку переробки зерна первинні документи, а саме:

- „Розпорядження на відпуск зерна в переробку” ф. № 109;
- „Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна в борошно і

крупини” ф. № 117-а;

- „Накладну на відпуск зерна в переробку” ф. № 110;
- „Забірну картку” ф. № 111;
- „Вимогу-накладну” ф. № 119;
- „Накладну на здавання продукції із виробництва на склад” ф. № 112.

Формування альбому первинних документів з обліку переробки зерна на борошномельних підприємствах повинно враховувати, що вона здійснюється не лише з власної сировини, але й на договірних умовах із суб'єктами ринку. Оскільки первинні документи повинні забезпечувати складання облікових реєстрів та зважаючи на те, що облік операцій із зерном, яке не є власністю переробного підприємства слід здійснювати окремо від обліку власних ресурсів, уже на етапі первинного обліку повинен бути чіткий поділ носіїв обліково-аналітичної інформації.

Так, „Інструкцією про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах” [61] передбачено на документах з приймання, оформлення, складського та кількісно-якісного обліку давальницького зерна робити відмітку „на переробку” й вказувати номер договору. Таким чином для обліку операцій з переробки давальницької сировини окрім загальних форм (ф. № 109, 110, 111, 112, 119) використовують ще спеціальну форму „Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна в борошно і крупи” ф. № 117-а. Отже, первинні документи із вказаною відміткою та номером договору повинні оброблятися окремо від інших, тому як інформація із них у систематизованому вигляді включається до облікових реєстрів із відображенням на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку.

Всі первинні документи з обліку переробки зерна узагальнюються відповідальними особами через визначені проміжки часу в зведених первинних документах (рис. 2.2).

Так, щодоби складають „Звіт про рух хлібопродуктів і тари на елеваторах і складах” за ф. № ЗХС-37 на підставі накладних ф. № 110 та

щозміни „Рапорт про виробництво потоків борошна і використання зерна” ф. № 113-а й „Рапорт про використання потоків борошна і виробництво продукції” ф. № 113-б.

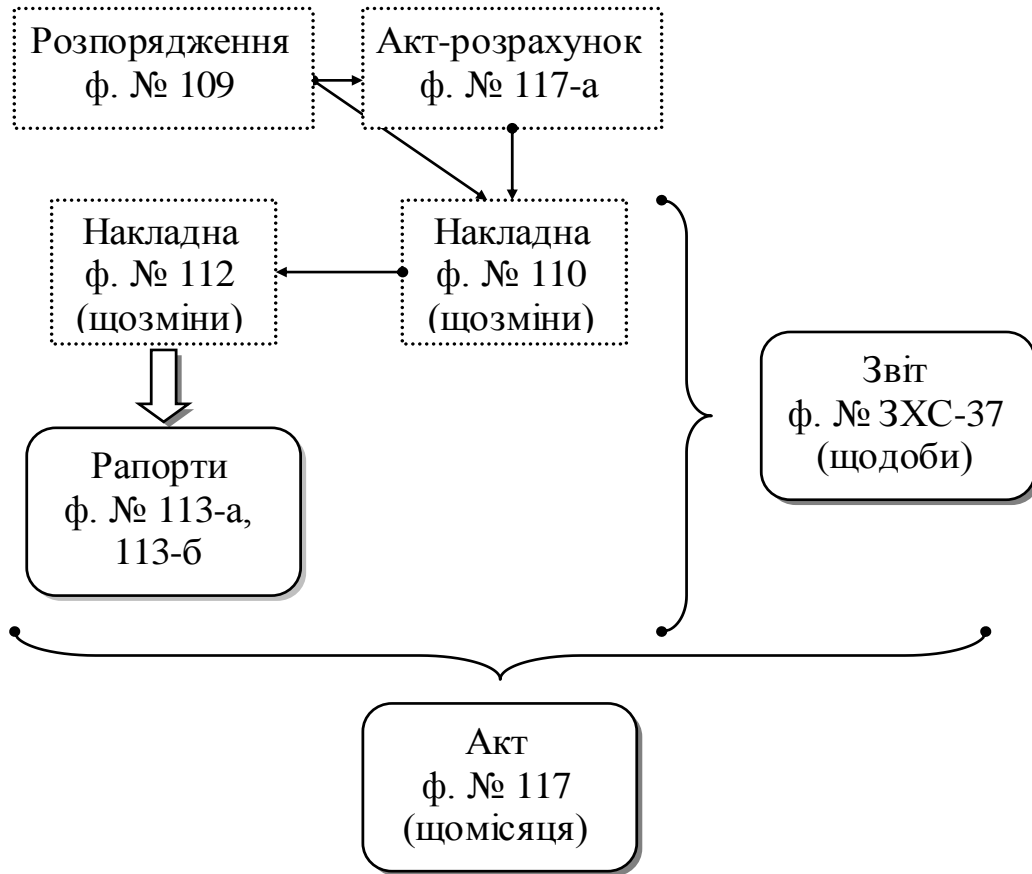


Рис. 2.2. Схема первинного обліку переробки зерна на борошномельних підприємствах

Також, щомісяця проводиться повна зачистка виробничого корпусу комісією, призначеною керівником підприємства у встановленому порядку, із складанням „Акту про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна” ф. № 117. Ці облікові форми потрапляють у бухгалтерію разом із всіма первинними документами, де на основі них роблять записи у накопичувальних відомостях, а потім і в меморіальних ордерах. Таким чином, інформація звітів та рапортів подається в загальному вигляді без розбивки на власну сировину та продукцію й давальницьку. Теж саме стосується акту ф. № 117. За такої ситуації усієї потрібної інформації для працівників бухгалтерії ці звіти не мають. Для того, щоб розподілити

кількість, вказану в документах, на власну і давальницьку працівникам бухгалтерії потрібно використовувати первинні документи (незведені) із відмітками „на переробку” такі як акт-розрахунок виходу продукції, накладні на відпуск сировини у переробку, забірні картки, накладні на здавання продукції із виробництва на склад тощо та здійснювати систематизацію самостійно. Елементом скорочення таких дій і уникнення додаткових помилок на етапі підсумовування операцій є складання форм ЗХС-37 та 117 із окремими виділенням інформації стосовно давальницької сировини та продукції (табл. 2.1).

Матеріально-відповідальні особи для підготовки звіту ф. ЗХС-37 використовуватимуть первинні документи із відмітками та без них і книги кількісно-якісного обліку хлібопродуктів ф. № 36, які заводять окремо на кожного власника. Отже, складання звіту із розбиванням за видами власності на ресурси як у табл. 2.1 не буде додатково ускладнювати роботу матеріально-відповідальних осіб, а працівникам бухгалтерії спростить складання накопичувальних відомостей руху хлібопродуктів та меморіальних ордерів.

*Таблиця 2.1*

Примірний вигляд частини звіту ф. ЗХС-37 із виокремленням власних і давальницьких ресурсів\*

№ з/п	Найменування хлібопродуктів	Залишок на початок дня		
		кількість мішків	вага, кг	
1.	Пшениця	власність	—	32 449 200
		державна	—	5 600 000
		регіональна	—	4 994 800
		на договірних умовах	—	65 120 000
		всього	—	108 164 000

\* власна розробка

Стосовно акту ф. № 117, то його складають із підведенням підсумків переробки зерна за місяць. Цей акт містить також розміри примолу або промолу, виникнення яких залежить від оснащеності борошномельних підприємств обладнанням, застосування технологій та кваліфікації

персоналу, що впливають на фактичний вихід продукції, який, таким чином, може бути більшим або меншим від розрахункового, чи відповідати йому. Типовою формою акта передбачено у його заключній частині порівняння фактичного та розрахованого виходів продукції до чого ще необхідно додати розподіл продукції на власну та давальницьку (табл. 2.2).

Розрахунковий вихід продукції визначає випробувальна технологічна лабораторія на основі встановленого (базисного) виходу з урахуванням фактичної якості перероблюваного зерна і нормативів надбавок та знижок до виходів борошна згідно з „Правилами організації і ведення технологічного процесу на борошномельних заводах”.

Таблиця 2.2

Заключна частина акту ф. № 117 із виокремленням обсягів  
власної та іншої готової продукції

Ознаки якості зерна	Розрахунок впливу якості зерна на вихід продукції		Борошно		Всього продукції	Всього
			Вищий гатунок	Перший гатунок		
$\frac{\text{Усушка}}{\text{Зволоження}} = \frac{(13,79 - 12,98) \times 100}{100 - 12,98} = 0,93\%$	Розрахований вихід	%	42,93	28,62	71,55	100
		кг	1921976	1281317	3203293	4477000
	Відхилення від норм	%	1,73	- 1,05	0,68	0
		кг	77574	- 47217	30357	0
	Фактичний вихід	%	44,66	27,57	72,23	100
		кг	1999550	1234100	3233650	4477000
	в т.ч.*	кг	480988	296929	777917	1077000
	власність	кг	0	0	0	0
	державне	кг	0	0	0	0
	регіональне	кг	0	0	0	0
давальницьке	кг	1518562	937171	2455733	3400000	

\* власна розробка

Сукупний фактичний вихід розраховують після зачистки виробничого корпусу щомісяця із врахуванням показників щозмінного зважування готової продукції та її передачі на склад.

Особливістю документу, на основі якого власник зерна отримує продукт його переробки є те, що він містить лише розрахунковий обсяг виходу борошна, оскільки визначити фактичний неможливо за кожним

власником окремо до проведення зачистки виробничого корпусу.

Таким чином підсумковий „Акт зачистки виробничого корпусу і результати переробки зерна” ф. № 117 містить показники збільшення або зменшення фактичних обсягів продукції та відходів відносно розрахункових. Перевищення фактичного виходу борошна проти розрахункового відноситься до виробничої економії за рахунок удосконалення технології і є власністю підприємства. Збитки, одержані в результаті промолу, відшкодовуються також за рахунок підприємства.

Отож, із врахуванням запропонованих змін та удосконалень альбом первинних документів з обліку переробки зерна як сукупність уніфікованих форм носіїв інформації, що використовуються в обліковому процесі буде мати вигляд (додаток Ж).

Актуальність питань інформатизації всіх сфер економічного життя підприємства є цілком очевидною. Потреба у застосуванні ефективних й адекватних реальній дійсності комп'ютерних програм і технологій сьогодні зростає, адже вони дають можливість оптимізувати і раціоналізувати управлінську функцію за рахунок застосування нових засобів збору, передачі та перетворення інформації.

Організаційно-технічне забезпечення обліку на борошномельних підприємствах повинно відповідати вимогам сучасного збору та обробки інформації, надання звітів для формування мікроекономічного середовища й таким чином передбачати формування наступних характеристик цілісної інформаційної системи:

– вид обліку та його мета (фінансовий, податковий, управлінський, статистичний тощо), поняття аналізу і контролю діяльності суб'єкта господарської діяльності як складових основ інформаційної бази – об'єднання цих понять стосовно автоматизації діяльності підприємства у термін автоматизована система обліку, аналізу та контролю;

– характеристика об'єкта автоматизації (борошномельного підприємства);

- особливості господарської діяльності та їхній вплив на побудову облікової роботи та політики підприємства;
- групи користувачів та методи забезпечення їхніх інформаційних потреб.

Щодо першого пункту, то питання загальних термінів, їхньої сутності та поставлені завдання потребують однозначності визначення перш за все в нормативних документах як до термінів власне обліку, так і до питань інформаційних технологій обліку.

Крім запровадження комплексної внутрішньої автоматизації, потрібний перехід до розвитку сервісних ресурсів, запровадження обміну інформацією. Звітні дані можуть бути представлені контролюючим установам, інвесторам з метою реклами. Також певний вид інформації повинен отримуватись підприємством. Це доступ до нормативно-правової бази, для характеристики стану кон'юнктури ринку тощо. Особливу увагу тут слід приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між підприємствами та реалізації продукції через мережу.

Отож, основними завданнями при створенні та проектуванні чи вимогами до існуючої автоматизованої системи на етапі первинного обліку сировини й готової продукції на борошномельних підприємствах є:

- відповідність електронних форм первинних документів галузевим та отримання їх на паперовому носії згідно з вимогою: заготівля сировини (товарно-транспортна накладна, приймальний акт на багатовагонне надходження хлібопродуктів, лабораторний аналіз якості, прибуткова квитанція, журнал реєстрації зважування вантажів на автомобільних вагах, реєстр накладних на прийняте зерно з визначенням якості по середньодобовому зразку, акт-розрахунок виходу продукції) із зв'язком з електронною вагою та веденням карткою власника зерна; послуги з доробки зерна, його зберігання, розрахунки за надані послуги; відвантаження (договір, розпорядження на очищення, сушіння, накази та товарно-транспортні накладні на відвантаження зерна й готової продукції); переробка



сировини (договір, розпорядження на відпуск у переробку, забірна картка, накладна на відпуск, лабораторний аналіз якості, накладна на здачу продукції із виробництва на склад, накладна на здачу в переробку нестандартної продукції, накладна на переміщення хлібопродуктів всередині підприємства, акт про знищення непридатних відходів); зачистка виробничого корпусу (акт зачистки); звітування про виробіток готової продукції (журнал начальника розмелювального цеху, рапорт про виробництво потоків борошна і використання зерна, звіт про рух хлібопродуктів і тари на елеваторах і складах);

- взаємозв'язок галузевих документів з документами бухгалтерського обліку;
- контроль авторства електронних документів;
- контроль за товарно-транспортними накладними, які формуються на ваговій елеватора;
- прив'язка аналізів якості до товарно-транспортних накладних чи інших прихідних документів;
- автоматичне створення реєстрів товарно-транспортних накладних в залежності від вологості;
- автоматичне створення прибуткової квитанції для бухгалтера в момент зважування тари, якщо аналіз якості уже готовий. Це важливо для швидкості розрахунків;
- автоматичне формування щодоби звіту про рух хлібопродуктів на елеваторах і складах;
- ведення книги кількісно-якісного обліку хлібопродуктів на основі створених на елеваторі документів;
- оформлення акту зачистки;
- оформлення сертифікатів якості на відвантажене зерно тощо.

Крім того для забезпечення повноцінного виконання усіх функцій такої інформаційної системи потрібно передбачити створення локальних автоматизованих робочих місць на елеваторі, у виробничо-технічній

лабораторії, у бухгалтерії відповідно до розподілу обов'язків.

Таким чином, автоматизація первинного обліку сировини та готової продукції на борошномельному підприємстві повинна бути організована за схемою (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Модуль автоматизації первинного обліку сировини та готової продукції на борошномельному підприємстві

Особливим моментом для створення хронологічного порядку ведення документів є не тільки реєстрація дати документів, а й порядок їхнього слідування, адже документи з моменту їхнього складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Оскільки первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, то її потрібно опрацьовувати, узагальнювати й накопичувати з метою одержання звітності. Слід зазначити, що в обліковому процесі переміщуються не лише первинні документи, а іноді й облікові реєстри та окремі форми звітності. Наприклад, меморіальний ордер можуть заповнювати два облікових працівники, що займаються різними ділянками обліку – матеріальними цінностями та реалізацією тощо.

Оскільки найбільш поширеним методом у організації руху носіїв обліково-аналітичної інформації є графічний, хоча в окремих випадках застосовують також описовий метод, його використання є доцільним стосовно первинного обліку переробки зерна зокрема. Важливим у процесі організації руху носіїв обліково-аналітичної інформації є вибір виду графіка. Так, графік може бути індивідуальним (на кожний документ) та зведеним (на групу документів). У всіх випадках на борошномельних підприємствах доцільно застосовувати графіки табличної форми.

Організація руху носіїв обліково-аналітичної інформації на різних етапах її забезпечення на борошномельних підприємствах передбачає виконання окремих завдань. На етапі первинного обліку – це створення первинних документів, поточного – організація їхнього руху за графіками, підсумкового – організація надходження та обробки документів з метою підготовки звітності.

На борошномельних підприємствах етап первинного обліку переробки зерна потребує встановлення раціональної послідовності створення первинних документів, які включені до альбому (додаток Ж), а також мінімізації витрат та часу на цей процес. Для цього потрібно визначити перелік робіт, які слід виконати над кожним документом, склад осіб,

відповідальних за своєчасне його складання, час роботи над кожним документом, технічні засоби, за допомогою яких можуть бути виконані деякі операції над ним, спосіб і час передавання документа від одного виконавця до іншого, відповідальних осіб за своєчасне передавання документа в процесі документообігу.

Тривалість складання документа повинна бути мінімальною, що зумовлює необхідність обмеження кількості осіб, які приймають участь у складанні того чи іншого документа, та встановлення раціональної послідовності складання графіка руху.

Раціональна організація руху первинних документів, які входять до альбому з переробки зерна передбачає:

- встановлення максимально коротких відрізків часу на їхнє передавання й обробку;
- визначення конкретних строків передавання документа від виконавця до виконавця тощо.

Таким чином до кожного документа альбому слід скласти графік його створення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Графік створення забірної картки на зерно, відпущене в переробку

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець		
		Завідуючий елеватором (складом)	Начальник ВТЛ	Начальник виробничого цеху
1.	Заповнення забірної картки	●		
2.	Списання зерна у видаток на підставі картки	●		
3.	Засвідчення якості, відпущеного у виробництво зерна		●	
4.	Оприбуткування зерна у виробничому журналі			●

Наведений графік відображає етапи складання документа „Забірна картка на зерно, відпущене в переробку” ф. № 111 та його рух у процесі послідовного заповнення усіх передбачених реквізитів лише на етапі створення документа, тобто до моменту переходу у поточний облік. Але шлях первинного документа на цьому не закінчується, адже на етапі поточного обліку передбачена його бухгалтерська обробка.

Операції поточного обліку умовно можна розподілити на чотири види: приймання й передавання первинних документів, арифметичні дії (підрахунки, розрахунки тощо), групування, перегрупування. Кожний вид, у свою чергу, складається з елементарних робіт. Частота передавання документів до облікових дільниць залежить від важливості інформації, яку вони містять для управління, кількості документів, віддаленості господарських підрозділів від управлінської служби, бухгалтерії тощо. Чим частіше здають документи до бухгалтерії, тим ретельнішим може бути бухгалтерський контроль за господарською діяльністю. Приймання бухгалтерських документів бухгалтерією від відповідальних осіб підтверджується підписом про приймання в супровідному документі або записом у спеціальних книгах. На підприємствах борошномельної промисловості приймання документів здійснює бухгалтер, який відповідає за визначену ділянку обліку, а з його відсутності – старший бухгалтер. Далі їх передають за графіком на обробку.

За прийнятої на борошномельних підприємствах меморіальної форми обліку далі первинні документи передаються для групування із подальшим відображенням у накопичувальних відомостях до меморіальних ордерів. Наступною операцією поточного обліку є складання бухгалтерського проведення, тобто визначення майбутньої системи записів показників документа в системі рахунків. Цим практично визначається весь рух первинного документа.

Таким чином рух первинного документа з переробки зерна на борошномельних підприємствах у первинному та поточному обліку доцільно

організувати за зразком графіку (табл. 2.4).

У табл. 2.4 у технологічній послідовності створення і використання первинного документа „Накладна на здавання продукції із виробництва на склад” ф. № 112 показано всі роботи, які виконуються з ним від складання документа до передавання його в архів. Така форма графіка дає змогу визначити відповідальних осіб, характер роботи, а також тривалість складання документа в годинах, днях. Коли документи складають у кількох примірниках, у графіку вказують, який примірник документа слід передати до бухгалтерії та який порядок його обробки.

При складанні зведеного графіка руху первинних документів з переробки зерна потрібно дотримуватись існуючих п'яти основних етапів документообігу:

Таблиця 2.4

Графік руху накладної на здавання продукції із виробництва на склад

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець			
		Завідуючий вибійним відділенням	Завідуючий складом продукції	Бухгалтерія	Начальник виробничого чеху
1.	Оформлення передачі продукції і відходів на склад	●			
2.	Прийняття продукції на склад		●		
3.	Прийняття накладних, їхня перевірка			●	
4.	Складання на підставі накладних рапортів ф. № 113-а, 113-б				●
5.	Групування, таксування, підсумовування			●	
6.	Внесення до накопичувальної відомості до меморіального ордера			●	

- складання документа в момент здійснення господарської операції;
- передача документа в бухгалтерію;
- перевірка прийнятих документів бухгалтером за формою, змістом та арифметична перевірка;
- опрацювання документа у бухгалтерії, яке включає: таксування, групування, контирування;
- передача документів у архів.

Зведені графіки руху носіїв обліково-аналітичної інформації значно відрізняються від індивідуальних. У них планують тільки найважливіші шляхи пересування документів від оперативних працівників до бухгалтерії, й передавання в архів. У цих графіках не відображають порядок складання документа. Зведені графіки поділяються: за темами (надходження матеріалів, відпускання матеріалів тощо), за топологічною ознакою (облік праці та її оплати, облік основних засобів тощо), за підприємством у цілому. Наприклад, зведений графік з обліку переробки зерна – це таблиця, в якій у рядках вказують назви всіх первинних документів, за котрими визначають операції, а в стовпцях – служби, структурні підрозділи, особи, що працюватимуть над документом, строки обробки (передавання), види процесів обробки (додаток 3).

Основою забезпечення успішної діяльності підприємства є чіткий механізм обліку господарських процесів, у тому числі в частині бухгалтерського обліку, який включає в себе не тільки фіксування господарських операцій, але й обіг документів, у яких вони зафіксовані. Для ефективності управління та контролю керівник підприємства повинен вибрати певний порядок обліку і документування господарських операцій з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Організувати первинний облік переробки зерна на підприємствах борошномельної промисловості доцільно за допомогою альбому документів та розроблених для них індивідуальних й зведеного графіків руху (додаток 3). Зокрема підбір документів у зведеному графіку здійснено таким чином, що вони

відповідають не лише альбомові первинних форм, а й меморіальному ордеру з обліку руху сировини та продукції.

Ефекту зниження трудовитрат внаслідок відсутності необхідності вручну розмножувати документи тощо, можна досягти спільним використанням систем електронного документообігу та сховищ інформації, які дозволяють систематизувати і поєднувати інформацію, що полегшує її аналіз і складання звітів. Крім того, завдяки існуючим технологіям пошуку прихованих закономірностей у великих масивах даних можна отримувати інформацію нового типу, що може забезпечити прийняття ефективніших управлінських рішень.

Електронний документообіг включає створення документів, їхню обробку, передачу, збереження, виведення інформації, що циркулює інформаційному середовищі підприємства, на основі використання комп'ютерних мереж. Під керуванням електронним документообігом у загальному випадку прийнято розуміти організацію руху документів між підрозділами підприємства, групами чи окремими користувачами. При цьому, під рухом документів мається на увазі не їхнє фізичне переміщення, а передача прав на їхнє застосування із повідомленням конкретних користувачів і контролем за їхнім виконанням.

Звідси, головним призначенням системи електронного документообігу є організація збереження електронних документів, а також робота з ними. У системі електронного документообігу повинні автоматично відслідковуватися зміни в документах, терміни виконання, їхній рух, а також здійснюватись контроль усіх версій та підверсій. Таким чином ефективна система електронного документообігу повинна охоплювати весь цикл діловодства підприємства – від постановки завдання про створення документа до його списання в архів, а також забезпечувати централізоване збереження документів у будь-яких форматах, у тому числі, складних композиційних документів. Функції системи електронного документообігу також повинні передбачати: гнучке керування документами як за допомогою



жорсткого визначення маршрутів руху, так і шляхом вільної маршрутизації; розмежування доступу користувачів до різних документів у залежності від їхньої компетенції, займаної посади й призначених повноважень; налаштування на існуючу організаційну структуру і систему діловодства підприємства, а також інтегруватися з іншими автоматизованими системами.

Розроблені графіки документообігу є наступними після первинних документів об'єктами організації та важливими елементами, які забезпечують створення ефективної системи обліково-аналітичної інформації для управління борошномельними підприємствами на етапі первинного обліку.

Тоді як використання системи електронного документообігу, в основу якої потрібно покласти розроблені нами графіки оптимального обігу первинних документів, сприятиме забезпеченню більш ефективного керування документами за рахунок автоматичного контролю виконання, прозорості діяльності борошномельного підприємства на всіх рівнях, а також підтримці ефективного накопичення, керування і доступу до інформації й усуненню дублювання і багаторазового її перетворення. Крім того її використання забезпечуватиме чітку авторизацію доступу до інсайдерської інформації, за рахунок чого підвищується персональна відповідальність співробітників за виконані дії та виключення або максимально можливе скорочення обігу паперових документів на підприємстві, що сприятиме економії ресурсів за рахунок скорочення витрат на керування потоками документів. Істотною перевагою використання системи електронного документообігу також є виключення необхідності чи істотне спрощення і здешевлення збереження паперових документів за рахунок наявності оперативного електронного архіву.

## **2.2. Поточний облік як складова інформатизації управління**

Наступним етапом формування інформації для управління борошномельним підприємством є поточний облік. Він включає обробку й

систематизацію записів (реєстрацію) показників первинного обліку в регістри, їхнє групування, підрахунок, перегрупування з метою отримання узагальненої облікової інформації. Всі операції поточного обліку можна умовно об'єднати в чотири види: передавання, реєстрація, арифметичні розрахунки, групування (перегрупування). Кожен із них складається з різних видів робіт, зміст яких відрізняє поточний облік від інших етапів облікового процесу. Саме від якості організації цих робіт залежить своєчасність складання балансу та інших форм звітності.

Основним носієм інформації на цьому етапі стає обліковий регістр – таблиця встановленої форми і змісту, призначена для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами. Зазвичай, форма облікових регістрів відповідає обраній підприємством формі ведення обліку. Під останньою розуміють сукупність облікових регістрів, певну послідовність запису в них з використанням особливих прийомів та методів, а також нерозривний взаємозв'язок між ними.

Основою організації поточного обліку є робочий план рахунків бухгалтерського обліку. За своїм змістом рахунки бувають двох видів: прості, що не підлягають подальшій деталізації, та складні, що підлягають деталізації. Так, деякі синтетичні рахунки поділяються на субрахунки і однорівневі аналітичні, а інші – на багаторівневі аналітичні рахунки. Специфіка діяльності кожного окремого підприємства впливає на кількість та зміст синтетичних і субрахунків, які використовують для відображення фактів господарської діяльності. Тому саме зважаючи на специфіку діяльності підприємствам потрібно складати робочий план рахунків. Розробка робочого плану рахунків передбачає визначення тих синтетичних рахунків та субрахунків, які будуть якомога точніше відображати діяльність підприємства, її особливості.

Розробляючи робочий план рахунків, потрібно керуватися принципами: легітимності (відповідність нормативній базі бухгалтерського

обліку); повноти охоплення (суцільне охоплення операцій фінансово-господарської діяльності у їхньому відображенні); аналітичності (розкриття інформації у відповідних до потреб управління обсягах); систематичності (введення субрахунків та аналітичних рахунків є систематичних, а не довільним); ієрархічності (субрахунки та аналітичні рахунки наводяться в ієрархічній послідовності: від загального за змістом до часткового).

Кількість синтетичних і аналітичних рахунків має визначатися масштабами діяльності підприємства й може коливатися від кількох десятків до кількох сотень. Як правило, під час розробки робочого плану рахунків загальний План рахунків, з одного боку, скорочується, а з іншого – розширюється.

Проаналізувавши робочі плани рахунків Тернопільського та Чортківського комбінатів хлібопродуктів відмічаємо, що скорочення номенклатури рахунків зумовлене специфікою галузевою діяльності та масштабами цих підприємств. Характерною рисою обох планів є скорочення лише субрахунків, тоді як синтетичні рахунки включені до них у повному обсязі. Зокрема скороченню підлягли субрахунки 122-127 до рахунка 12 „Нематеріальні активи”, 141-142 – 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”, 204 – 20 „Виробничі запаси”, 211, 213 – 21 „Поточні біологічні активи”, 302 – 30 „Каса”, 331-334 – 33 „Інші кошти” тощо. Загалом такого роду скорочення номенклатури субрахунків, що увійшли до робочого плану є прийнятними, адже відображають відсутність потреби використання підприємствами саме цієї галузі та масштабів діяльності усіх без винятку позицій загального Плану.

Розширювати діючий План рахунків доводиться за відсутності рахунків, які необхідні для відбиття якогось специфічного виду діяльності. При цьому збільшення стандартної номенклатури рахунків може відбуватись як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків та аналітичних рахунків.

Зауважимо, що розробка доповнень до діючого Плану рахунків

потребує правильної ідентифікації за економічним змістом та призначенням рахунків, що пропонуються до включення. Зазначена процедура, безумовно, є важливою, оскільки від її результату залежить якість формування рахунків бухгалтерського обліку в цілому та довідкової інформації зокрема, коли йдеться про функціонування обліку на базі комп'ютерної системи.

Так, при розширенні схем робочих планів рахунків Тернопільського та Чортківського комбінатів хлібопродуктів спостерігаємо деякі недоліки. Їх можна класифікувати за двома ознаками на:

- несистемну послідовність уведення субрахунків та аналітичних рахунків;
- недотримання принципу підпорядкування аналітичних рахунків субрахункам за змістом.

Зокрема, до рахунку 23 „Виробництво” відкрито субрахунки, проте вони наводяться несистематично: млин, пекарня, їдальня, тоді – підсобне господарство, послуги по елеватору тощо (додаток Е). За логікою речей, цей рахунок за видами виробництва повинний поділятися на субрахунки, що відображають спочатку основні види виробництва, а потім – допоміжні (табл. 2.5).

Таким чином, при плануванні субрахунків до рахунку 23 „Виробництво” для борошномельних підприємств дотримується системність у послідовності їхнього наведення: переробка зерна у млині є основним видом діяльності – субрахунок 231, переробка супроводжується наданням послуг зі зберігання, сушіння та очищення – 232 та фасування продукції 233.

Переробка зерна передбачає розподіл його за видами власності. Отже, субрахунок 231 „Млин” повинен відображати переробку власного зерна і такого, що надходить на переробку відповідно до укладених договорів. Давальницька сировина може надходити на підприємство із державного резерву та від приватних підприємств.

Перелік субрахунків до рахунку 23 „Виробництво” робочого плану рахунків борошномельного підприємства

Синтетичний рахунок		Субрахунки II порядку		Аналітичні рахунки III порядку*	
код	назва	код	назва	код	назва
23	Виробництво	231	Млин	2311	Переробка власного зерна
				2312	Переробка державного зерна
				2313	Переробка регіонального зерна
				2314	Переробка давальницького зерна
		232	Елеватор	2321	Сушіння та очищення
		233	Цех фасування продукції		
		234	Підсобне господарство		
		235	Пекарня		
236	Їдальня				

\* власна розробка

Отже, доцільно субрахунки другого порядку до субрахунку 231 „Млин” класифікувати на рахунки переробки власного, державного та іншого зерна. Субрахунки до рахунку 26 „Готова продукція” повинні бути взаємопов’язаними із вказаними вище, адже для борошномельних підприємств є характерним невеликий асортимент готової продукції, яку доцільно розподіляти за видами виробництва (табл. 2.6).

Готова продукція переробки зерна включає борошно, висівки та кормові відходи, які доцільно обліковувати за видами власності аналогічно із обліком зерна. Порядок обліку кормових відходів на Тернопільському комбінаті хлібопродуктів передбачає їхнє відображення на рахунку 28 „Товари”, що суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, згідно з якою на ньому відображають товарно-

матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою продажу. Таким чином вартість кормових відходів, отриманих у процесі переробки зерна доцільно включати до субрахунку 263 „Кормові відходи” у складі готової продукції.

Таблиця 2.6

Перелік субрахунків до рахунку 26 „Готова продукція” робочого плану рахунків борошномельного підприємства

Синтетичний рахунок		Субрахунки II порядку		Аналітичні рахунки III порядку	
код	назва	код	назва	код	назва
26	Готова продукція	261	Борошно нефасоване	2611	Власне
				2612	Державне
				2613	Регіональне
		262	Висівки	2621	Власні
				2622	Державні
				2623	Регіональні
		263	Кормові відходи	2631	Власні
				2632	Державні
				2633	Регіональні
		264	Борошно фасоване		
		265	Висівки фасовані		
		266	Продукція пекарні		
		267	Продукція їдальні		

Зберігання та відвантаження готової продукції передбачає її фасування у тару, отже продукція цеху фасування обліковується на рахунку 264 „Борошно фасоване”, 265 „Висівки фасовані”, за дебетом яких відображають вартість борошна, висівок та витрати на фасування, а за кредитом – списання при вибутті.

Розробка робочого плану рахунків борошномельного підприємства повинна враховувати увесь процес бухгалтерського обліку господарської діяльності, тому відповідно до запропонованої номенклатури рахунків 23 „Виробництво” та 26 „Готова продукція” потрібно удосконалити рахунки 90

„Собівартість реалізації” й 70 „Доходи від реалізації”. Ці чотири рахунки перебувають у тісному взаємозв’язку через механізм бухгалтерських проведення (рис. 2.4).

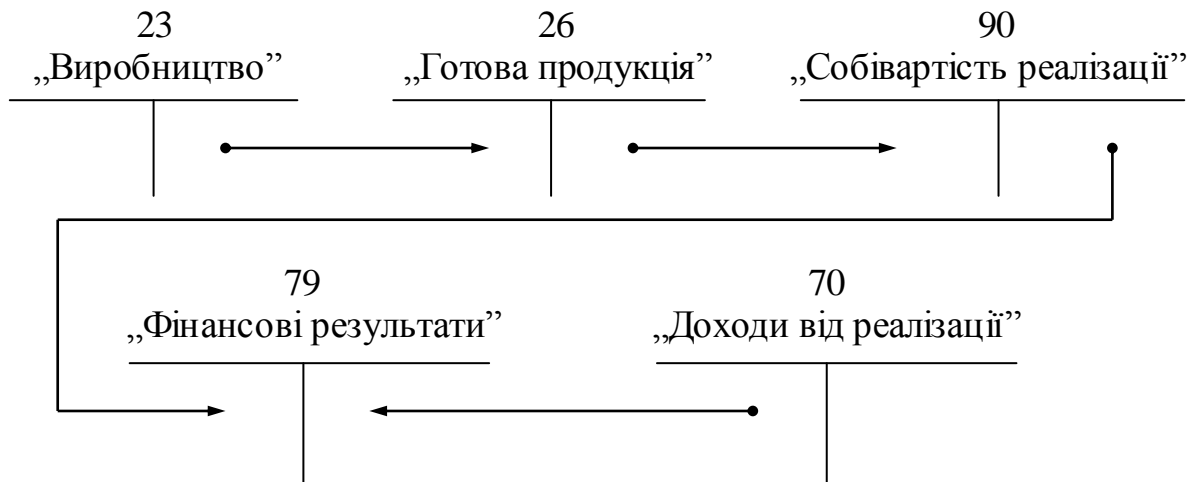


Рис. 2.4. Схема взаємозв’язку рахунків 23, 26, 70, 79 та 90

Очевидний взаємозв’язок рахунків 23, 26, 70 та 90 вимагає побудови такої номенклатури субрахунків та аналітичних рахунків до них на борошномельних підприємствах, щоб не тільки рахунки 23 та 26 відповідали один одному, а й 70 та 90 теж. Адже, хоча вони й не використовуються у одному бухгалтерському проведенні, як при відображенні операції з прийняття на склад із виробництва готової продукції, проте відповідність субрахунків та аналітичних рахунків у їхніх межах сприятиме спрощенню порівняння отриманих доходів та витрат за видами реалізованої продукції, робіт й послуг. Робочий план рахунків у вигляді, наведеному в додатку Е, за рахунками 70 та 90 не забезпечує систематичності наведення субрахунків. Зокрема, субрахунки 701 та 901 включають аналітичні рахунки різних рівнів: продукція млина власна, продукція млина регіональна, продукція пекарні тощо. Доцільнішим буде наведення переліку готової продукції за видами виробництва як на рахунку 23. Теж саме стосується й інших субрахунків (табл. 2.7). Таким чином робочий план за рахунками 23, 26, 70 та 90 передбачатиме відповідність субрахунків та аналітичних рахунків до них між собою: систематичність і взаємопов’язаність видів виробництва, готової продукції, робіт й послуг, відображення їхньої собівартості та отриманих

доходів.

Таблиця 2.7

Взаємозв'язок рахунків 90 „Собівартість реалізації” та 70 „Доходи від реалізації” робочого плану рахунків борошномельного підприємства

Шифри та назви синтетичних й субрахунків	Шифри та назви аналітичних рахунків			Шифри та назви синтетичних й субрахунків
90 „Собівартість реалізації”				70 „Доходи від реалізації”
901 „Собівартість реалізованої готової продукції”				701 „Дохід від реалізації готової продукції”
9011 „Собівартість реалізації продукції млина”	90111 90112 90113 90114	...власної ...державної ...регіональної ...давальницької	70111 70112 70113 70114	7011 „Дохід від реалізації продукції млина”
9012 „Собівартість реалізації продукції цеху фасування”				7012 „Дохід від реалізації продукції цеху фасування”
9013 „Собівартість реалізації продукції пекарні”				7013 „Дохід від реалізації продукції пекарні”
9014 „Собівартість реалізації продукції їдальні”				7014 „Дохід від реалізації продукції їдальні”
902 „Собівартість реалізованих товарів”	9021 9022 9023 9024	„Крупи” „Товари їдальні” „Товари в торгівлі” „Товари виїзної торгівлі”	7021 7022 7023 7024	702 „Дохід від реалізації товарів”
903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг”	9031 9032 9033 9034 9035 9036 9037 9038	„Приймання” „Сушіння” „Очищення” „Зберігання” „Помел” „Фасування” „Відвантаження” „Інші послуги”	7031 7032 7033 7034 7035 7036 7037 7038	703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”



Наявність другого із визначених недоліків – недотримання принципу підпорядкування субрахунків другого порядку першому за змістом – підтверджує робочий план за рахунком 64 „Розрахунки за податками й платежами” (додаток Е). Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [62] рахунок 64 „Розрахунки за податками й платежами” призначено для узагальнення інформації про розрахунки за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. Рахунок 64 „Розрахунки за податками й платежами” має такі субрахунки:

- 641 „Розрахунки за податками”;
- 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами”;
- 643 „Податкові зобов’язання”;
- 644 „Податковий кредит”.

На субрахунку 641 „Розрахунки за податками” ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки). На субрахунку 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами” ведеться облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”.

Таким чином, враховуючи, призначення рахунку 64, до якого визначено лише назви субрахунків, на кожному підприємстві потрібно самостійно встановлювати перелік необхідних аналітичних рахунків. Порівнюючи робочі плани за рахунком 64 у розрізі субрахунків Тернопільського та Чортківського комбінатів хлібопродуктів бачимо, що вони побудовані усупереч встановленим законодавством вимогам щодо розподілу податків та обов’язкових платежів (табл. 2.8).

Робочі плани Тернопільського та Чортківського комбінатів хлібопродуктів за рахунком 64 „Розрахунки за податками й платежами”

Тернопільський комбінат хлібопродуктів		Чортківський комбінат хлібопродуктів	
Шифр	Назва	Шифр	Назва
64	„Розрахунки за податками й платежами”	64	„Розрахунки за податками й платежами”
641	„Податок на додану вартість”	641	„Екологічний податок”
6410	„Плата за землю”	6412	„Податок на дивіденди”
6411	„Збір за першу реєстрацію транспортного засобу”	6413	„Податок з власників транспортних засобів”
6413	„Податок на прибуток підприємства”	6414	„Плата за воду”
6414	„Збір за користуванням радіочастотним ресурсом України”	6415	„Податок на прибуток”
642	„Розрахунки за обов’язковими платежами”	6416	„Податок на додану вартість”
643	„Податкові зобов’язання”	6417	„Плата за землю”
644	„Податковий кредит”	6418	„Податок з доходів фізичних осіб”
645	„Податок на доходи фізичних осіб”		
646	„Мито”		
647	„Збір за спеціальне використання води”		

Так, у робочих планах Тернопільського та Чортківського комбінату хлібопродуктів визначений Інструкцією про застосування Плану рахунків субрахунок 641 має інші назви та підпорядковує собі аналітичні рахунки, які потрібно обліковувати із ним на одному, а не різних рівнях.

Зважаючи на те, що для обліку розрахунків за податками та платежами до рахунку 64 законодавчо визначено лише два субрахунки для обліку цих розрахунків, їх усіх потрібно розподіляти саме між ними. Розглядаючи перелік існуючих податків та платежів, щодо яких виникає база оподаткування у борошномельних підприємств, бачимо що одні називаються податками, інші – зборами, ще інші – платами, проте подане у законодавстві визначення понять „податок”, „збір” і „обов’язковий платіж” слід розуміти як одне ціле. Отож, незважаючи на те, що існуючі терміни „податки”, „збори” та

„плата” відрізняються між собою, а саме: податок носить безспірний характер, збір стягується до цільових фондів, а плата повертається державі за користування ресурсами, розрахунки за ними потрібно обліковувати на субрахунках 641 „Розрахунки за податками” та 642 „Розрахунки за обов’язковими платежами” (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Робочий план за рахунком 64 „Розрахунки за податками й платежами” для борошномельних підприємств\*

Шифр	Назва
<b>64</b>	<b>„Розрахунки за податками й платежами”</b>
<b>641</b>	<b>„Розрахунки за податками”</b>
6411	„Розрахунки за податком на додану вартість”
6412	„Розрахунки за податком на прибуток підприємства”
6413	„Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб”
<b>642</b>	<b>„Розрахунки за обов’язковими платежами”</b>
6421	„Розрахунки з плати за землю”
6422	„Розрахунки зі збору за спеціальне використання води”
6423	„Розрахунки зі збору за забруднення навколишнього природного середовища”
6424	„Розрахунки з мита”

\* власна розробка

Доцільно для обліку податків, зборів та платежів борошномельного підприємства призначати аналітичні рахунки у розрізі субрахунків 641 та 642. За першим слід закріпити розрахунки за податками, а за другим – зборами, платами та митом.

Отже, стабільний доповнений робочий план рахунків борошномельного підприємства, який включає лише ті, що мають практичне застосування на конкретному підприємстві є важливою передумовою підвищення якості облікової роботи на етапі поточного обліку. Розроблений план рахунків для борошномельних підприємств використовується при складанні облікових реєстрів, сукупність яких залежить від обраної форми бухгалтерського обліку.

Використання меморіально-ордерної форми обліку сучасними підприємствами є непоширеним, але для борошномельних підприємств ДАК

„Хліб України” та Державного резерву України є сформованою упродовж тривалого часу діяльності практикою. Крім того, оскільки меморіально-ордерна форма обліку розрахована в основному на ручну працю або використання обчислювальної техніки на окремих ділянках обліку (нарахування заробітної плати тощо) і не пристосована до комплексної автоматизації облікової інформації із застосуванням сучасної обчислювальної техніки її використання борошномельними підприємствами виправдовує себе в сучасних умовах.

Від інших меморіально-ордерну форму обліку відрізняє зовнішній вигляд, будова та кількість реєстрів; поєднання реєстрів хронологічного, систематичного, синтетичного та аналітичного обліку; послідовність і способи запису господарських операцій у облікові реєстри. Меморіально-ордерна форма обліку передбачає обов'язкове складання, оформлення меморіальних ордерів на кожний документ чи групу однорідних документів. В ордері вказують зміст запису, посилання на відповідні документи, кореспондуючі рахунки та відповідні суми. Ця форма обліку передбачає наявність цілої системи реєстрів: реєстраційного журналу, Головної книги, карток чи допоміжних книг аналітичного обліку. Вона дає можливість розподілити облікову роботу між окремими виконавцями з урахуванням рівня їхньої кваліфікації.

Найбільш складною і відповідальною роботою тут є оформлення меморіальних ордерів. Її виконує найбільш кваліфікована особа, а підписує і перевіряє кожний меморіальний ордер головний бухгалтер (його заступник). Такий порядок забезпечує постійний контроль за правильністю відображення операцій за відповідними синтетичними рахунками. Складання меморіальних ордерів окремо для кожного документа зумовлює їхню велику кількість, громіздкість облікового процесу. Тому доцільно використовувати групування документів у накопичувальних відомостях, на підставі яких складати меморіальний ордер. Таким чином, за меморіальними ордерами закріплюються постійні номери для відображення операцій на певній ділянці

облікової роботи. Це дає змогу значно скоротити кількість використовуваних меморіальних ордерів та зменшити кількість облікових записів і посилити контроль за ними.

Меморіальні ордери, складені на окремих бланках, щомісячно відображають у хронологічному реєстрі синтетичного обліку – Реєстраційному журналі, при цьому нумерацію ордерів щомісячно починають з першого номера. Реєстраційний журнал призначений для забезпечення збереження меморіальних ордерів, а також для наступної перевірки повноти і правильності записів господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків. Цю перевірку здійснюють шляхом звірки місячних підсумків реєстраційного журналу з підсумками оборотів за дебетом і кредитом синтетичних рахунків в оборотній відомості.

Після реєстрації показники меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. Тут відображають кожний меморіальний ордер та суми за відповідним рахунком. У Головній книзі обороти за кожним синтетичним рахунком (як за дебетом, так і за кредитом) відображаються в розрізі кореспондуючих рахунків. Після закінчення місяця на підставі Головної книги складають оборотну відомість за синтетичними рахунками (оборотний баланс), підсумок якої звіряють з підсумком Реєстраційного журналу.

Галузеві особливості діяльності борошномельних підприємств значною мірою впливають на методику ведення бухгалтерського обліку. У ході дослідження встановлено, що діюча практика застосування меморіально-ордерної форми обліку не у всьому відповідає потребам управління борошномельним підприємством та вимагає доопрацювання. Отож, при частковій автоматизації та за умови пристосування меморіально-ордерної форми обліку до галузевих особливостей борошномельних підприємств, до яких належать невеликий асортимент готової продукції, нескладний процес виробництва, операції із власними й давальницькими матеріальними ресурсами, вона повинна відповідати основним вимогам, які ставляться до

форм обліку.

За умови застосування борошномельними підприємствами меморіально-ордерної форми обліку доцільно складати меморіальні ордери з постійними номерами за чітко визначеними окремими ділянками обліку. Зокрема, потрібно уникнути основного недоліку меморіально-ордерної форми обліку, яким є багаторазовий запис операцій у ордерах та дублювання облікових показників.

Так, відображати господарські операції у меморіальних ордерах на підприємствах борошномельної промисловості потрібно за такими ділянками обліку як:

- каса;
- грошові кошти на рахунках в банках;
- оплата праці;
- рух сировини та продукції;
- тара й інші оборотні активи;
- необоротні активи;
- реалізації готової продукції, робіт та послуг;
- розрахункові операції;
- власний та залучений автотранспорт;
- капітальне будівництво, підзвітні особи тощо;
- валові доходи та валові витрати;
- закриття рахунків вкінці періоду.

Запропонований перелік меморіальних ордерів дозволяє раціональніше згрупувати господарські операції й завдяки цьому скоротити їхню кількість. Так, проведення нарахування амортизації необоротних активів доцільно об'єднати із їхнім обліком, а не складати два окремих меморіальних ордерів, як це практикується. Проте облік оборотних активів (крім сировини і тари, для яких зважаючи на великі обсяги операцій, визначено окремі меморіальні ордери) потрібно вести окремо від необоротних. Підготовка податкової звітності вимагає ведення обліку валових доходів та валових витрат, який

потрібно також здійснювати у окремому меморіальному ордері.

Облік операцій на більшості ділянках, які відображають у меморіальних ордерах борошномельних підприємств, можна вважати типовим, тому увагу слід приділити тим, які визначають специфіку діяльності цих підприємств. Першочергово це операції з сировиною й готовою продукцією: купівля, приймання сировини на зберігання і переробку, виробництво готової продукції із власних та давальницьких ресурсів.

Розглядаючи взаємозв'язок елементів меморіально-ордерної форми та послідовність відображення операцій із сировиною та готовою продукцією на носіях обліково-аналітичної інформації (рис. 2.5) очевидно є зв'язаність первинних документів, накопичувальних відомостей та меморіального ордеру, яка і визначає порядок формування останнього.

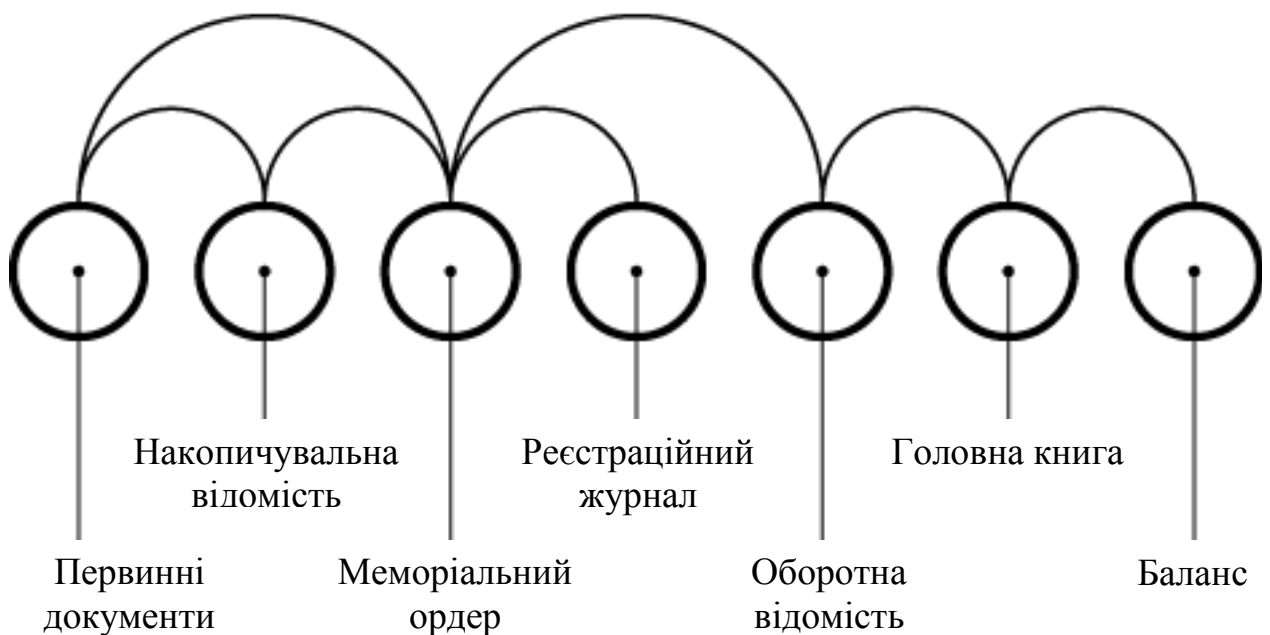


Рис. 2.5. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Для складання меморіального ордеру з руху сировини та готової продукції потрібно володіти інформацією про кількісні та якісні характеристики здійснених операцій, показники стосовно яких засвідчуються первинними документами. На етапі формування альбому первинних документів з переробки зерна передбачено їхнє складання окремо стосовно

власних та давальницьких ресурсів, що зумовлено необхідністю ведення балансового та позабалансового обліку. Таким чином первинний облік переробки власної та давальницької сировини ведеться окремо, тому у поточному обліку, тобто при складанні регістрів синтетичного та аналітичного обліку, теж повинні виникати відмінності.

Оскільки первинні документи формують за датою їх здійснення, після чого їх узагальнюють у накопичувальних (групувальних) відомостях, уже на основі яких здійснюють записи у меморіальні ордери, то починаючи із таких відомостей регістри синтетичного та аналітичного обліку потрібно вести окремо для власних та невластних ресурсів.

Для того, щоб меморіальний ордер руху сировини та продукції містив усю необхідну інформацію для складання бухгалтерських проведення накопичувальні відомості до нього, відкриті окремо для власних та давальницьких ресурсів, повинні узагальнювати кількість та вартість закупленої або отриманої для переробки сировини, пшениці переданої на сушіння та очищення, переробленої, виробленого та реалізованого борошна, висівки, кормових відходів. Щоб відповідати поставленим вимогам, накопичувальні відомості руху сировини та продукції потрібно складати за формою додатку И.

Накопичувальні відомості належить складати щомісяця на підставі групування поданих у бухгалтерію належним чином оформлених первинних документів відповідно до їхнього альбому (табл. 2.10).

Прийняте на переробку зерно приймають на основі накладних із відомостями про зважування та якість зерна. На основі цих показників проводять грошовий розрахунок переробки зерна та розрахунок виходу продукції при переробці зерна у борошно, який містить норми виходу продукції: при двосортному помелі це борошно вищого та першого гатунків, висівки, кормові відходи. Безпосередньо переробку зерна оформляють актом про переробку давальницького зерна.



Порядок щомісячного складання накопичувальної відомості руху власної (давальницької) сировини та продукції

Графа накопичувальної відомості	Первинний документ (зведення первинних документів)
0	порядковий номер виду сировини чи продукції відповідно до прийнятої на підприємстві номенклатури
1	назва виду сировини чи продукції
2	залишок за кожним видом за попередній місяць
3	„Товарно-транспортна накладна на перевезення хлібопродуктів автомобільним транспортом” спеціалізована форма № 1-хлібопродукти
4	„Накладна на внутрішнє переміщення хлібопродуктів всередині підприємства” ф. № 19
5	„Накладна на відпуск зерна в переробку” ф. № 110
6	„Накладна на здавання продукції із виробництва на склад” ф. № 112
7	„Накладна на внутрішнє переміщення хлібопродуктів всередині підприємства” ф. № 19
8	„Наказ про реалізацію продукції” ф. № 16

Складання накопичувальної відомості руху давальницької сировини та продукції аналогічне складанню відомості руху власних ресурсів лише із деякими додатковим первинними документами, такими як грошовий розрахунок переробки зерна та розрахунок виходу продукції при переробці, та акт про переробку давального зерна, які впливають на показники граф 5 і 6.

Отже, за такої організації групування первинних документів у накопичувальних відомостях є можливість сформувати меморіальний ордер руху сировини та готової продукції. Так як накопичувальних відомостей до даного ордеру є дві, окремо для обліку власних і давальницьких хлібопродуктів, меморіальний ордер повинен набути вигляду додатку К, а саме складатися із двох частин.

У лівій частині запропонованого нами меморіального ордеру відобразатимуться операції із власними зерном та готовою продукцією на підставі складеної накопичувальної відомості руху власної сировини й

продукції, у правій частині – операції із давальницькими ресурсами на підставі аналогічної відомості. Аналогічно зв'язку між показниками накопичувальних відомостей та первинними документами він існує й між накопичувальними відомостями і меморіальним ордером руху сировини та готової продукції. Проте, якщо у першому випадку це порядок перенесення та групування показників, що характеризують здійснені з сировиною й готовою продукцією господарські операції, то у іншому – це контрирування, тобто визначення і запис кореспондуючих рахунків за кожною групою господарських операцій, відображеної в накопичувальних відомостях (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Узгодження показників накопичувальної відомості руху власної сировини та продукції із меморіальним ордером

Графа накопичувальної відомості	Запис меморіального ордера			
	№ з/п	зміст	кореспонденція рахунків	
3	1	закуплено пшеницю протягом місяця	Дт 2010 Дт 641	Кт 631 Кт 631
4	2	передано пшеницю на сушіння та очищення	Дт 2321	Кт 2010
5	3	передано в переробку	Дт 2311	Кт 2010
6	4	вироблено борошно вироблено висівки	Дт 2611 Дт 2621	Кт 2311 Кт 2311
6	5	вироблено кормові відходи	Дт 2631	Кт 2311
7	6	передано на фасування висівки	Дт 233 Дт 265	Кт 2621 Кт 233
8	7	реалізовано борошно	Дт 90111	Кт 2612
8	8	реалізовано кормові відходи	Дт 90111	Кт 2631
8	9	реалізовано висівки	Дт 9012	Кт 265

Використання у відповідному порядку наведеного переліку записів меморіального ордера із призначеними типовими бухгалтерськими проведеннями з обліку руху сировини та готової продукції на борошномельних підприємствах зводить його формування до простого

перенесення визначених показників накопичувальних відомостей, що зменшує ймовірність здійснення помилок при складанні ордеру за умов ручної обробки обліково-аналітичної інформації на цій ділянці обліку.

Загалом складання накопичувальних відомостей та меморіального ордеру запропонованих форм дозволяє оперативно здійснювати поточний бухгалтерський облік операцій із хлібопродуктами та поточний контроль за якістю його ведення, а саме за повнотою та точністю. Відповідність форм накопичувальних відомостей формі меморіального ордеру значно спрощує формування останнього.

Одними із основних елементів автоматизованої системи обліку також є план рахунків, який називають терміном „довідник облікових номенклатур” та кореспонденція бухгалтерських рахунків („довідник типових господарських операцій”). Автоматизація контирування бухгалтерських записів – це процес, спрямований на встановлення відповідності опису первинних господарських операцій, які відображають зміни в об’єктах господарської діяльності підприємств, кореспонденціям балансових рахунків, субрахунків й аналітичних рахунків. Для формування процесу автоматизації кореспонденції бухгалтерських проведення необхідно визначити:

- перелік застосовуваних на підприємстві синтетичних рахунків, субрахунків й аналітичних рахунків (робочий план рахунків);
- кореспонденцію рахунків і виявити відповідний їм набір типових господарських операцій (типові проводки та типові господарські операції).

Довідник типових проводок та господарських операцій має деревовидну структуру, відгалуження якого описують одиночні проводки чи їхні сукупності, названі операціями. Складання в автоматизованій системі довідника типових господарських операцій потребує їхнього поділу за ступенем впливу на баланс підприємства. Автоматизоване відображення бухгалтерських проведення здійснюється на основі господарської операції і ознак, які її характеризують.

Коди рахунків і субрахунків в автоматизованій системі для

борошномельних підприємств потрібно розробляти на основі робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, запропонованого нами. Для всіх рахунків встановлюється спільна система кодів, за якої перші два знаки коду означають номер синтетичного рахунка згідно з діючим планом рахунків, третій знак – субрахунок або іншу згруповану ознаку аналітичного обліку, решта знаків призначені для деталізації позицій об'єктів аналітичного обліку.

Кожний синтетичний рахунок має певні ознаки: тип рахунка (активний, пасивний; тип сальдо (дебетове, кредитове); статус рахунка (закритий, відкритий); ознака аналітичного обліку. Тип рахунка вказує на відношення рахунка до балансу. Активний рахунок вказує на належність до активної частини балансу, його сальдо завжди дебетове, тобто кредитове сальдо свідчить про наявність помилки. Пасивний рахунок вказує на належність до пасиву балансу, його сальдо завжди кредитове, а дебетове сальдо свідчить про наявність помилки. Статус рахунка характеризує його стан: рахунок може бути відкритим або закритим. Відкритий рахунок дає змогу виконувати будь-які операції. Закриті рахунки слугують лише для збору інформації за нижчими рівнями. Поряд зі зведеними (синтетичними) даними дуже важливо мати докладні (аналітичні) дані. Ці дані можна дістати з аналітичних рахунків.

Аналітичні і синтетичні рахунки бухгалтерського обліку взаємозв'язані, оскільки на аналітичних рахунках відображуються ті самі господарські факти – операції, що й на синтетичних, але з більш деталізованим економічним групуванням. Загальні підсумкові дані записів в аналітичних рахунках мають відповідати підсумковим даним записів у синтетичних рахунках. Аналітичні рахунки ведуться за тими синтетичними рахунками, де потрібно розкрити об'єкт обміну та зміст зазначених узагальнених сум.

Підсумовуючи, відмітимо, що на етапі поточного обліку формування інформації для управління борошномельними підприємствами зводиться до удосконалення основних носіїв – облікових реєстрів, та інструментів їхнього

складання – рахунків бухгалтерського обліку, що мають вигляд робочого плану. Розроблений нами робочий план рахунків враховує галузеву специфіку діяльності підприємств та при цьому охоплює усі сторони їхньої господарської діяльності. Запропоновані шифри та назви субрахунків й аналітичних рахунків, у межах дозволених підприємству, уникають поширених при складанні робочого плану помилок, тобто дотримуються принципу підпорядкованості аналітичних рахунків синтетичним та системності їхнього введення. Облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку за меморіально-ордерної форми – це меморіальні ордери та накопичувальні відомості. Порядок обліку руху сировини та готової продукції та борошномельних підприємствах відрізняється від інших, оскільки оперує балансовими та позабалансовими рахунками. Пристосування відповідних накопичувальних відомостей та меморіального ордера до таких потреб передбачає ведення аналітичного обліку давальницьких ресурсів окремо від власних у іншій накопичувальній відомості із подальшим контируванням за визначеними типовими бухгалтерськими проведеннями у правій частині меморіального ордера.

### **2.3. Формування звітної інформації з руху сировини та готової продукції**

Останнім етапом облікового процесу в межах забезпечення обліково-аналітичною інформацією управління борошномельними підприємствами є етап підсумкового обліку. На ньому здійснюється узагальнення накопиченої на попередніх етапах інформації про господарську діяльність підприємства. Підсумковий етап облікового процесу характеризується створенням результативної облікової інформації, яка водночас є і первинними аналітичними даними. Інформація такого типу подається у вигляді звітності. Звітність є основним джерелом інформації, яка відображає результати діяльності підприємства. Оскільки за однією із класифікаційних ознак звітність поділяють на зовнішню, яка оприлюднюється та подається органам

державної влади, й внутрішню, призначену для управління підприємством, то функцію підтримки дієвих управлінських рішень і забезпечення апарату управління оперативною й стратегічною інформацією про результати чи окремі показники діяльності підприємства та його структурних підрозділів виконує саме внутрішня звітність. Так, С. В. Поздняков внутрішню управлінську звітність розглядає як окрему систему, що підтримує процес управлінської діяльності менеджментом підприємства [135].

Мету внутрішньої звітності на борошномельних підприємствах (аналогічно до мети внутрішньої звітності сільськогосподарських підприємств, визначеної Н. М. Погребняк) можна визначити як задоволення потреб апарату управління в інформації шляхом формування показників у натуральній та вартісній формах, які дозволяють оцінювати і контролювати, а також планувати й прогнозувати діяльність підприємства та його структурних підрозділів.

Слід відзначити, що внутрішня звітність повинна відповідати таким критеріям:

- своєчасність надходження інформації про результати поставлених для виконання завдань;
- наповнення форм внутрішньої звітності виключно необхідною для управлінців інформацією.

На борошномельних підприємствах, зайнятих виробництвом борошна та супутньої продукції й наданням послуг зі зберігання і переробки давальницької сировини, інформацію про величину надходження сировини, її переробки, вихід готової продукції наводять у статтях 100, 130 і 140 звітної форми № 1 „Баланс”. Проте, щоб отримати детальну інформацію, яка буде значно повніше відображати рух сировини та готової продукції та їхній стан на визначену дату потрібно надавати її не лише у вигляді агрегованих показників.

Сучасній вітчизняній та зарубіжній економічній науці відомі терміни: товарний баланс, баланс сировини, баланс продовольчих ресурсів. Усі ці

поняття об'єднує присутність у назвах слова „баланс”. Тут баланс означає обов'язкове дотримання рівності між його складовими. Так, у ресурсному балансі ресурсна частина дорівнює розподільчій частині. Однак, кожне із цих понять має своє власне значення. Зокрема, товарний баланс характеризує цикл руху товарних мас у взаємовідносинах підприємства із сторонніми господарствами; баланс ресурсів – систему показників, яка визначає джерела формування ресурсів та їх перерозподіл й використання. Тобто, ці системи показників призначенні для інформування про певну категорію матеріальних цінностей підприємства у більш детальному вигляді, ніж у стандартизованій фінансовій звітності.

Для сучасних борошномельних підприємств галузеві особливості зумовлюють необхідність формування балансу сировини та готової продукції, як форми внутрішньої звітності, на прикладі товарного балансу, описаного В. Я. Чернишовим у праці „Калькуляція, баланс і бухгалтерія хлібної торгівлі та борошномельної промисловості та досвід вирішення проблеми товарного балансу” (1926 р.) [187]. На відміну від товарного балансу, який уже своєю назвою робить наголос на торгівлі, баланс сировини та готової продукції відображає показники формування сировинної бази підприємства, обсяги виробництва продукції із власної та давальницької сировини та реалізацію, таким чином зосереджуючи усю інформацію про зерно й продукцію його переробки на підприємстві.

Для бухгалтерського обліку важливим є досягнення повної впевненості у тому, що ним охоплено та правильно і своєчасно зафіксовано у „Балансі” всі сторони господарської діяльності підприємства. Це особливо важливо для проміжної внутрішньої звітності (пробних балансів), які складають, як відомо, лише на основі показників облікових документів та реєстрів, без підкріплення результатами щорічної інвентаризації. Щорічний „Баланс” ф. № 1 дає впевненість у правильності фіксування стану господарства шляхом проведення повної інвентаризації наявності цінностей, звірки взаємних розрахунків усередині підприємства. Однак остаточно впевнитись у

правильності складання щорічного „Балансу” ф. № 1 та окремих його частин можливо при співставленні цифрового матеріалу окремих його статей із іншими узагальнюючими бухгалтерськими документами.

У першій половині ХХ століття на підприємствах Акціонерного Товариства „Хлібопродукт” існувала практика щоквартальної підготовки так званого „товарного балансу”. Товарний баланс Акціонерного Товариства „Хлібопродукт” – це бухгалтерськи доведений, завершений цикл стану та руху товарних мас у взаємовідносинах підприємства зі сторонніми господарствами без урахування внутрішніх переміщень товарів. Об’єктом підрахунку у товарному балансі був хліб як товар, так як підприємства Товариства займалися торгівлею хлібопродуктами, тобто були торговими підприємствами (лише із приєднанням млинів стали торгово-промисловими), тому такий баланс також називали „хлібним”. Основним видом діяльності сучасних борошномельних підприємств є виробництво борошна, а отже застосування практики складання товарного балансу можливе зі змінами, які б відповідали завданням контролю як за готовою продукцією, так і за сировиною борошномельного підприємства.

Для здійснення додаткового контролю за формуванням статей 100, 130, 140 „Балансу” ф. № 1 доцільно складати баланс сировини та продукції. У борошномельній промисловості, де асортимент сировини та продукції невеликий, бухгалтерський облік здійснюється за класами пшениці (сировина), гатунками борошна (продукція) із кількістю, цінами та сумами. У такому вигляді баланс сировини та продукції має найбільшу цінність, оскільки дає можливість проводити контроль руху сировини та продукції не тільки за сумою, а й за кількістю та видами. Бухгалтерський баланс сировини та продукції, який слід складати щомісяця, правомірно віднести до пробних, які є втіленням балансового узагальнення як елемента методу бухгалтерського обліку, що складалися для вивірення записів і підрахунків, лише з тією відмінністю, що бухгалтерський баланс сировини та продукції стосується виключно рахунків з обліку сировини та продукції. Застосовуючи



визначення пробного балансу, наведене Ф.Ф. Бутинцем, отримаємо те, що у балансі сировини та продукції інформація синтетичних та аналітичних рахунків узагальнюється з метою одержання зведених показників, а також перевірки записів сум з рахунків, для чого вони переносяться у загальну таблицю.

За умови використання на підприємстві меморіально-ордерної форми обліку для складання балансу сировини та продукції потрібно використовувати меморіальний ордер, призначений для обліку операцій з руху сировини та готової продукції і накопичувальні відомості власних та давальницьких хлібопродуктів до нього. Зокрема загальну (підсумкову) інформацію про вартість сировини, яка надійшла на підприємство, яку передано у виробництво, вартість виробленої, переданої на фасування та реалізованої продукції отримуємо із накопичувальних відомостей окремо для власних і давальницьких ресурсів. За умови складання балансу сировини та продукції за запропонованою схемою окрему операцію з визначення оборотів за дебетом чи кредитом рахунків проводити не потрібно. Звірка балансу сировини та продукції з меморіальним ордером є етапом зіставлення підсумкових показників і служить для взаємного контролю ведення як першого, так і другого.

Проте за умови не одноразового (щомісячного) складання балансу сировини та продукції за агрегованими показниками, а постійного його заповнення по мірі здійснення господарських операцій із виведенням загальних щомісячних підсумків для звірки з іншими регістрами бухгалтерського обліку, потрібно отримувати інформацію первинних документів, а не накопичувальних відомостей. Такий спосіб складання балансу сировини та продукції буде означати його аналітичність. Етап звірки інформації тут буде уже передбачати зіставлення показників балансу сировини та продукції із меморіальним ордером і накопичувальними відомостями.

Баланс сировини та продукції як форма внутрішньої управлінської

звітності складений належним чином на основі рахунків бухгалтерського обліку є доказом правильності зіставлення окремих складових елементів обліку, а саме, елементу документування (первинні документи, реєстри складського обліку тощо) із елементами рахунків бухгалтерського обліку та подвійного запису. Тотожність між дебетом і кредитом, тобто рівність сум вартості і кількості залишків сировини та продукції від попереднього звітного періоду плюс надходження за поточний звітний період із сумою вартості та кількості вибуття сировини та продукції, плюс залишок на наступний звітний період – дає впевненість не тільки у правильності складання балансу сировини та продукції, а й у правильності ведення бухгалтерського обліку в цілому на підприємстві.

Схема балансу сировини та продукції, наведена із елементами для борошномельних підприємств, розроблена на основі додатка Л (табл. 2.12).

У балансі сировини та продукції наведені лише елементи надходження та вибуття у вертикальному розрізі. Для горизонтального розрізу беруть перелік видів сировини та готової продукції із розміщенням їх у порядку, існуючому на підприємстві. Найменування слід наводити за розділами, у розділах – за класами, гатунками тощо.

Баланс, тобто рівність між складовими наведеної схеми, виражається у тотожності показників рядка 5 та 10 стосовно належних підприємству ресурсів та рядку 14 та 19 – ресурсів, наданих на умовах давальницьких угод.

Для перевірки складання балансу сировини та продукції (здійснення контрольної функції) потрібно використовувати інформацію рахунків бухгалтерського обліку із Головної книги. Так, залишок на початок та кінець періоду отримують із дебету рахунків сировини, продукції та товарів відповідно на початок та кінець періоду, а подробиці стосовно кількості – із інших бухгалтерських реєстрів, які містять потрібну інформацію залежно від форми обліку, прийнятої на підприємстві.

## Баланс сировини та продукції борошномельного підприємства

№ з/п	Заголовки горизонтальних граф
1	I. Залишок власної сировини та готової продукції на початок періоду
2	II. Надходження власної сировини та готової продукції Придбання сировини
3.	Надходження із виробництва готової продукції
4	Інші надходження
<b>5.</b>	<b>Баланс власної сировини та готової продукції</b>
6.	III. Вибуття власної сировини та готової продукції Передача сировини у виробництво
7.	Реалізація готової продукції
8.	Інше вибуття
9.	IV. Залишок власної сировини та готової продукції на кінець періоду
<b>10.</b>	<b>Баланс власної сировини та готової продукції</b>
11.	V. Залишок давальницької сировини та готової продукції на початок періоду
12.	VI. Надходження давальницької сировини на готової продукції Отримання сировини для переробки Отримання сировини для зберігання
13.	Надходження із виробництва готової продукції
<b>14.</b>	<b>Всього</b>
15.	VII. Вибуття давальницької сировини та готової продукції Передача сировини у виробництво
16.	Вибуття сировини із зберігання
17.	Реалізація готової продукції
18.	VIII. Залишок давальницької сировини та готової продукції на кінець періоду
<b>19.</b>	<b>Всього</b>

Інформація про надходження власної сировини та продукції поділяється на три види:

– інформація з придбання сировини накопичується за дебетом рахунка власної сировини та відповідних субрахунків (рахунок 201 „Сировина й матеріали”);

– інформація з надходження готової продукції із виробництва – за кредитом рахунка переробки власного зерна (рахунок 2311 „Переробка власного зерна”;

– інформація з інших надходжень – із відповідних рахунків інших

надходжень.

Інформація з вибуття власної сировини та готової продукції накопичується:

– з передачі сировини у виробництво – із кредиту рахунка власної сировини у кореспонденції (рахунок 201 „Сировина й матеріали”) із рахунком переробки власної сировини (рахунок 2311 „Переробка власного зерна”);

– з реалізації готової продукції – із кредиту рахунка власної готової продукції (субрахунки власної готової продукції до рахунку 26 „Готова продукція”);

– з іншого вибуття – із відповідних рахунків інших шляхів вибуття сировини та продукції.

Облік операцій із давальницькою сировиною має свої особливості, які впливають і на складання балансу сировини та продукції. Оскільки право власності на давальницьку сировину до переробника не переходить, вона повинна обліковуватись на позабалансових рахунках, призначених для узагальнення інформації про наявність та рух цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його розпорядженні, а саме матеріальні цінності на відповідальному зберіганні та переробці [68]. До того ж вартість давальницької сировини та продукту її переробки не включають до балансу підприємству. Таким чином до розрахунку підсумку балансу сировини та матеріалів ці показники теж належати не можуть й тому показуються окремими розділами із власним результатом, який не враховують у офіційній фінансовій звітності, але відображає значну частину операційної діяльності підприємства.

Отже, дані про залишок давальницької сировини та продукції на початок та кінець звітного періоду отримують з інформації, узагальненої за дебетом рахунків сировини, прийнятої для переробки, готової продукції із давальницької сировини та сировини на зберіганні відповідно на початок та кінець періоду.

За надходженням давальницької сировини та продукції:

- отримання сировини для переробки – із дебету рахунку сировини, прийнятої для переробки (рахунок 022 „Матеріали, прийняті для переробки”);
- отримання сировини на зберігання – із дебету рахунку сировини на зберіганні (рахунок 0231 „Зерно на відповідальному зберіганні”);
- надходження готової продукції із виробництва – із дебету рахунку готової продукції із давальницької сировини (рахунок 0233 „Борошно на відповідальному зберіганні”).

За вибуттям давальницької сировини та продукції:

- передача сировини у виробництво – із кредиту рахунку сировини, прийнятої для переробки (рахунок 022 „Матеріали, прийняті для переробки”);
- вибуття сировини із зберігання – із кредиту рахунку сировини на зберіганні (рахунок 0231 „Зерно на відповідальному зберіганні”);
- реалізація продукції із давальницької сировини – із кредиту рахунку готової продукції із давальницької сировини (рахунок 0233 „Борошно на відповідальному зберіганні”).

Як бачимо із табл. 2.12 баланс сировини та продукції складається із розрахунку, при якому додавши до залишку кількість і суму надходжень та віднявши кількість і суму вибулого, отримаємо кількість і суму залишку. Баланс сировини та готової продукції є формою балансового узагальнення – елемента методу бухгалтерського обліку, до якої можна застосовувати оригінальні постулати Л. Пачолі: 1) сума сальдо за всіма рахунками дорівнює нулю; 2) сума оборотів за всіма рахунками дорівнює нулю. Стосовно балансу сировини та готової продукції, то сутність балансового методу за класичним рівняння  $A+B=V+Г$  тут проявляється у рівності сум залишків рахунків сировини та готової продукції на початок періоду (А) й оборотів рахунків, що свідчать про надходження сировини і готової продукції (Б) із сумами оборотів рахунків, що підтверджують їхнє вибуття (В) та залишками

сировини й готової продукції на кінець періоду (Г) (додаток Л).

Отже, основна відмінність між балансом, під яким розуміють процедуру визначення тотожності оборотів за дебетом і кредитом рахунків Головної книги та балансом сировини та готової продукції полягає у тому, що останній не може бути тотожністю оборотів за дебетом і кредитом рахунків 20, 26, 28 за субрахунками. Баланс можливий за підсумками Головної книги тому, що у ній відображають операції із усіма без винятку рахунками, отже очевидним є те, що за умови належного ведення Головної книги обороти за дебетом рахунків будуть дорівнювати оборотам за кредитом рахунків. Стосовно балансу сировини та готової продукції, то мова йде не про рівність оборотів за рахунками, а про рівність підсумків операцій з надходження сировини та готової продукції із підсумками операцій з їхнього вибуття, враховуючи залишки.

Зважаючи, що давальницьку сировину та продукти її переробки відображають на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням того, що право власності на них належить замовнику на всіх етапах здійснення операцій, вони у виконавця відображаються із використанням позабалансових рахунків, тобто, операції із надходження та вибуття давальницької сировини та продуктів її переробки належать до таких, які знаходяться поза підсумком „Балансу” ф. № 1. Таким чином, давальницьку сировину та продукти її переробки відображаємо у балансі сировини та готової продукції окремими розділами V-VIII, які не входять до розрахунку балансу із власної сировини та продукції, проте між якими теж дотримується тотожність: залишок давальницької сировини та продукції на початок періоду та її надходження дорівнюють показникам вибуття давальницької сировини та продукції та залишку на кінець періоду.

Необхідність складання на борошномельних підприємствах балансу сировини та продукції зумовлена відсутністю єдиного звіту бухгалтерського обліку, який би інтегрував потрібну інформацію про кількість, ціну та вартість отриманої та переробленої власної й давальницької сировини,

обсяги виробленої і реалізованої готової продукції. Запропонований баланс сировини та продукції, складений належним чином дозволяє оперувати достовірною інформацією, яка ґрунтується на точних даних бухгалтерського обліку та відображає показники основних господарських операцій із сировиною та продукцією у кількісно-сумовому вигляді без додаткового проведення фактичних перерахунків у натуральному вигляді.

Інформації про операції із давальницькою сировиною, обсяги переробки якої на вітчизняних підприємствах є досить значні, в офіційній звітності абсолютно недостатньо. Так у жодній із форм фінансової звітності немає статті, які б містила інформацію про давальницьку сировину, обсяги її переробки, результати операцій із нею тощо. Це можна пояснити відсутністю балансового обліку операцій із давальницькою сировиною, проте варто відмітити, що на балансових рахунках не відображається сировина, отримана для зберігання чи переробки та готова продукція із неї, облік якої ведеться на позабалансових рахунках, проте здійснені витрати й отримані доходи обліковуються за загальноприйнятою методикою поряд із іншими саме на балансових рахунках. Отже, такі значення цих економічних категорій у єдиному грошовому вимірнику хоч й опосередковано, але включаються у валюту балансу. Поділяючи думку О. Р. Кіляр стосовно того, що зважаючи на значимість такої інформації, яка за її словами пояснюється великою часткою доходів від операцій з давальницькою сировиною в загальній їхній величині у межах підприємства, робимо висновок про те, що у фінансову звітність потрібно включити принаймні порівняльні показники доходів від операцій з власної та давальницької сировини. Так, О. Р. Кіляр пропонує доповнити ф. № 5 „Примітки до річної фінансової звітності” розділом „Операції з давальницькою сировиною” (табл. 2.13.).

Запропонований О. Р. Кіляр зміст розділу можна умовно поділити на дві частини. Перша частина, до якої належать чотири показники спочатку розділу, стосується власника давальницької сировини та містить інформацію про його дохід від реалізації готової продукцію, який за своєю економічною

суттю є операційним й таким чином відображається у ф. № 2 фінансової звітності.

Таблиця 2.13

## Розділ „Операції з давальницькою сировиною” [68]

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Дохід від реалізації готової продукції, що виготовлена на давальницьких умовах, у тому числі			
– дохід від реалізації продукції, виготовленої пов’язаними сторонами			
– дохід від реалізації продукції, що виготовлена з сировини власного виробництва			
Вартість давальницької сировини, що передана виконавцю, по якій згідно з договором минули строки отримання готової продукції			
Дохід від виконання робіт з переробки давальницької сировини, у тому числі			
– дохід від виконання робіт з переробки для пов’язаних сторін			
– дохід від виконання робіт за товарообмінними контрактами			

Друга частина розділу заповнюється підприємствами, які надають послуги з переробки давальницької сировини. Тут варто додати, що як правило підприємства-переробники при здійсненні операцій з давальницькою сировиною отримують дохід ще й від послуг зі зберігання та обробки зерна, якщо це передбачає договір зберігання й можливості підприємства. Тому вважаємо, що за такого змістового наповнення додаткового розділу звітна форма № 5 не містить повну інформацію про доходи від вказаних операцій. Таким чином, пропонуємо додатковий розділ до „Приміток до річної фінансової звітності” у такій формі (табл. 2.14).

По-перше, пропонуємо запропонований розділ заповнювати підприємствам, які здійснюють операції з давальницькою сировиною та в бухгалтерському обліку яких така сировина буде відображатись на позабалансових рахунках.



## Розділ „Давальницька сировина та результати операцій з нею”\*

Найменування показника	Код рядка	Позабалансова вартість на кінець року	На кінець року
Сировина на зберіганні**	xxx	3 089 560	x
Сировина для переробки**	xxx	1 047 492	x
Дохід від реалізації власної готової продукції	xxx	x	1 799 228
Дохід від реалізації послуг за операціями з давальницькою сировиною та продукцією	xxx	x	922 335

\* заповнюється за даними бухгалтерського обліку підприємства-переробника

\*\* вартість сировини не включена до підсумку ф. № 1 „Балансу” та р. 800 розділу VIII ф. № 5

По-друге, зважаючи, що звітна форма є примітками до фінансової звітності, у якій наводяться показники, які виключно впливають на підсумок „Балансу”, вважаємо за потрібне означити, що перші два показники знаходяться поза його межами, проте позначені ними активи є джерелами формування загального фінансового результату підприємства. Отже, додатковий розділ до „Приміток” буде інформувати про обсяги сировини, прийнятої для зберігання та переробку на давальницьких умовах на кінець звітного року й розміри доходів, отриманих протягом року від операцій за договорами зберігання і переробки.

Для повного функціонального використання елемента – звітності, зокрема внутрішньої управлінської, необхідною є її автоматизація, в основу якої повинні бути покладені розроблені форми. Автоматизація формування звітності як основного процесу етапу підсумкового обліку дозволяє досягти суттєвої економії ресурсів часу та трудовитрат. При цьому якість підготовленої систематизованої інформації про фінансову та господарську діяльність підприємства є дуже високою.

Автоматизація процесу формування звітності забезпечує отримання таких переваг:

- оперативність збору даних та неперервність процесу надходження інформації;
- коректність відомостей, які надходять;
- можливість швидкої адаптації алгоритму збору даних до зміни вимог користувачів інформації;
- прозорість підготовки даних;
- широкі можливості для подальшої обробки й аналізу отриманої інформації.

Автоматизація формування звітності дозволяє керівнику отримувати точні відомості про діяльність підприємства й організувати роботу кожного підрозділу максимально ефективно. Також автоматизація складання звітності дає її користувачам інструмент, у результаті застосування якого на кожному з етапів збору даних можна досягти:

- зростання ефективності праці працівників та підвищення якісного рівня їхньої роботи;
- чіткого розмежування відповідальності за підготовку тих чи інших документів;
- достовірності представленої працівниками інформації.

Організацію та методологію складання зовнішньої звітності регламентовано нормативними документами, зокрема: Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, різними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку тощо. Напротивагу цьому, склад, форми, терміни складання й подання внутрішньої звітності не регламентуються державними органами влади.

Вхідна інформація для автоматизованого розв'язування завдань складання внутрішньої звітності на борошномельних підприємствах – це первинна облікова інформація, що створюється на попередніх етапах облікового процесу: первинного та поточного обліку. Вихідною інформацією

є оперативна та проміжна внутрішня звітність.

Для забезпечення потреб управлінського персоналу в оперативній інформації стосовно діяльності підприємства необхідно, щоб автоматизована система внутрішньої звітності виконувала функції з автоматичного закриття рахунків з урахуванням специфіки борошномельних підприємств, формування гнучкої оперативної звітності, до складу якої слід віднести:

- звіт про виконання договірних умов;
- оперативний звіт по заготівлі у фізичній вазі;
- оперативний звіт по заготівлі у заліковій вазі;
- оперативний звіт з витрачання у фізичній вазі;
- оперативний звіт з витрачання у заліковій вазі;
- відомість зберігання зерна за здавальниками з можливістю деталізації розрахункових відомостей;
- аналіз з приймання/витрачання сировини за здавальниками одночасно у фізичній та заліковій вазі;
- відомість наданих здавальникам послуг;
- оперативний звіт з наявності сировини, залишку залікової ваги, залишку в силосах із зазначенням середнього відсотка вологості та сортності;
- зведений звіт, який надає інформацію з руху сировини в місцях зберігання з відображенням дати закладок, якісних показників приходу, переведення, витрачання, зачистки тощо.

Крім того, автоматизація звітності повинна забезпечувати самостійне налаштування користувачами усіх звітів з будь-якою їхньої деталізацією, відсутність лагів у часі між моментом додавання нової інформації у систему і її відображенням у звіті.

Таким чином, завдяки автоматизації системи зовнішньої, а також внутрішньої звітності можна досягти надійності складання фінансових та інших офіційних звітів й оперативності формування оперативної інформації для підтримки прийняття ефективних управлінських рішень адміністративним персоналом.

## Висновки до розділу 2

Дослідження порядку формування облікової інформації для управління борошномельними підприємствами дало змогу зробити такі висновки й надати рекомендації:

1. На етапі первинного обліку удосконалено первинні документи та порядок їхнього обігу. Спеціалізовані форми первинних документів з обліку переробки зерна на борошно відображатимуть особливості заготівельної та переробної діяльності підприємств, до яких належить зберігання й переробка давальницької сировини. Запропоновані форми спеціалізованих первинних документів об'єднані в альбом. Рух первинних документів з переробки зерна на борошномельних підприємствах при відсутності системи електронного документообігу раціоналізовано за допомогою запропонованих індивідуальних та зведених графіків руху первинних документів з переробки зерна.

2. Робочий план рахунків повинен відображати специфічні номенклатури, що характерно для борошномельних підприємств, зокрема це стосується рахунків 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 70 „Доходи”, 90 „Собівартість реалізації”. У розробленому робочому плані перелічені рахунки взаємоузгоджуються між собою, завдяки чому досягається високий ступінь інтеграції обліково-аналітичної інформації.

3. Забезпечення оптимізації форм накопичувальних відомостей та меморіального ордера з обліку руху сировини й готової продукції на борошномельних підприємствах дозволяє складати їх без додаткових затрат робочого часу облікових працівників в умовах часткової автоматизації бухгалтерського обліку, групування показників первинних документів з обліку власних та давальницьких ресурсів у різних накопичувальних відомостях. Далі кореспонденція рахунків за господарськими операціями у меморіальному ордері виконується за допомогою типових бухгалтерських проведення без додаткового групування та перегрупування показників.

4. Для надання найповнішої інформації та здійснення проміжного контролю стосовно відображення руху давальницької та власної сировини й продукції у бухгалтерському обліку запропоновано скласти баланс сировини й продукції, який буде надавати деталізовану інформацію стосовно цих матеріальних цінностей і використовуватись для контролю ведення накопичувальних відомостей та складання меморіального ордеру.

За результатами дослідження опубліковано [8-10].

## РОЗДІЛ 3

### ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІТИЧНОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ БОРОШНОМЕЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

#### **3.1. Аналітичне забезпечення управління результатами діяльності борошномельних підприємств**

Аналіз є заключним етапом процесу забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління. Від правильності й точності висновків, отриманих у процесі дослідження господарської діяльності значною мірою залежить правильність прийнятих управлінських рішень. Це надає особливу значущість підвищенню якості аналізу як одного з засобів вирішення завдання удосконалення управління підприємством загалом.

Оскільки функцією аналізу в управлінні діяльністю борошномельних підприємств є розкладання інформації, отриманої на стадії обліку, на компоненти, вивчення, дослідження і оцінка їх для прийняття подальших управлінських рішень, то сутність аналітичного забезпечення полягає у процесі підготовки аналітичної інформації, зокрема облікової після її опрацювання методами аналізу.

Протягом останніх двох десятиріч років в Україні реалізовано багато досліджень, присвячених проблематиці ефективності діяльності підприємств, під якою розуміють здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, і яка визначається відношенням ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [49, 508]. Втім, питання аналізу результатів, тобто тих показників, що знаходяться в чисельнику ефективності недостатньо досліджені, особливо стосовно галузевої специфіки діяльності борошномельних підприємств.

Загальною метою функціонування виробничого підприємства, зокрема борошномельного є прибуток, а інструментом його досягнення – виробництво продукції. Тому основним напрямом аналізу діяльності борошномельних підприємств є оцінювання інтенсивності динаміки

показників, які характеризують основні результати їхньої виробничої діяльності, зокрема обсягів виробництва продукції.

У практиці управління використовують різні її економічні оцінки. На думку Р. М. Петухова, продукцію можна оцінювати за: повною вартістю – так звана валова продукція; новоствореною вартістю – чиста продукція [135, 20]. Крім того, виділяють також вартість товарної та реалізованої продукції. При цьому під валовою розуміється вся виготовлена продукцію; під товарною – продукція, процес виготовлення якої закінчений; чистою і нормативно-чистою – частина вартості продукції, створена живою працею на підприємстві. Такі види оцінки продукції підприємств бути популярні у 70-90-х рр. ХХ століття за часів планової економіки. Зокрема, С. Д. Головнін відносить обсяг реалізації та виробництва продукції до показників, затверджених у річних планах економічного розвитку підприємств легкої промисловості саме у такій послідовності [39, 15]. Такої ж думки притримується А. Д. Шеремет, який до основних показників, за якими оцінюють господарську діяльність промислових підприємств, включає загальний обсяг реалізації у діючих гуртових цінах та найважливіші види продукції у натуральному виразі [2, 66]. І. Я. Кац названі показники також відносить до діючої системи ефективності виробництва на підприємстві [65, 60].

Найбільш загальною характеристикою результативності діяльності підприємств із тих, які існують у ринкових умовах, є прибуток, проте, оскільки до результатів економічних процесів на борошномельних підприємствах, зважаючи на галузеву специфіку, окрім прибутку відносять обсяги виробництва та реалізації промислової продукції, то їх варто використовувати для аналізу показників основних результатів для цих підприємств.

Доцільно виокремлювати такі складові динаміки названих показників – тренд та сезонна. Тренд характеризує загальну тенденцію (напрямок) динаміки показника, зумовлену впливом систематичних факторів, для

виявлення якої використовують різноманітні методи вирівнювання (згладжування) ряду динаміки. Сезонна складова виявляється у циклічній закономірності зміни показника протягом року і має назву сезонних коливань або сезонної хвилі. Такі коливання формуються під впливом факторів, інтенсивність дії яких змінюється залежно від пори року. Використання цієї складової динаміки зумовлено впливом сезонності вирощування зерна на виробництво та реалізацію борошна, а отже і на фінансові результати борошномельних підприємств.

Аналіз динаміки результатів діяльності борошномельних підприємств доцільно здійснювати у такій послідовності:

- формування рядів динаміки показників на основі облікової інформації, їхній логічний аналіз;
- виявлення тренду та його аналітичне відображення за допомогою рівняння тренду;
- оцінювання сезонних коливань;
- формулювання висновків за результатами аналізу.

Інформаційною базою для аналізу діяльності досліджуваних борошномельних підприємств (ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський КХП, ДП Чортківський КХП Державного комітету України з державного матеріального резерву, ТзОВ „Віконт”) слугують ряди динаміки щомісячних значень основних результатів їхньої діяльності за 2007-2009 рр. (додатки М, Р, Т). Зокрема, потрібна інформація стосовно щомісячних показників виробництва, реалізації й фінансових результатів борошномельних підприємств у розрізненому вигляді наводиться у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, а стосовно обсягів виробництва і реалізації продукції у вигляді агрегованих показників ще й у запропонованій формі внутрішньої управлінської звітності „Баланс сировини та продукції” за умови її вчасного складання.

З метою виявлення тренду за кожним показником нами використано метод збільшення інтервалів часу, який передбачає вирівнювання ряду



динаміки шляхом розрахунку середніх значень за відповідний період (період вирівнювання), зокрема середньомісячних значень за квартал. Отримані результати свідчать про наявність суттєвих відмінностей динаміки показників, які зумовлені різними умовами господарювання підприємств (рис. 3.1а, 3.1б).

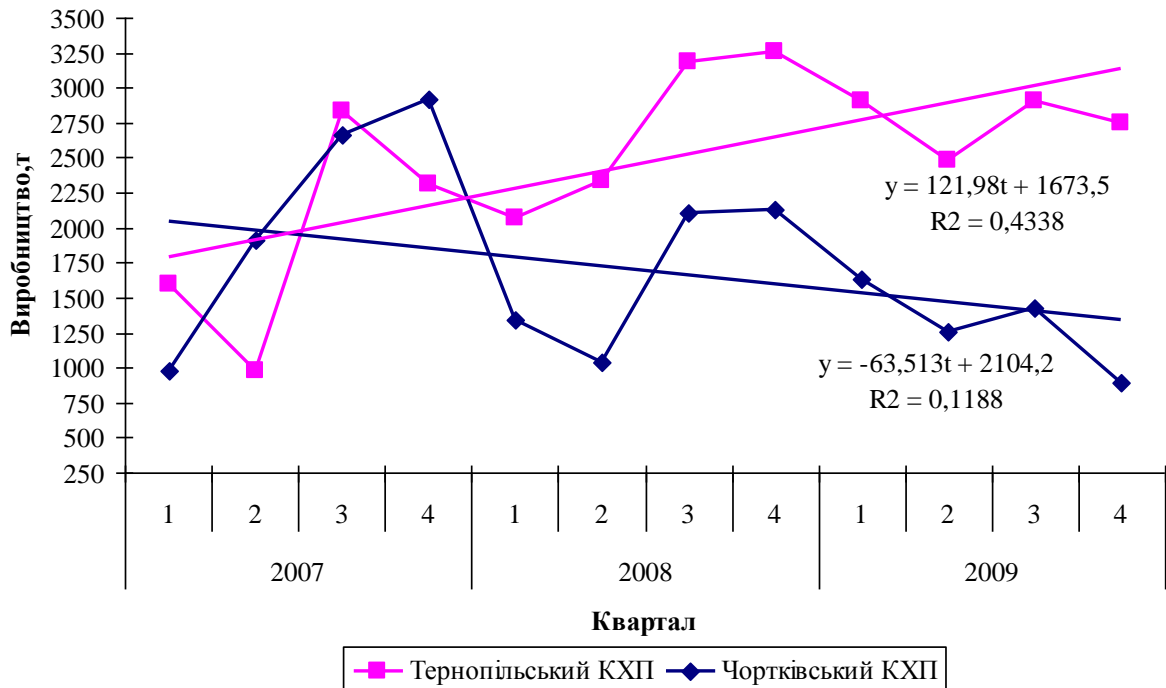


Рис. 3.1а. Динаміка середньомісячного виробництва борошна на Тернопільському та Чортківському КХП у 2007-2009 рр.

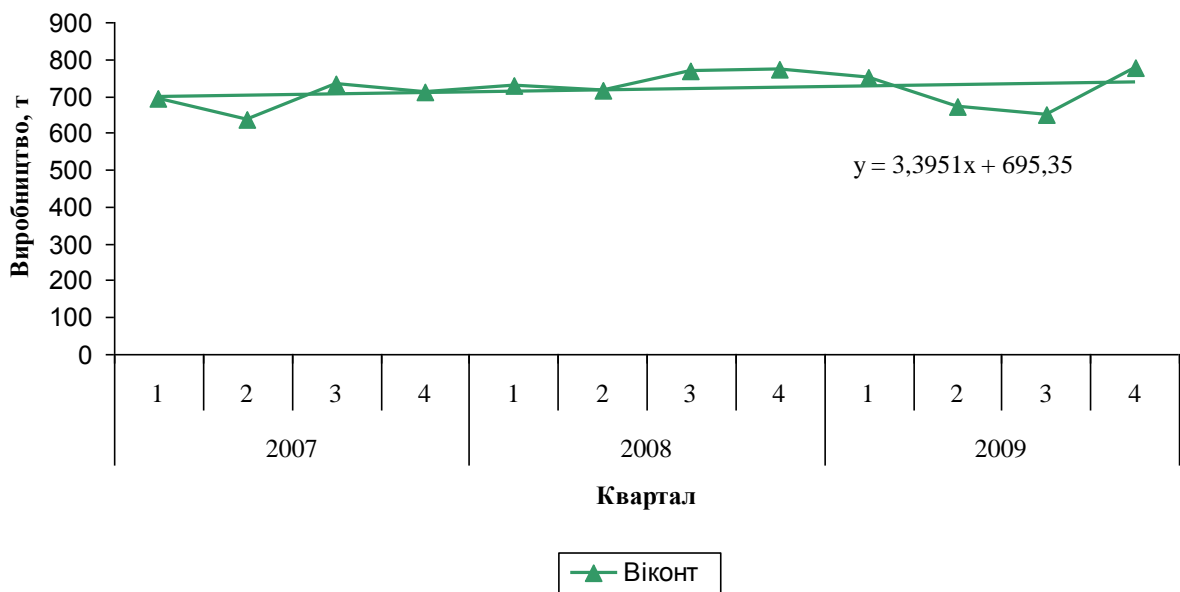


Рис. 3.1б. Динаміка середньомісячного виробництва борошна у ТЗОВ „Віконт” у 2007-2009 рр.

Динаміка обсягів виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього (основного виду продукції досліджуваних підприємств) на Тернопільському КХП характеризується тенденцією до помітного зростання, на Чортківському КХП – до зменшення, на підприємстві „Віконт” – значення показника коливаються навколо певного сталого рівня, тобто тренд відсутній. Наявність таких тенденцій підтверджуються параметрами відображених на графіку рівнянь тренду, отриманих інструментальними засобами Microsoft Excel.

Обсяг реалізованої промислової продукції (у відпускних цінах підприємств без ПДВ, акцизного збору та інших непрямих податків) також має різні тенденції (рис. 3.2а, 3.2б).

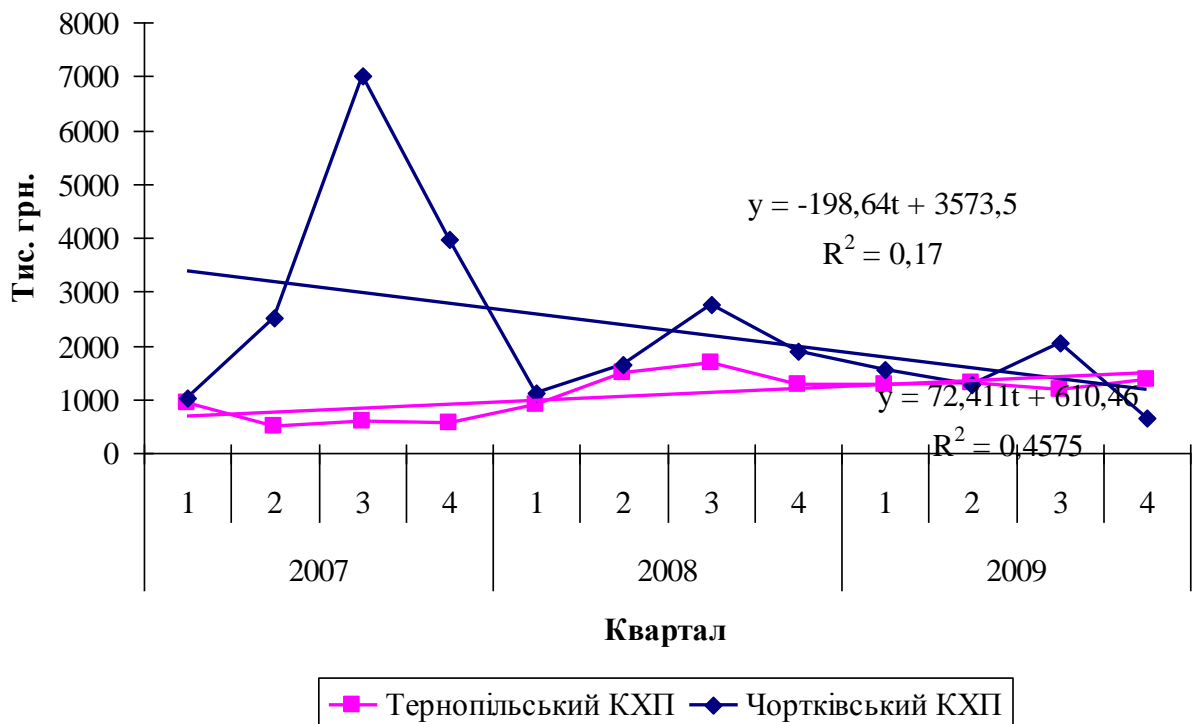


Рис. 3.2а. Динаміка середньомісячного обсягу реалізованої продукції Тернопільським на Чортківським КХП у 2007-2009 рр.

Зокрема на Тернопільському КХП значення показника загалом зростає, на Чортківському КХП – зменшується, а на підприємстві „Віконт” – помітно зростає.

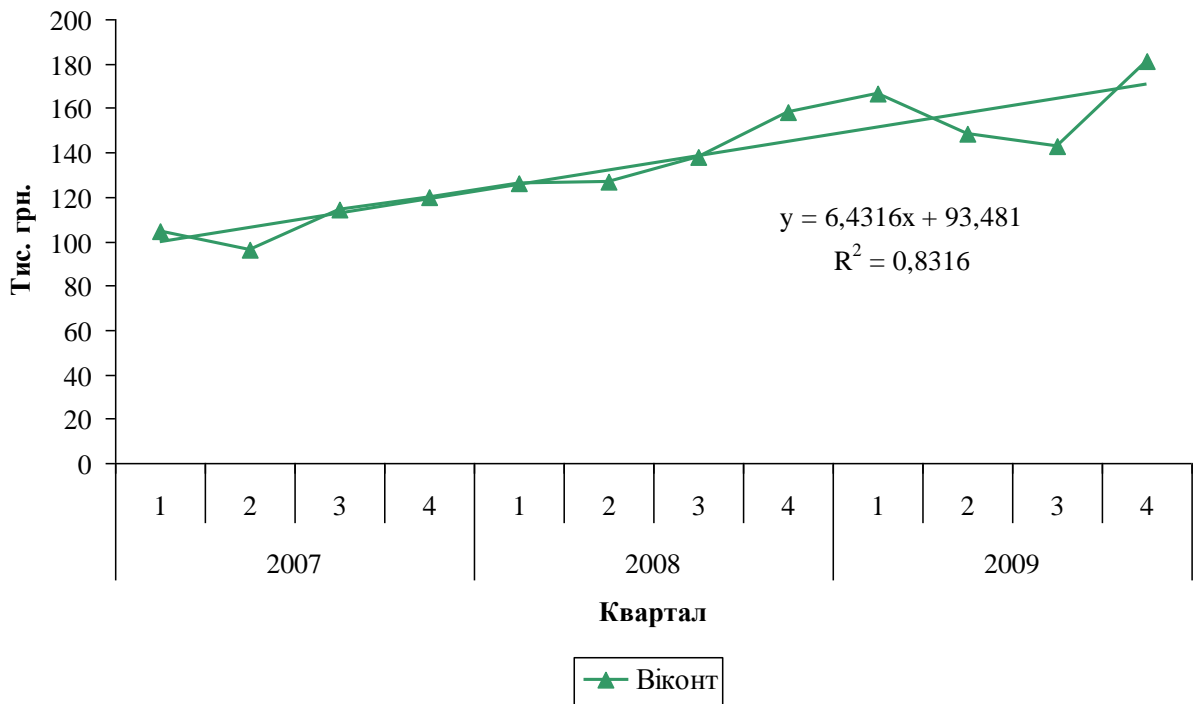


Рис. 3.2б. Динаміка середньомісячного обсягу реалізованої продукції ТзОВ „Віконт” у 2007-2009 рр.

Для оцінювання сезонних коливань використовують спеціальні показники, які є відношенням фактичних рівнів ряду динаміки до постійної або змінної бази порівняння. Такі показники, які прийнято називати індексами сезонності, можна розраховувати різними методами залежно від специфіки рядів динаміки. У науковій літературі пропонується використовувати методи простої середньої, змінної середньої, зваженої середньої, рухомої середньої, аналітичного вирівнювання, комбінований [38; 64; 44]. Для оцінювання сезонних коливань обсягів виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього на Тернопільському КХП і Чортківському КХП використаємо індекси сезонності, визначені методом аналітичного вирівнювання, оскільки саме цей метод доцільно застосовувати за наявності тренду середньомісячних значень показника. Індекс сезонності ( $I_S$ ) визначаємо за формулою:

$$I_S = \frac{\sum \frac{y}{y_t}}{m} \times 100, \quad (3.1)$$

де  $y$  – рівень ряду динаміки (фактичне значення показника);

$y_t$  – теоретичне (вирівняне) значення показника, одержане за відповідним рівнянням тренду;

$m$  – кількість років у досліджуваному періоді.

Для визначення теоретичних значень використано такі лінійні рівняння тренду, розраховані за щомісячними даними:

$$- \text{Тернопільський КХП} - y_t = 1719,5 + 40,368t;$$

$$- \text{Чортківський КХП} - y_t = 2066,0 - 20,251t.$$

Оскільки по підприємству „Віконт” тренд практично відсутній, але середньомісячні значення показника у розрізі років різні, для оцінювання сезонних коливань використаємо індекс сезонності, визначений за формулою:

$$I_s = \frac{\sum \frac{y}{\bar{y}_j}}{m} \times 100, \quad (3.2)$$

де  $\bar{y}_j$  – середньомісячне значення показника у кожному році.

Результати розрахунків індексів сезонності за формулами (3.1) і (3.2), свідчать, що Тернопільському КХП і Чортківському КХП притаманні досить інтенсивні сезонні коливання виробництва борошна, при цьому мінімальні обсяги припадають на березень-червень, а максимальні – на серпень-жовтень (табл. 3.1).

Максимальна різниця індексів сезонності на Тернопільському КХП становить 51,2 відсоткових пункти (в.п.), а на Чортківському КХП – 80,9 в.п. Порівняно з названими підприємствами інтенсивність сезонних коливань на підприємстві „Віконт” суттєво менша. При цьому відсутні чітко виражені періоди з мінімальними і максимальними обсягами виробництва борошна, що свідчить про більш стабільну фінансового-господарську діяльність та меншу залежність від зовнішніх чинників.

Оскільки аналіз динаміки середньомісячних обсягів реалізованої промислової продукції (рис. 3.2) свідчить про наявність чіткої тенденції за кожним досліджуваним підприємством, для оцінювання сезонних коливань

цього показника використаємо метод аналітичного вирівнювання, а індекси сезонності обчислимо за формулою (3.1).

Таблиця 3.1

Індекси сезонності виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

(у відсотках)

	Тернопільський КХП	Чортківський КХП	ТЗОВ „Віконт”
січень	89,2	52,4	96,4
лютий	93,8	104,2	99,8
березень	101,0	73,2	107,3
квітень	79,5	51,2	86,1
травень	74,4	87,9	91,7
червень	79,7	103,6	104,1
липень	113,6	113,6	102,5
серпень	121,8	129,6	96,0
вересень	125,6	124,1	101,2
жовтень	123,3	132,1	106,3
листопад	106,3	114,1	105,8
грудень	88,3	111,4	102,9

Для розрахунку теоретичних значень показника використано такі лінійні рівняння тренду, розраховані за щомісячними даними (додаток Р):

$$- \text{Тернопільський КХП} - y_t = 638,84 + 23,907t;$$

$$- \text{Чортківський КХП} - y_t = 3446,7 - 62,936t;$$

$$- \text{ТЗОВ „Віконт”} - y_t = 95,31 + 2,161t.$$

Індекси сезонності (табл. 3.2), розраховані на основі відношень фактичних рівнів рядів динаміки до теоретичних, які одержано за наведеними рівняннями тренду, свідчать про те, що на досліджуваних підприємствах існують значні відмінності закономірностей річних коливань обсягів реалізованої промислової продукції.

Так, на Тернопільському КХП мінімальне значення індексу сезонності припадає на грудень, а максимальне – на березень, при цьому різниця цих значень становить 55,3 в.п. На Чортківському КХП мінімальне значення зафіксовано у січні, а максимальне – у серпні, а їхня різниця дорівнює 154,2 в.п. На цьому підприємстві впродовж перших п'яти місяців обсяги

реалізованої продукції незначні, проте у червні-вересні вони зростають до максимального рівня. Для ТзОВ „Віконт” характерно те, що порівнянно з іншими підприємствами інтенсивність сезонних коливань суттєво менша, мінімальне значення індексу сезонності припадає на квітень, а максимальне – на березень, проте різниця цих значень дорівнює лише 21,6 в.п.

Таблиця 3.2

Індекси сезонності обсягів реалізованої промислової продукції борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

(у відсотках)

	Тернопільський КХП	Чортківський КХП	ТзОВ „Віконт”
січень	97,9	33,9	99,6
лютий	109,0	64,5	104,9
березень	121,3	61,1	107,9
квітень	114,0	45,8	86,3
травень	104,0	66,4	90,6
червень	86,0	117,3	101,5
липень	90,3	135,1	98,8
серпень	110,9	188,1	93,0
вересень	103,4	185,3	94,4
жовтень	102,4	82,1	105,7
листопад	91,4	96,6	105,8
грудень	66,0	113,6	102,2

Особливість діяльності борошномельних підприємств полягає в тому, що значну частку продукції вони виробляють із давальницької сировини. Аналіз щомісячних даних за 2007-2009 рр. про виробництво борошна пшеничного та пшенично-житнього з давальницької сировини на досліджуваних підприємствах свідчить, що питома вага цієї продукції на Тернопільському КХП у 2007 р. швидко зростала, проте впродовж I кварталу 2008 р. помітно скоротилася, а надалі стабілізувалася та коливалася навколо середнього рівня (рис. 3.3). На Чортківському КХП питома вага виробництва борошна з давальницької сировини, починаючи з лютого 2008 р., має тенденцію до зростання, проте можна виокремити періоди з різноспрямованою динамікою. Для діяльності ТзОВ „Віконт” характерно виробництво борошно виключно з давальницької сировини.

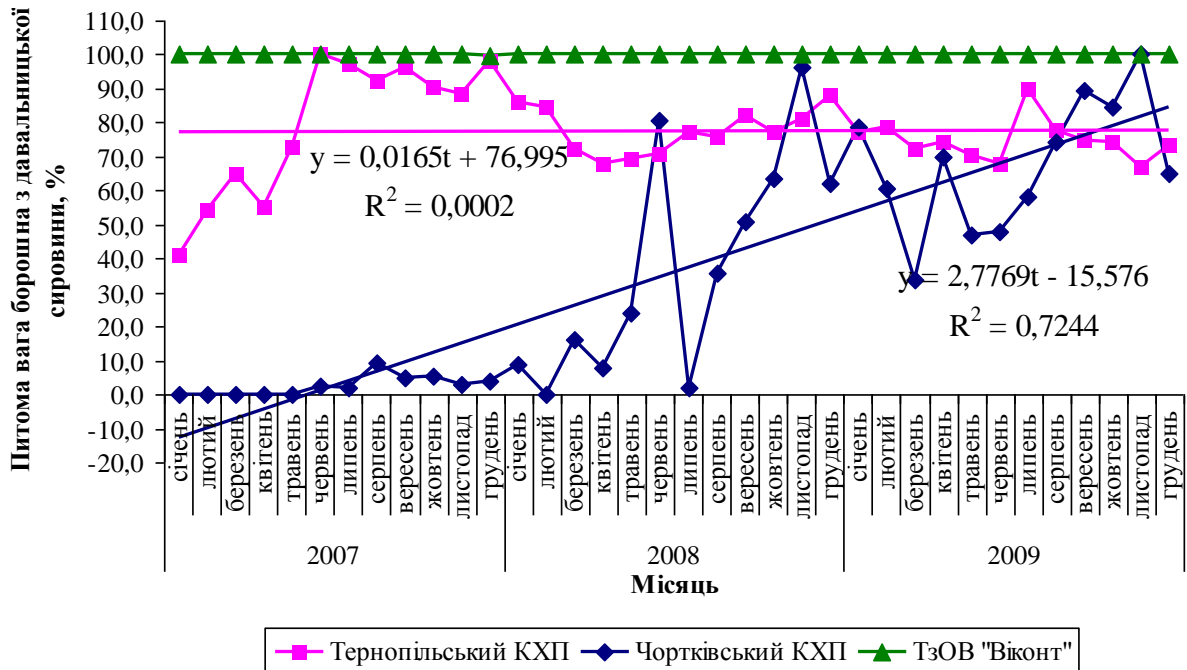


Рис. 3.3. Динаміка питомої ваги виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього з давальницької сировини борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

Для виявлення тенденцій динаміки та оцінювання сезонних коливань виробництва борошна з давальницької сировини на досліджуваних борошномельних підприємствах використовуємо його щомісячні обсяги у 2007-2009 рр. Аналіз даних показує, що на Тернопільському КХП і Чортківському КХП обсяги такого виробництва загалом мають тенденцію до зростання, а ТзОВ „Віконт” характеризується достатньо стабільними значеннями цього показника протягом досліджуваного періоду (рис. 3.4).

Для розрахунку індексів сезонності виробництва борошна з давальницької сировини за наявності тенденції динаміки використовуємо формулу (3.1), а також рівняння тренду:

– для Тернопільського КХП –  $y_t = 1413,4 + 27,986t$  ;

– для Чортківського КХП –  $y_t = -88,337 + 34,204t$  .

Для ТзОВ „Віконт”, для якого характерним є те, що борошно виробляється виключно з давальницької сировини, індекси сезонності визначено раніше (див. табл. 3.1).

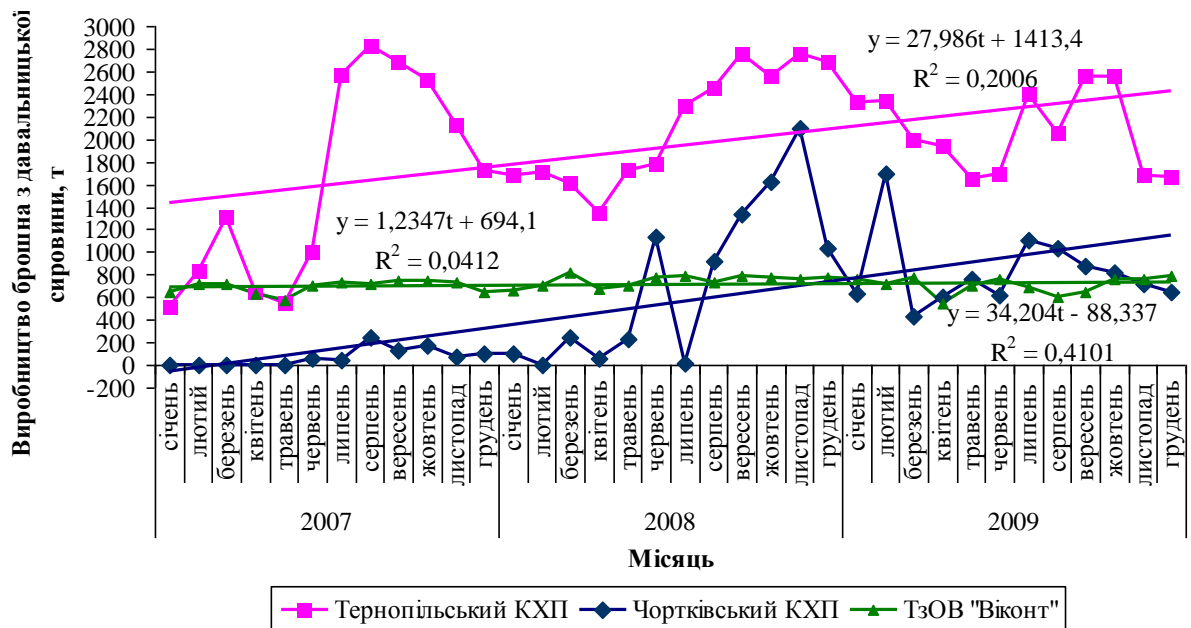


Рис. 3.4. Динаміка обсягів виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього з давальницької сировини борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

За результатами розрахунків отримуємо індекси сезонності виробництва борошна з давальницької сировини (табл. 3.3), які свідчать про наявність суттєвих сезонних коливань на Тернопільському КХП та Чортківському КХП, при цьому максимальні обсяги виробництва припадають на першому підприємстві на липень-жовтень, а на другому – на серпень-листопад. Мінімальні значення індексів сезонності припадають на Тернопільському КХП на квітень-травень, а на Чортківському КХП – на січень, березень-травень. Максимальна амплітуда коливань індексів сезонності становить на Тернопільському КХП 69,1 в.п., на Чортківському КХП – 103,1 в.п., а на ТЗОВ „Віконт” – 21,2 в.п. Отже, найбільш інтенсивними сезонними коливаннями виробництва борошна з давальницької сировини характеризується Чортківський КХП, а ТЗОВ „Віконт” має відносно рівномірне виробництво впродовж року.

Порівняння індексів сезонності, розрахованих для загальних обсягів виробництва борошна та його виробництва з давальницької сировини (рис. 3.5) дає підстави стверджувати, що на Тернопільському КХП немає істотних відмінностей між внутрішньорічними коливаннями цих показників, що



свідчить про значний вплив надходження давальницької сировини на результативність діяльності підприємства.

Таблиця 3.3

Індекси сезонності виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього з давальницької сировини борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

(у відсотках)

	Тернопільський КХП	Чортківський КХП	ТзОВ „Віконт”
січень	79,9	37,2	96,4
лютий	87,0	70,7	99,8
березень	89,0	36,9	107,3
квітень	67,8	27,6	86,1
травень	66,8	43,2	91,7
червень	77,3	111,2	104,1
липень	127,6	50,4	102,5
серпень	128,8	130,0	96,0
вересень	135,9	119,1	101,2
жовтень	127,8	129,0	106,3
листопад	109,2	130,7	105,8
грудень	98,7	77,1	102,9

На Чортківському КХП вищезазначені індекси сезонності практично співпадають у серпні-жовтні, а в інші періоди між ними існують деякі розбіжності, що свідчить про менший, у порівнянні з Тернопільським КХП, вплив надходження давальницької сировини на результативність діяльності. На ТзОВ „Віконт” забезпечено достатньо рівномірне надходження давальницької сировини впродовж року, що проявляється у незначних сезонних коливаннях обсягів виробництва борошна.

Аналіз динаміки фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності на досліджуваних підприємствах на основі щомісячних даних за 2007-2009 рр. (додаток Т) свідчить про значну варіацію цього показника, отже для виявлення тенденцій доцільно використати метод збільшення інтервалів часу, тобто розрахувати середньомісячні значення по кварталах. Одержані на основі вирівняних даних рівняння тренду (рис. 3.6) показують, що на Тернопільському КХП і ТзОВ „Віконт” упродовж досліджуваного періоду сформувалася тенденція до зростання фінансового

результату, про що свідчать позитивні значення параметру  $a_1$  у лінійних рівняннях тренду, проте на Чортківському КХП тенденція динаміки протилежна (параметр  $a_1 = -5,6062$ ).

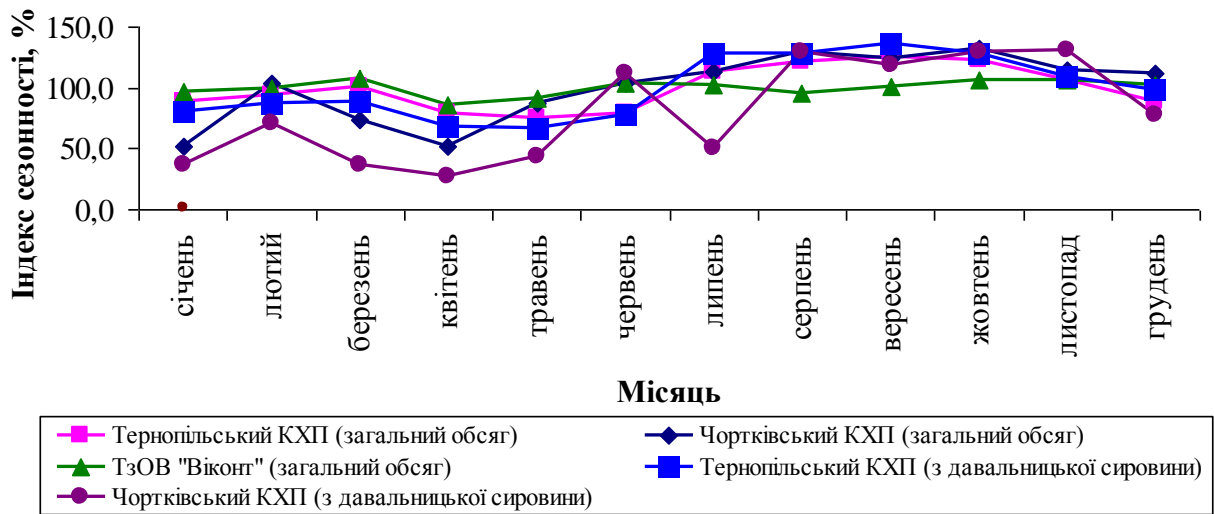


Рис. 3.5. Сезонні хвилі виробництва борошна пшеничного та пшенично-житнього борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

Виходячи з наявних тенденцій динаміки, для оцінювання сезонних коливань фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності визначимо індекси сезонності за формулою (3.1) на основі таких рівнянь тренду, побудованих за щомісячними даними за 2007-2009 рр. для кожного підприємства (додаток Т):

- Тернопільський КХП –  $y_t = 1,6604 + 0,8121t$  ;
- Чортківський КХП –  $y_t = 61,347 - 1,7608t$  ;
- ТзОВ „Віконг” –  $y_t = 0,6914 + 0,0185t$  .

Результати розрахунків індексів сезонності (рис. 3.7) свідчать про істотні коливання фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності впродовж року на усіх досліджуваних підприємствах.

Так, на Тернопільському КХП мінімальне значення індексу сезонності припадає на жовтень (-29,8%), а максимальне – на серпень (438,0%). на Чортківському КХП мінімального значення цей показник набуває у лютому (-26,6%), а максимального – у червні (351,2%), на ТзОВ „Віконг” мінімальний індекс сезонності у травні (-333,7%), а максимальні – двічі на

рік (у березні та листопаді). Серед досліджуваних підприємств найвищий рівень інтенсивності сезонних коливань фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності притаманний ТЗОВ „Віконт”, а найнижчий – Чортківському КХП.

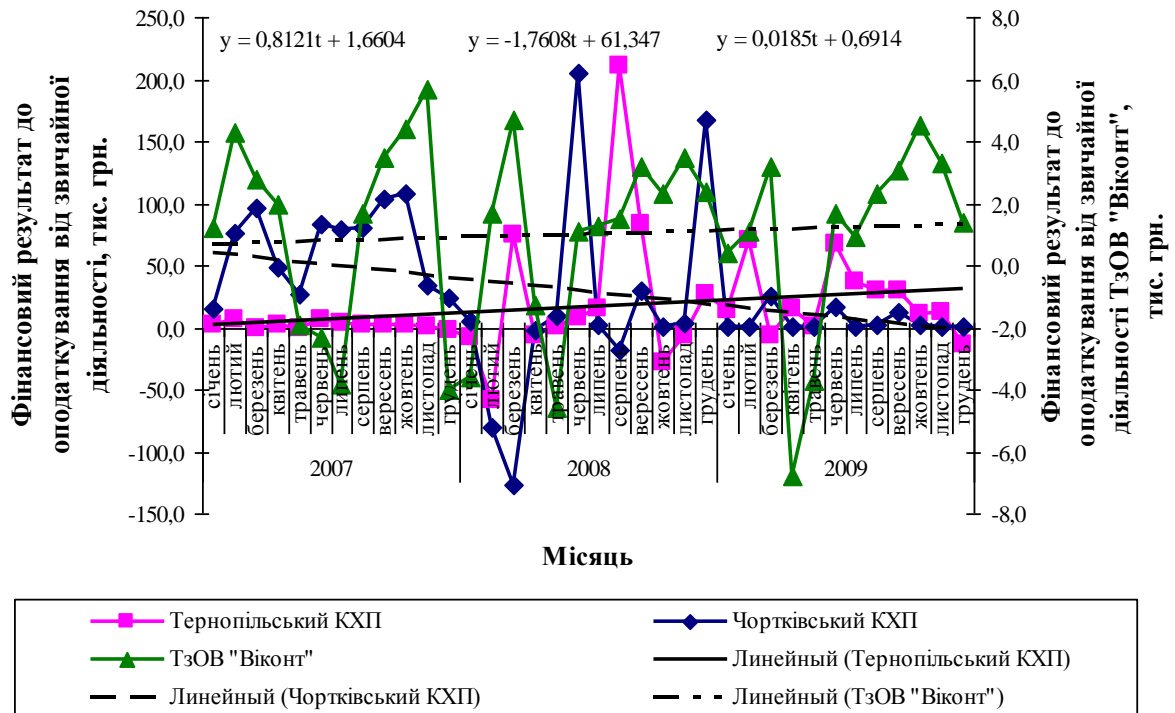


Рис. 3.6. Динаміка середньомісячного фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності на борошномельних підприємствах у 2007-2009 рр.

Для оцінювання впливу факторів на динаміку фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності по досліджуваних борошномельних підприємствах визначимо лінійні коефіцієнти парної кореляції між цим показником (Y) та трьома факторними – обсягом виробництва борошна загальним ( $X_1$ ), реалізованою промисловою продукцією ( $X_2$ ), а також виробництвом борошна з давальницької сировини ( $X_3$ ). Оскільки вихідні дані являють собою ряди динаміки, для виключення автокореляції введемо додатково фактор часу, який представлений параметром  $t=1,2, \dots, 36$ .

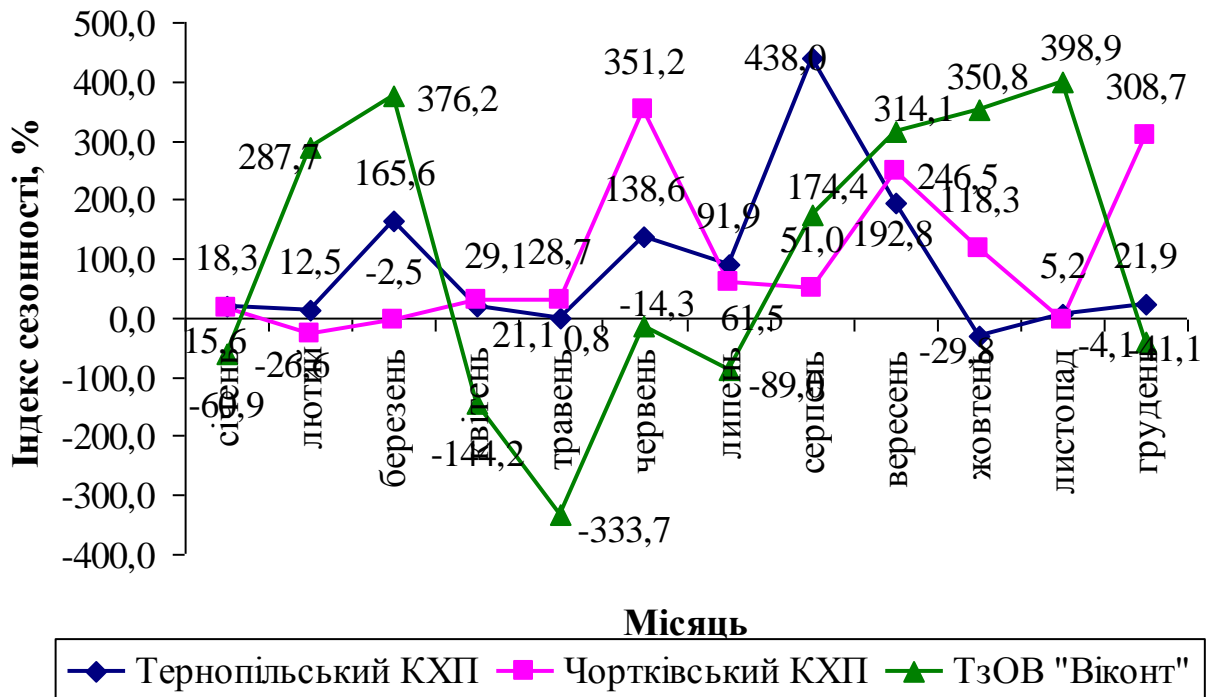


Рис. 3.7. Сезонні хвилі фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності на борошномельних підприємствах у 2007-2009 рр.

Результати розрахунків, виконаних за допомогою інструменту аналізу „Кореляція” пакету „Аналіз даних” Microsoft Excel, представлені у вигляді діагональних матриць коефіцієнтів парної кореляції (табл. 3.4).

Аналіз коефіцієнтів парної кореляції свідчить про те, що на Тернопільському КХП між фінансовим результатом до оподаткування від звичайної діяльності (Y) і факторними показниками існує слабкий прямий взаємозв'язок, оскільки значення відповідних коефіцієнтів менше 0,5, проте між загальним обсягом виробництва борошна ( $X_1$ ) і реалізацією промислової продукції ( $X_2$ ) зв'язок середній ( $r=0,593$ ), а між загальним обсягом виробництва борошна ( $X_1$ ) та його виробництвом із давальницької сировини ( $X_3$ ) зв'язок дуже сильний ( $r=0,929$ ).

Коефіцієнти парної кореляції показників і параметру часу (t) підтверджують наведені вище висновки про наявність достатньо чітко вираженої тенденції до зростання для  $X_1$ ,  $X_2$ ,  $X_3$ , а для Y така тенденція виражена значно слабше.

На Чортківському КХП між фінансовим результатом до оподаткування від звичайної діяльності (Y) і двома факторними показниками ( $X_1$  і  $X_2$ ) також

існує слабкий прямий взаємозв'язок, а з виробництвом борошна із давальницької сировини ( $X_3$ ) взаємозв'язок відсутній. Для цього підприємства характерним є дуже слабкий взаємозв'язок між загальним обсягом виробництва борошна та його виробництвом із давальницької сировини ( $r=0,171$ ). Між загальним обсягом виробництва борошна ( $X_1$ ) і реалізацією промислової продукції ( $X_2$ ) зв'язок досить сильний ( $r=0,667$ ). Коефіцієнти парної кореляції показників і параметру часу ( $t$ ) підтверджують наявність нечітко вираженої тенденції до зменшення для  $X_1$ ,  $X_2$  та  $Y$ , а для  $X_3$  тенденція до зростання виражена достатньо чітко.

Таблиця 3.4

Коефіцієнти парної кореляції між показниками результативності діяльності борошномельних підприємств

	$t$	$X_1$	$X_2$	$X_3$	$Y$
Тернопільський КХП					
$t$	1				
$X_1$	0,605	1			
$X_2$	0,616	0,593	1		
$X_3$	0,448	0,929	0,295	1	
$Y$	0,197	0,307	0,393	0,230	1
Чортківський КХП					
$t$	1				
$X_1$	-0,094	1			
$X_2$	-0,118	0,667	1		
$X_3$	0,488	0,171	-0,171	1	
$Y$	-0,118	0,227	0,396	-0,040	1
ТзОВ „Віконт”					
$t$	1				
$X_1$	0,090	1			
$X_2$	0,747	0,605	1		
$X_3$	0,082	1,000	0,605	1	
$Y$	0,121	0,547	0,304	0,547	1

На відміну від інших підприємств, для ТзОВ „Віконт” характерним є середній взаємозв'язок ( $r=0,547$ ) між фінансовим результатом до оподаткування від звичайної діяльності ( $Y$ ) і обсягом виробництва борошна ( $X_1$ ), враховуючи те, що це виробництво здійснюється виключно з давальницької сировини, проте з реалізованою промисловою продукцією ( $X_2$ )

зв'язок слабкий. Слід зазначити, що на цьому підприємств існує помітний взаємозв'язок між факторними показниками  $X_1$  та  $X_2$ . Також підтверджується висновок про наявність чіткої тенденції зростання реалізованої промислової продукції ( $r=0,747$ ).

Регресійний аналіз взаємозв'язку між фінансовим результатом до оподаткування від звичайної діяльності ( $Y$ ) і факторними показниками (параметр часу  $t$ , виробництво борошна  $X_1$ , реалізована промислова продукція  $X_2$ ), виконаний за допомогою інструменту аналізу „Регресія” пакету „Аналіз даних” Microsoft Excel, дав можливість одержати лінійні рівняння регресії (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Основні результати регресійного аналізу зв'язків між фінансовим результатом та факторними показниками

	Рівняння регресії	Коефіцієнт детермінації ( $R^2$ )	Коефіцієнт множинної кореляції ( $R$ )	F-критерій
Тернопільський КХП	$Y = -44,422 - 0,556t + 0,010X_1 + 0,040X_2$	0,172	0,415	2,222
Чортківський КХП	$Y = 12,641 - 0,662t + 0,005X_1 + 0,014X_2$	0,164	0,405	2,097
ТзОВ „Віконт”	$Y = -20,621 - 0,194t + 0,039X_1 + 0,060X_2$	0,344	0,587	5,605

Перевірка одержаних рівнянь регресії за F-критерієм показала, що для Тернопільського КХП і Чортківського КХП одержане значення менше табличного (при рівні значимості  $\alpha = 0,001$   $F_{\text{табл}} = 5,39$ ), отже з імовірністю 99,9 % взаємозв'язок між показниками не можна вважати істотним. Для ТзОВ „Віконт” порівняння розрахункового значення F-критерію з табличним свідчить про наявність істотного взаємозв'язку між показниками ( $5,605 > 5,39$ ).

На основі параметрів рівняння регресії можна зробити висновки про те, що збільшення обсягу виробництва борошна на 1 т та реалізованої

промислової продукції на 1 тис. грн. призводить відповідно до зростання фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності на 0,039 тис. грн. і 0,060 тис. грн. відповідно. При цьому варіація результативного показника залежить від варіації факторних показників на 34,4 %.

Формування на основі аналізу показників основних результатів матриці значень (додаток X) за основними показниками дозволяє узагальнити отримані результати й здійснити їхній порівняльний аналіз. Так, із трьох підприємств, які слугували інформаційною базою дослідження, результатами із помітними тенденціями до зростання характеризується Тернопільський комбінат хлібопродуктів. Найбільш стабільним підприємством стосовно абсолютних показників виробництва, реалізації та фінансового результату можна вважати ТЗОВ „Віконт”. Основні показники, що відображають результативність Чортківського комбінату хлібопродуктів мають помітні тенденції до зменшення. Результати регресійного та кореляційного аналізу взаємозв'язків між фінансовим результатом, обсягами виробництва та реалізації продукції, параметрами часу взаємно підтверджують відсутність істотних зв'язків між названими показниками на Тернопільському та Чортківському комбінатах хлібопродуктів, що свідчить про наявність інших впливових факторів. Проте зв'язок між ними присутній у ТЗОВ „Віконт”.

Використання запропонованого підходу до аналізу динаміки показників результатів діяльності борошномельних підприємств дозволяє сформувати якісно новий тип аналітичної інформації для управління такими підприємства, який визначає тенденції зміни рівня визначених складових результативності. Таким чином, аналіз результатів діяльності борошномельних підприємств на основі дослідженого складу їхніх показників дозволяє одержати значно більший масив інформації, ніж при традиційних методах дослідження на основі лише показника фінансового результату. При цьому, напрямами використання отриманої інформації є прогнозування обсягів виробництва, реалізації продукції та фінансового

результату на короткострокову перспективу, формування стратегії з подолання негативних наслідків сезонності виробництва борошна тощо.

### **3.2. Багатофакторні індексні моделі в аналізі динаміки результатів діяльності**

Результати діяльності борошномельних підприємств формуються під впливом багатьох зовнішніх і внутрішніх факторів, до яких зокрема належить рівень ресурсного забезпечення. Для оцінювання впливу цих чинників на динаміку показників, які характеризують основні результати діяльності підприємств доцільно, на нашу думку, використовувати багатофакторний індексний аналіз.

Багатофакторний індексний аналіз – це метод, який базується на застосуванні матриць даних, які відображають основні параметри економічних явищ і процесів. Він дає можливість оцінювати тенденції їхнього розвитку та вплив істотних факторів, котрі визначають напрямок та швидкість змін показників. Методологічні засади факторного індексного аналізу достатньо повно і детально висвітлені у науковій та навчальній літературі [184; 50; 197; 4], але методика його використання визначається особливостями функціонування об'єкта дослідження та його предметом.

У контексті дисертаційного дослідження необхідною є розробка методичних підходів до використання багатофакторних індексних моделей в аналізі динаміки основних показників, які характеризують результати діяльності борошномельних підприємств. Основою такого аналізу слугують мультиплікативні моделі, в яких результативний показник (Y) розглядається як добуток відповідних факторних показників (X), тобто  $Y = X_1 \times X_2 \times \dots \times X_m$ . Розрізняють повні та неповні мультиплікативні моделі [184, 84]. В першому випадку результативний показник є абсолютним (кількісним), а в другому – відносним (якісним).

Побудова багатофакторних індексних моделей (БІМ), що ґрунтується на поданні результативного показника як добутку ряду факторних



показників, має відповідати певним принципам, які впливають з об'єктивних взаємозв'язків між показниками. Оскільки багатофакторний індексний аналіз використовують для кількісної оцінки впливу факторів на рівень та динаміку результативного показника за наявності функціональних причинно-наслідкових зв'язків, необхідно забезпечити, по-перше, логічне трактування сутності взаємозалежних явищ і процесів, по-друге – повноту відображення особливостей таких взаємозв'язків. При цьому послідовність факторних показників – співмножників – не може бути довільною, оскільки у будь-якому випадку добуток повинен мати певний зміст, тобто формувати відповідний самостійний показник, наприклад,  $Y_1 = X_1 \times X_2$ ;  $Y_2 = X_1 \times X_2 \times X_3$ ;  $Y_3 = X_1 \times X_2 \times X_3 \times X_4$  і т.д. Таким чином забезпечується різний ступінь деталізації моделі. При побудові динамічної багатофакторної індексної моделі необхідно мати значення факторних та результативного показників щонайменше за два періоди – базисний (0) та звітний (1). Та цієї умови виконуються мультиплікативні залежності [91, 38]:

$$Y_0 = X_{1_0} \times X_{2_0} \times X_{3_0} \times \dots \times X_{T_0}, \quad Y_1 = X_{1_1} \times X_{2_1} \times X_{3_1} \times \dots \times X_{T_1}. \quad (3.3)$$

У загальному вигляді багатофакторну індексну модель взаємозв'язку між динамікою результативного і факторних показників можна подати таким чином:

$$I_Y = I_{X_1} \times I_{X_2} \times \dots \times I_{X_r}, \quad (3.4)$$

де  $I_{X_1}, \dots, I_{X_r}$  – факторні індекси, які розраховуються для елімінування впливу всіх інших факторів, крім індексованого.

За умови побудови ланцюгових БІМ маємо:

$$\frac{Y_i}{Y_{i-1}} = \frac{X_{i1}}{X_{(i-1)1}} \times \frac{X_{i2}}{X_{(i-1)2}} \times \dots \times \frac{X_{im}}{X_{(i-1)m}}. \quad (3.5)$$

У випадку використання базисної моделі залежність набуває вигляду:

$$\frac{Y_i}{Y_0} = \frac{X_{i1}}{X_{01}} \times \frac{X_{i2}}{X_{02}} \times \dots \times \frac{X_{im}}{X_{0m}}. \quad (3.6)$$

Виходячи з наведених формул, отримуємо ланцюгову і базисну моделі залежності результативного показника від ряду факторів:

$$Y_i = Y_{i-1} \times I_{X_1}^1 \times I_{X_2}^1 \times \dots \times I_{X_m}^1; \quad Y_i = Y_0 \times I_{X_1}^b \times I_{X_2}^b \times \dots \times I_{X_m}^b, \quad (3.7)$$

де  $I_{X_1}^1, I_{X_2}^1, \dots, I_{X_m}^1$  – ланцюгові індекси факторних показників;  
 $I_{X_1}^b, I_{X_2}^b, \dots, I_{X_m}^b$  – базисні індекси факторних показників.

Вплив кожного фактора на зміну результативного показника в абсолютному вираженні ( $\Delta X_j$ ) можна визначити таким чином:

– на основі ланцюгової БІМ:

$$\begin{aligned} \Delta X_1^1 &= Y_{i-1} \times (I_{X_1}^1 - 1); \quad \Delta X_2^1 = Y_{i-1} \times I_{X_1}^1 \times (I_{X_2}^1 - 1); \\ \Delta X_m^1 &= Y_{i-1} \times I_{X_1}^1 \times I_{X_2}^1 \times \dots \times I_{X_{m-1}}^1 \times (I_{X_m}^1 - 1); \end{aligned} \quad (3.8)$$

– на основі базисної БІМ:

$$\begin{aligned} \Delta X_1^b &= Y_0 \times (I_{X_1}^b - 1); \quad \Delta X_2^b = Y_0 \times I_{X_1}^b \times (I_{X_2}^b - 1); \\ \Delta X_m^b &= Y_0 \times I_{X_1}^b \times I_{X_2}^b \times \dots \times I_{X_{m-1}}^b \times (I_{X_m}^b - 1). \end{aligned} \quad (3.9)$$

Відносний вплив факторів на динаміку результативного показника (у відсотках) можна розрахувати двома способами:

а) як питому вагу кожного факторного приросту в загальному абсолютному прирості результативного показника:

$$\text{– для ланцюгових БІМ – } d_{\Delta X_j} = \frac{\Delta X_j^1}{\Delta Y} \times 100; \quad (3.10)$$

$$\text{– для базисних БІМ – } d_{\Delta X_j} = \frac{\Delta X_j^b}{\Delta Y} \times 100; \quad (3.11)$$

б) як темп приросту результативного показника, зумовлений впливом факторів:

$$\text{– для ланцюгових БІМ – } T_{X_j}^1 = \frac{\Delta X_j^1}{Y_{i-1}} \times 100; \quad (3.12)$$

$$\text{– для базисних БІМ – } T_{X_j}^b = \frac{\Delta X_j^b}{Y_0} \times 100. \quad (3.13)$$

Вихідна інформація для побудови багатфакторних індексних моделей формується у вигляді матриці значень результативного і факторних показників за декілька періодів. Зокрема, для аналізу впливу ресурсного

забезпечення борошномельних підприємств (трудові ресурси, необоротні та оборотні активи) на результати їхньої діяльності (виробництво продукції у натуральному вираженні, дохід (виручка) від реалізації продукції, прибуток від операційної діяльності) використаємо систему абсолютних і відносних показників за 2007-2009 рр. (табл. Ц.1. додатка Ц).

Для оцінювання впливу факторів на динаміку виробництва продукції (борошна) в натуральному вираженні побудуємо такі повні багатофакторні моделі, використовуючи позначення показників, які наведено в табл. 3.6:

– для трудових ресурсів:

$$ВБ = \frac{ВБ}{ФОП} \times \frac{ФОП}{В} \times \frac{В}{К} \times К = вб \times оп \times вг \times К; \quad (3.14)$$

– для необоротних активів:

$$ВБ = \frac{ВБ}{ЗВ} \times \frac{ЗВ}{ПВ} \times \frac{ПВ}{НА} \times НА = во \times кп \times пв \times НА; \quad (3.15)$$

– для оборотних активів:

$$ВБ = \frac{ВБ}{ВЗ} \times \frac{ВЗ}{ОА} \times ОА = ва \times чз \times ОА. \quad (3.16)$$

Виходячи із запропонованих багатофакторних моделей, одержуємо відповідні ланцюгові індексні моделі динаміки виробництва продукції борошномельними підприємствами (в натуральному вираженні) :

$$I_{ВБ} = I_{вб} \times I_{оп} \times I_{вг} \times I_{К}; \quad I_{ВБ} = I_{во} \times I_{кп} \times I_{пв} \times I_{НА}; \quad I_{ВБ} = I_{ва} \times I_{чз} \times I_{ОА}. \quad (3.17)$$

Індекси результативного і факторних показників, розраховані як відношення значення показника у поточному та попередньому роках (табл. 3.6), свідчать про те, що їхня динаміка характеризується певними відмінностями.

Так, середньооблікова кількість штатних працівників, необоротні активи, виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці та коефіцієнт придатності основних засобів на досліджуваних підприємствах скорочуються, зростає оплата праці у розрахунку на одну відпрацьовану людино-годину та первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів, значення всіх інших факторів характеризуються коливаннями тенденцій динаміки як за роками, так і за підприємствами.

## Індекси факторних показників

	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТЗОВ „Віконт”	
	2008	2009	2008	2009	2008	2008
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	0,9724	0,9504	0,9635	1,0455	0,9583	0,8913
Оборотні активи, тис. грн.	1,1043	0,8941	1,0592	0,9664	1,1881	1,1880
Необоротні активи, тис. грн.	0,9758	0,8976	1,0844	0,8860	0,8803	0,8641
Виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці, т	0,9856	0,8838	0,7172	0,8497	1,0029	0,8451
Оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людину-годину, грн.	1,3290	1,2426	1,1654	0,9600	1,2616	1,2160
Відпрацьовано людину-годин у розрахунку на одного штатного працівника, год.	1,1013	0,9763	0,9705	0,9212	1,0119	1,0384
Виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів, т	1,4454	1,0428	0,7394	0,8894	1,3937	1,1008
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,9613	0,9671	1,0007	0,8889	0,8646	0,8645
Первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	1,0347	1,1257	0,9742	1,1216	1,1566	1,1567
Виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів, т	1,2704	1,1397	0,7379	0,8130	1,0327	0,8007
Частка виробничих запасів в оборотних активах	1,4134	1,2332	2,2306	1,5008	0,8480	0,9835

Згідно з формулою 3.8 визначимо ланцюгові абсолютні прирости виробництва борошна, зумовлені впливом:

– факторів трудових ресурсів (трудових факторів):

1) виробництва борошна на 1 грн. фонду оплати праці (вб):

$$\Delta \text{вб}_i = \text{ВБ}_{i-1} \times (I_{\text{вб}} - 1);$$

2) оплати праці у розрахунку на 1 відпрацьовану людину-годину (оп):

$$\Delta \text{оп}_i = \text{ВБ}_{i-1} \times I_{\text{вб}} \times (I_{\text{оп}} - 1);$$

3) відпрацьованих людину-годин у розрахунку на одного штатного працівника (вг):

$$\Delta \text{вг}_i = \text{ВБ}_{i-1} \times I_{\text{вб}} \times I_{\text{оп}} \times (I_{\text{вг}} - 1);$$

4) середньооблікової кількості штатних працівників ( $K$ ):

$$\Delta K_i = ВБ_{i-1} \times I_{вб} \times I_{оп} \times I_{вг} \times (I_K - 1);$$

– факторів необоротних активів:

1) виробництва борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (во):

$$\Delta во_i = ВБ_{i-1} \times (I_{во} - 1);$$

2) коефіцієнта придатності основних засобів (кп):

$$\Delta кп_i = ВБ_{i-1} \times I_{во} \times (I_{кп} - 1);$$

3) первісної вартості основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів (пв):

$$\Delta пв_i = ВБ_{i-1} \times I_{во} \times I_{кп} \times (I_{пв} - 1);$$

4) розміру необоротних активів (на):

$$\Delta на_i = ВБ_{i-1} \times I_{во} \times I_{кп} \times I_{пв} \times (I_{на} - 1);$$

– факторів оборотних активів:

1) виробництва борошна на 1 грн. виробничих запасів (ва):

$$\Delta ва_i = ВБ_{i-1} \times (I_{ва} - 1);$$

2) частки виробничих запасів в оборотних активах (чз):

$$\Delta чз_i = ВБ_{i-1} \times I_{ва} \times (I_{чз} - 1);$$

3) розміру оборотних активів (оа):

$$\Delta оа_i = ВБ_{i-1} \times I_{ва} \times I_{чз} \times (I_{оа} - 1).$$

Результати розрахунків наведені у табл. 3.7.

За вищенаведеними формулами можна зробити висновки, що на Тернопільському КХП значне зростання виробництва борошна у 2008 р. зумовлено позитивним впливом таких факторів: зростання оплати праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину; відпрацьовано людино-годин у розрахунку на одного штатного працівника.

## Абсолютні прирости виробництва борошна, зумовлені впливом факторів

	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТзОВ „Віконт”	
	2008	2009	2008	2009	2008	2008
Загальний приріст (зменшення) виробництва борошна у порівнянні з попереднім роком, т	9334	618	-5552	-4259	1660	-438
<b>у тому числі під впливом трудових факторів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці	-333,0	-3775	-7187,1	-2986,5	21,5	-1390,1
оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людину-годину	7513,4	6969,3	3014,6	-674,6	1918,9	1638,6
відпрацьовано людину-годин у розрахунку на одного штатного працівника	3075,7	-845,8	-627,0	-1276,5	109,9	354,6
середньооблікова кількість штатних працівників	-922,0	-1730,1	-752,462	678,5	-390,2	-1041,1
<b>у тому числі під впливом факторів необоротних активів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів	10317,9	1390,9	-6624,5	-2197,9	2880,0	905,0
коефіцієнт придатності основних засобів	-1294,7	-1114,2	12,8	-1963,2	-1380,1	-1338,5
первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	1116,9	4119,8	-485,8	1910,1	1380,1	1338,5
розмір необоротних активів	-806,1	-3778,6	1545,5	-2007,9	-1220,0	-1343,0
<b>у тому числі під впливом факторів оборотних активів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів	-2344,1	-2464,8	-17009,1	-9104,6	1592,8	-1668,3
частка виробничих запасів в оборотних активах	8607,5	7004,9	10346,5	5389,0	-1353,9	-120,4
розмір оборотних активів	3070,7	-3922,1	1110,6	-543,4	1421,0	1350,7

Крім того, також виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів; первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів; частка виробничих запасів в оборотних активах; розмір

оборотних активів. Проте у 2009 р. скоротився перелік таких факторів, а їхній позитивний вплив практично повністю був перекритий негативним впливом інших факторів. На Чортківському КХП помітне стійке зменшення виробництва борошна зумовлено тим, що переважна більшість факторів впливає негативно, а позитивна дія є значно менш вагомою.

На ТзОВ „Віконт” у 2008 р. ситуація була подібна до тієї, що склалася на Тернопільському КХП, проте у 2009 р. вона кардинально змінилася, оскільки переважав негативний сумарний вплив ряду факторів, що призвело до зменшення виробництва борошна.

Для оцінювання інтенсивності впливу факторів визначимо темпи приросту відповідно до формули 3.12 (табл. 3.8).

Результати розрахунків показують, що на Тернопільському КХП у 2008 р. відбулося зростання виробництва борошна на 40,3%, при цьому темпи приросту під впливом окремих факторів становили: оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людину-годину – 32,4%; виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів – 44,5%; частка виробничих запасів в оборотних активах – 37,2%. У 2009 р. на цьому підприємстві виробництво борошна збільшилося лише на 1,9%, проте, на відміну від попереднього року, помітний позитивний вплив здійснив фактор „первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів” (факторний темп приросту 12,7%).

На Чортківському КХП у 2008 р і 2009 р. темпи зменшення виробництва борошна практично ідентичні, при цьому найвищі значення від’ємних факторних темпів приросту припадають на: виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці (відповідно -28,3% і -15,0%); виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (відповідно -26,1% і -11,1%); виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів (відповідно -66,9% і -45,8%).

На ТзОВ „Віконт” у 2008 р. виробництво борошна зросло на 22,7%, при цьому найвищі факторні темпи приросту характерні для таких факторів:

## Темпи приросту виробництва борошна під впливом факторів

	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТзОВ „Віконт”	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Загальний темп приросту (зменшення) виробництва борошна у порівнянні з попереднім роком, %	40,29	1,90	-21,84	-21,44	22,69	-4,88
<b>у тому числі під впливом трудових факторів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці	-1,44	-11,62	-28,28	-15,03	0,29	-15,49
оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людину-годину	32,43	21,44	11,86	-3,40	26,23	18,26
відпрацьовано людину-годин у розрахунку на одного штатного працівника	13,28	-2,60	-2,47	-6,43	1,50	3,95
середньооблікова кількість штатних працівників	-3,98	-5,32	-2,96	3,42	-5,33	-11,60
<b>у тому числі під впливом факторів необоротних активів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів	44,54	4,28	-26,06	-11,06	39,37	10,08
коефіцієнт придатності основних засобів	-5,59	-3,43	0,05	-9,88	-18,87	-14,91
первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	4,82	12,68	-1,91	9,62	18,87	14,91
розмір необоротних активів	-3,48	-11,63	6,08	-10,11	-16,68	-14,96
<b>у тому числі під впливом факторів оборотних активів:</b>						
виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів	-10,12	-7,58	-66,92	-45,83	21,77	-18,59
частка виробничих запасів в оборотних активах	37,15	21,55	40,71	27,13	-18,51	-1,34
розмір оборотних активів	13,25	-12,07	4,37	-2,74	19,43	15,05

оплата праці у розрахунку на одну відпрацьовану людину-годину (26,2%); виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (39,4%); виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів (21,8%); розмір оборотних активів (19,4%). У 2009 р. на вказаному підприємстві виробництво



борошна зменшилося на 4,9%, що зумовлено від'ємними факторними темпами приросту: виробництва борошна на 1 грн. фонду оплати праці (-15,5%); середньооблікової кількості штатних працівників (-11,6%); коефіцієнту придатності основних засобів (-14,9%); розміру необоротних активів (-15,0%); виробництвом борошна на 1 грн. виробничих запасів (-18,6%).

Запропоновану вище методику доцільно використати для оцінювання впливу факторів на динаміку іншого результативного показника – доходу (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). При цьому в для розрахунку факторних відношень та індексів у формулах 3.14-3.17 достатньо замінити показник „виробництво борошна” (ВБ) показником „дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (Д).

Результати розрахунків загального та факторних абсолютних приростів доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на досліджуваних борошномельних підприємствах у 2008-2009 рр. (табл. 3.9) показують, що на Тернопільському КХП у 2008 р. збільшення доходу в основному зумовлено впливом таких факторів: оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину (5144,3 тис. грн.); дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (8157,5 тис. грн.); частка виробничих запасів в оборотних активах (5893,4 тис. грн.).

Проте на цьому підприємстві у 2009 р. спостерігалось зменшення доходу під негативним впливом ряду факторів, зокрема це дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. фонду оплати праці (-3918,2 тис. грн.), середньооблікова кількість штатних працівників (-1104,3 тис. грн.), розмір необоротних активів (-2411,8 тис. грн.), розмір оборотних активів (-2503,3 тис. грн.).

На Чортківському КХП значне скорочення доходу в 2008 р. переважно обумовлено впливом таких факторів: дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. фонду оплати праці (-28111,2 тис. грн.); дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (-27385,2

тис. грн.); доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів (-40785,1 тис. грн.).

Таблиця 3.9

Абсолютні прирости доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зумовлені впливом факторів

	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТзОВ „Віконт”	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Загальний приріст (зменшення) доходу (виручки) від реалізації продукції у порівнянні з попереднім роком, тис. грн.	7483,8	-1114,0	-26001,3	-5785,0	416,6	316,5
<b>у тому числі під впливом трудових факторів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. фонду оплати праці	864,9	-3918,2	-28111,2	-4166,6	53,4	59,3
оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину	5144,3	4448,3	3889,9	-858,0	425,3	442,6
відпрацьовано людино-годин у розрахунку на одного штатного працівника	2105,9	-539,9	-809,1	-1623,4	24,4	95,8
середньооблікова кількість штатних працівників	-631,3	-1104,3	-970,9	863,0	-86,5	-281,2
<b>у тому числі під впливом факторів необоротних активів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів	8157,5	-620,7	-27385,2	-3163,7	687,0	679,2
коефіцієнт придатності основних засобів	-886,5	-711,2	16,5	-2496,9	-305,9	-361,5
первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	764,8	2629,6	-626,9	2429,3	305,9	361,5
розмір необоротних активів	-552,0	-2411,8	1994,2	-2553,7	-270,4	-362,7
<b>у тому числі під впливом факторів оборотних активів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів	-512,0	-3081,7	-40785,1	-11947,7	401,7	-15,8
частка виробничих запасів в оборотних активах	5893,4	4471,0	13350,7	6853,8	-300,1	-32,5
розмір оборотних активів	2102,4	-2503,3	1433,1	-691,1	315,0	364,8

У 2009 р. на вказаному підприємстві зменшення доходу зумовили

декілька факторів, але найвагоміший негативний вплив здійснив дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів (-11947,7 тис. грн.).

На ТзОВ „Віконт” зростання доходу (виручки) від реалізації продукції як у 2008 р, так і в 2009 р сформувалося в основному під впливом оплати праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину, доходу (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів; первісної вартості основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів; розміру оборотних активів.

Результати оцінювання впливу факторів на динаміку доходу (виручки) від реалізації продукції у відносному вираженні (факторні темпи приросту), які визначалися на основі відповідних абсолютних приростів, свідчать про те, що на досліджуваних борошномельних підприємствах напрямок та швидкість зміни результативного показника суттєво різні (табл. 3.10). Так, на Тернопільському КХП інтенсивне зростання доходу (на 50,7%) у 2008 р. змінилося помірним скороченням у 2009 р. (на 5,0%), на Чортківському КХП у 2008 р. спостерігалось різке скорочення цього показника (на 50,4%), у наступному році ця тенденція зберігалась, проте темп скорочення був значно менший (22,6%), на ТзОВ „Віконт” у 2008 р. дохід (виручка) від реалізації продукції зріс на 26,5%, а в 2009 р. темп приросту зменшився до 15,9%.

Аналіз факторних темпів приросту показує, що на Тернопільському КХП у 2008 р. інтенсивне зростання доходу (виручки) від реалізації продукції у порівнянні з попереднім роком зумовлено впливом таких чинників: оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину (34,8%); дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів (55,2%); частка виробничих запасів в оборотних активах (39,9%).

У 2009 р. інтенсивність впливу першого і третього факторів значно зменшилася (до 20%), а другий фактор взагалі зумовив зменшення доходу на 2,8%, натомість продемонстрував підвищення інтенсивності позитивного

впливу фактор „первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів” (з 5,2% до 11,8%).

Таблиця 3.10

Темпи приросту доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зумовлені впливом факторів

	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТЗОВ „Віконт”	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Загальний темп приросту (зменшення) доходу (виручки) від реалізації продукції у порівнянні з попереднім роком, %	50,67	-5,01	-50,36	-22,57	26,49	15,91
<b>у тому числі під впливом трудових факторів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. фонду оплати праці	5,86	-17,61	-54,44	-16,25	3,40	2,98
оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину	34,83	19,99	7,53	-3,35	27,04	22,25
відпрацьовано людино-годин у розрахунку на одного штатного працівника	14,26	-2,43	-1,57	-6,33	1,55	4,81
середньооблікова кількість штатних працівників	-4,27	-4,96	-1,88	3,37	-5,50	-14,14
<b>у тому числі під впливом факторів необоротних активів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів	55,23	-2,79	-53,04	-12,34	43,68	34,14
коефіцієнт придатності основних засобів	-6,00	-3,20	0,03	-9,74	-19,45	-18,17
первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	5,18	11,82	-1,21	9,48	19,45	18,17
розмір необоротних активів	-3,74	-10,84	3,86	-9,96	-17,19	-18,23
<b>у тому числі під впливом факторів оборотних активів:</b>						
доход (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів	-3,47	-13,85	-78,99	-46,61	25,54	-0,79
частка виробничих запасів в оборотних активах	39,90	20,09	25,86	26,74	-19,08	-1,64
розмір оборотних активів	14,24	-11,25	2,78	-2,70	20,03	18,34

Слід також зауважити, що негативний вплив окремих факторів помітно посилюється, або позитивний вплив перетворюється в негативний. На

Чортківському КХП значні темпи скорочення доходу (виручки) від реалізації продукції в 2008-2009 рр. зумовлені високими від'ємними темпами приросту під впливом таких факторів: дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. фонду оплати праці; дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів; дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів. Проте необхідно зазначити, що інтенсивність впливу названих факторів у 2009 р. значно зменшилася. Достатньо високі темпи приросту доходу на ТзОВ „Віконт” пояснюються тим, що більшість факторів позитивно впливають на результати фінансово-господарської діяльності. Найвищу інтенсивність впливу демонструють такі фактори: оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людино-годину; дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. залишкової вартості основних засобів; первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів; розмір оборотних активів. Проте дохід (виручка) від реалізації продукції на 1 грн. виробничих запасів у 2008 р. зумовив темп приросту 25,5%, а в 2009 р. скорочення становило 0,8%.

Для оцінювання впливу факторів на динаміку прибутку від операційної діяльності (ПР) борошномельних підприємств побудуємо таку чотирьохфакторну модель:

$$\text{ПР} = \frac{\text{ПР}}{\text{ВП}} \times \frac{\text{ВП}}{\text{Д}} \times \frac{\text{Д}}{\text{СВ}} \times \text{СВ} = \text{пр} \times \text{вп} \times \text{д} \times \text{СВ}, \quad (3.18)$$

де ВП – валовий прибуток;

Д – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СВ – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

пр – частка прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку;

вп – валовий прибуток у розрахунку на 1 грн. доходу;

д – дохід на 1 грн. собівартості реалізованої продукції.

Відповідно багатофакторна повна індексна модель динаміки прибутку від операційної діяльності набуває такого вигляду:

$$I_{\text{ПР}} = I_{\text{пр}} \times I_{\text{вп}} \times I_{\text{д}} \times I_{\text{СВ}}, \quad (3.19)$$

де  $I_{\text{ПР}}$  – індекс прибутку від операційної діяльності;

$I_{\text{пр}}$  – індекс частки прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку;

$I_{\text{вп}}$  – індекс валового прибутку в розрахунку на 1 грн. доходу;

$I_{\text{д}}$  – індекс доходу на 1 грн. собівартості реалізованої продукції;

$I_{\text{СВ}}$  – індекс собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

За даними табл. Ц.1 додатка Ц обчислимо значення відносних факторних показників та їх індексів по Тернопільському КХП і Чортківському КХП (табл. 3.11), оскільки ТЗОВ „Віконт” подає фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, в якому не відображаються усі показники, необхідні для побудови запропонованої моделі.

Виходячи з чотирьохфакторної індексної моделі (3.19), можна обчислити абсолютні та відносні факторні прирости прибутку від операційної діяльності за формулами:

абсолютні

відносні (%)

$$\Delta \text{пр}_i = \text{ПР}_{i-1} \times (I_{\text{пр}} - 1);$$

$$T_{\text{пр}} = \frac{\Delta \text{пр}_i}{\text{ПР}_{i-1}} \times 100;$$

$$\Delta \text{вп}_i = \text{ПР}_{i-1} \times I_{\text{пр}} \times (I_{\text{вп}} - 1);$$

$$T_{\text{вп}} = \frac{\Delta \text{вп}_i}{\text{ПР}_{i-1}} \times 100;$$

$$\Delta \text{д}_i = \text{ПР}_{i-1} \times I_{\text{пр}} \times I_{\text{вп}} \times (I_{\text{д}} - 1);$$

$$T_{\text{д}} = \frac{\Delta \text{д}_i}{\text{ПР}_{i-1}} \times 100;$$

$$\Delta \text{СВ}_i = \text{ПР}_{i-1} \times I_{\text{пр}} \times I_{\text{вп}} \times I_{\text{д}} \times (I_{\text{СВ}} - 1);$$

$$T_{\text{СВ}} = \frac{\Delta \text{СВ}_i}{\text{ПР}_{i-1}} \times 100$$

Значення факторних показників та їх індексів по борошномельних підприємствах у 2007-2009 рр.

	Позначення	Тернопільський КХП			Чортківський КХП		
		2007	2008	2009	2007	2008	2009
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн..	ПР	24,3	314,0	264,0	354,6	278,0	12,0
Факторні показники							
Частка прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку	пр	0,0249	0,1926	0,1583	0,2126	0,1602	0,0063
Валовий прибуток у розрахунку на 1 грн. доходу	вп	0,066	0,073	0,079	0,032	0,068	0,097
Доход на 1 грн. собівартості реалізованої продукції	д	1,30	1,32	1,33	1,25	1,31	1,36
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	СВ	11330,3	16914,0	15948,0	41360,9	19626,0	14624,0
Індекси показників							
Прибутку від операційної діяльності	І <sub>ПР</sub>	х	12,9218	0,8408	х	0,7840	0,0432
Частки прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку	І <sub>пр</sub>	х	7,7483	0,8216	х	0,7536	0,0391
Валового прибутку в розрахунку на 1 грн. доходу	І <sub>вп</sub>	х	1,1068	1,0772	х	2,0957	1,4262
Доходу на 1 грн. собівартості реалізованої продукції	І <sub>д</sub>	х	1,0093	1,0075	х	1,0462	1,0392
Собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	І <sub>СВ</sub>	х	1,4928	0,9429	х	0,4745	0,7451

Аналіз результатів розрахунків за наведеними формулами (табл. 3.12) дозволяє зробити висновок про те, що в 2009 р. відбулося значне зменшення прибутку від операційної діяльності на обох підприємствах, зумовлене впливом двох факторів – частки прибутку від операційної діяльності у

валовому прибутку та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 3.12

Абсолютні та відносні факторні прирости прибутку від операційної діяльності по борошномельних підприємствах

	Позначення	Тернопільський КХП		Чортківський КХП	
		2008	2009	2008	2009
Загальний приріст (зменшення) прибутку від операційної діяльності у порівнянні з попереднім роком, тис. грн.	$\Delta ПР_i$	289,7	-50,0	-76,6	-266,0
Факторні абсолютні прирости під впливом					
Частки прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку	$\Delta пр_i$	163,98	-56,01	-87,38	-267,13
Валового прибутку в розрахунку на 1 грн. доходу	$\Delta вп_i$	20,12	19,93	292,78	4,63
Доходу на 1 грн. собівартості реалізованої продукції	$\Delta д_i$	1,94	2,08	25,88	0,61
Собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	$\Delta СВ_i$	103,66	-15,99	-307,87	-4,10
Темп приросту (зменшення) прибутку від операційної діяльності у порівнянні з попереднім роком, %	$T_{ПР}$	1192,2	-15,9	-21,6	-95,7
Відносні факторні прирости під впливом					
Частки прибутку від операційної діяльності у валовому прибутку	$T_{пр}$	674,8	-17,8	-24,6	-96,1
Валового прибутку в розрахунку на 1 грн. доходу	$T_{вп}$	82,8	6,3	82,6	1,7
Доходу на 1 грн. собівартості реалізованої продукції	$T_{д}$	8,0	0,7	7,3	0,2
Собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	$T_{СВ}$	426,6	-5,1	-86,8	-1,5



Відмінності полягають у тому, що на Тернопільському КХП у 2008 р. названі фактори зумовили значне зростання прибутку від операційної діяльності, а на Чортківському КХП інтенсивність негативного впливу першого фактору значно зросла (з 24,6% у 2008 р. до 96,1% у 2009 р.), а другого – скоротилася (відповідно з 86,8% до 1,5%). На обох підприємствах у 2009 р. суттєво зменшилася інтенсивність позитивної дії фактору „валовий прибуток у розрахунку на 1 грн. доходу”.

Викладені вище методичні підходи до оцінювання впливу факторів на рівень і динаміку показників, які характеризують результати фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств, на основі використання апарату багатофакторного індексного аналізу передбачають реалізацію таких етапів:

- вибір результативного показника і факторів, що зумовлюють його рівень і динаміку;
- формування матриці вихідних показників та розрахунків на їхній основі похідних показників, індексів;
- логічне обґрунтування послідовності включення факторних показників та їхніх індексів у моделі;
- обчислення на основі одержаних багатофакторних індексних моделей абсолютних і відносних факторних приростів результативного показника;
- аналіз та економічна інтерпретація результатів розрахунків, формулювання висновків і пропозицій.

Слід зазначити, що розроблені багатофакторні індексні моделі можна модифікувати з метою оцінювання впливу різних переліків факторів на динаміку показників, які характеризують результативність та ефективність фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств.

### **3.3. Аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств**

Дослідження ефективності діяльності завжди посідало важливе місце серед актуальних проблем вітчизняної й зарубіжної економічної науки. Зацікавленість нею виникає на різних рівнях управління економікою – від власників приватного підприємства до керівників держави.

Оскільки ефектом є результат, наслідок зміни стану об'єкта, зумовленої дією зовнішнього або внутрішнього факторів, то варто лише додати, що на відміну від терміну „результат”, „ефект” є дельтою, приростом деякої змінної або різницею її попереднього та наступного значень. Значення дельти може набувати різних значень: бути додатнім, від'ємним або дорівнювати нулю. На нашу думку, при розрахунку ефективності за загальноприйнятою методикою у чисельнику рентабельності потрібно враховувати не ефект, а абсолютний результат діяльності.

Фактично визначення ефективності діяльності підприємства полягає в оцінці його результатів: обсягів виготовленої продукції в натуральному чи вартісному (за оптовими цінами або за собівартістю) виразі; прибуток тощо. Проте тільки величина цих результатів не дає змоги робити висновки про ступінь ефективності роботи підприємства, оскільки невідомо, якою ціною вони отримані. Тому потрібно також враховувати витрати, які дали змогу їх отримати.

Загальна методологія визначення ефективності може бути відображена співвідношенням, за яким рівень ефективності дорівнює частці певного результату і ресурсів. В основному, питання стосовно того, що вважати результатами виробництва, а що – витратами, які зумовили появу цих результатів, є дискусійним. Найбільш обґрунтованими є такі підходи: ресурсний, коли економічний результат співставляється з вартістю виробничих ресурсів, які застосовуються під час виробництва; витратний, коли економічний результат співвідноситься з поточними виробничими витратами, які безпосередньо пов'язані з його досягненням; ресурсно-

витратний, що, як це видно з самої назви, являє собою певний компроміс між двома попередніми [135, 19].

Стосовно визначення чисельника формули ефективності – тут також можна виділити три підходи: за результат береться валова вартість створеного за певний період продукту (наприклад, виготовлена або реалізована продукція); за результат береться прибуток – це досить поширений підхід і при його застосуванні утворюється ціла множина показників рентабельності, коли прибуток зіставляється з собівартістю виробництва, вартістю основних чи оборотних засобів підприємства чи його капіталом тощо; за результат береться сума прибутку та амортизації.

У системі показників ефективності виробництва виділяють такі групи: ефективності використання основних засобів; ефективності використання оборотних засобів; ефективності використання праці (трудових ресурсів); ефективності окремих видів діяльності; узагальнюючі показники ефективності діяльності підприємства. Показники ефективності таким чином взаємопов'язані між собою, що відображають об'єктивні зв'язки між сторонами виробничих, фінансових та інших процесів на підприємстві. Так, наприклад, рентабельність активів визначається рентабельністю продажів та оборотністю активів; на рівень рентабельності власного капіталу впливають фактори, які знаходяться у сфері управління виробничо-господарською діяльністю підприємства (оборотність активів та рентабельність продажів) й у сфері фінансової діяльності (залежність підприємства від джерел фінансування – співвідношення активів і власного капіталу) тощо (рис. 3.8).

Використання моделей, які відображають такі взаємозв'язки дозволяє суттєво підвищити рівень прийняття управлінських рішень на підприємстві. Зокрема, для кількісної оцінки взаємодії показників рентабельності й впливу на них інших факторів пропонуємо використовувати індексний метод аналізу.

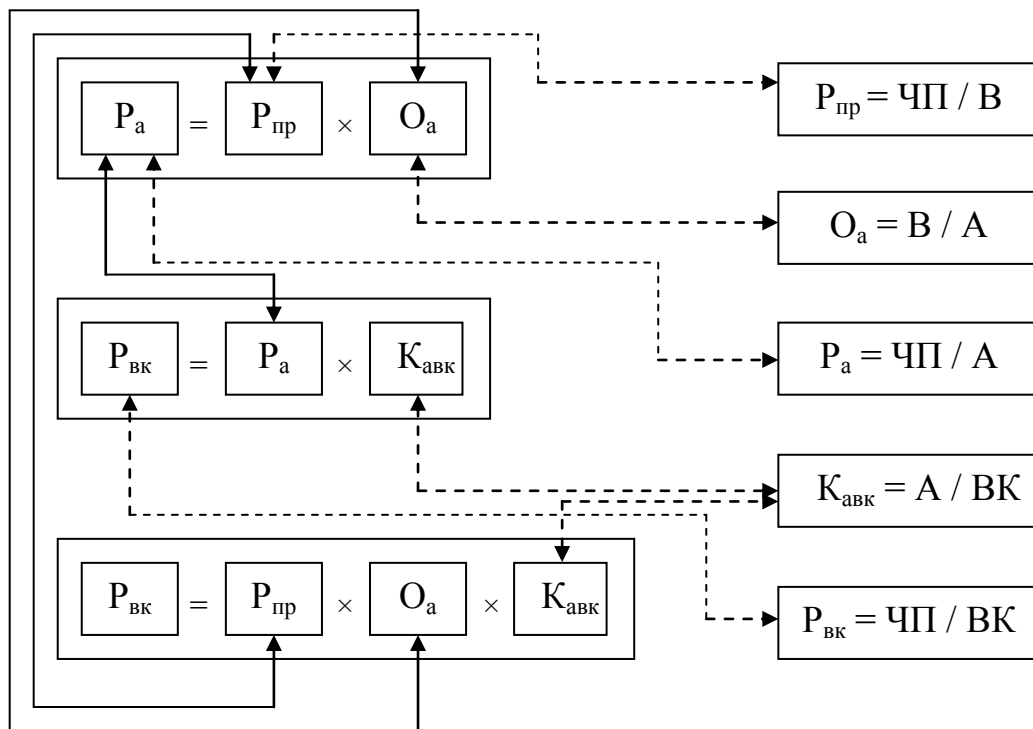


Рис. 3.8. Взаємозв'язок показників рентабельності

Метод індексного аналізу показників ефективності передбачає розкладання початкових формул розрахунку за кількісними та якісними характеристиками інтенсифікації виробництва і підвищення ефективності діяльності підприємства. Для аналізу ефективності діяльності борошномельних підприємств доцільно використовувати такі мультиплікативні моделі, як двофакторну модель рентабельності активів та трьохфакторну – рентабельності власного капіталу, більш відомі під назвою моделі Дюпона, тому як розробки в області факторного аналізу, котрі ведуться з початку ХХ ст. (до них належить модель Дюпона), мають велике значення для розширення можливостей використання аналітичних коефіцієнтів для внутрішнього аналізу й управління на підприємстві. Крім того, в основу розрахунку названих показників покладена величина чистого прибутку, яка є важливим критерієм діяльності підприємства саме для власників, адже для них визначальним є кінцевий фінансовий результат, котрий можна отримати у вигляді дивідендів або реінвестувати з метою розширення масштабів діяльності і посилення своїх ринкових позицій. Проте, погоджуючись із загальноприйнятою думкою, – показники

рентабельності більш повно, ніж прибуток характеризують кінцеві результати господарювання, тому як їхня величина відображає співвідношення ефекту і вкладеного капіталу чи використаних ресурсів.

В двофакторній моделі Дюпон вперше декілька показників були ув'язані між собою та наведені у вигляді трикутної структури, у вершині якої знаходиться рентабельність активів як основний показник, що характеризує віддачу від засобів, вкладених у діяльність підприємства, а в основі два факторних показники – рентабельність продажів та оборотність активів (рис. 3.9).

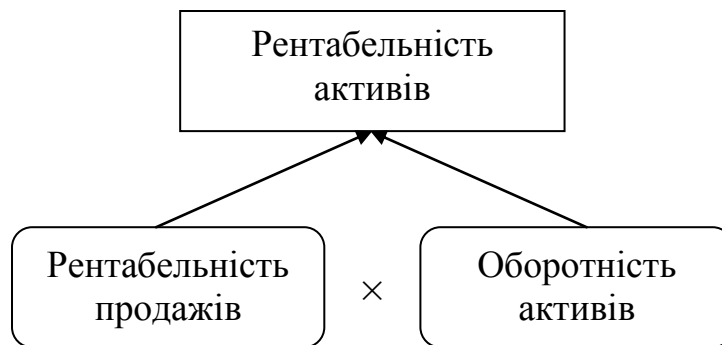


Рис. 3.9. Схема двофакторної моделі рентабельності активів

В основу моделі покладена детермінована залежність між показниками:

$$P_a = P_{пр} \times O_a = \frac{ЧП}{A} = \frac{ЧП}{B} \times \frac{B}{A}, \quad (3.20)$$

де  $P_a$  – рентабельність активів;

$P_{пр}$  – рентабельність продажів;

$O_a$  – оборотність активів;

ЧП – чистий прибуток;

A – сума активів підприємства;

B – виручка від реалізації продукції.

В подальшому двофакторна модель була реформована у модифіковану, представлену у вигляді деревовидної структури, у вершині якої знаходиться показник рентабельності власного капіталу, а в основі – фактори, що характеризують виробничу та фінансову діяльність

підприємства. Основна відмінність цих моделей полягає у більш деталізованому виділенні факторів й зміні пріоритетів відносно результативного показника (рис. 3.10).

Математичне представлення модифікованої моделі Дюпона має вигляд:

$$P_{\text{вк}} = P_{\text{пр}} \times O_{\text{а}} \times K_{\text{авк}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ВК}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{В}} \times \frac{\text{В}}{\text{А}} \times \frac{\text{А}}{\text{ВК}}, \quad (3.21)$$

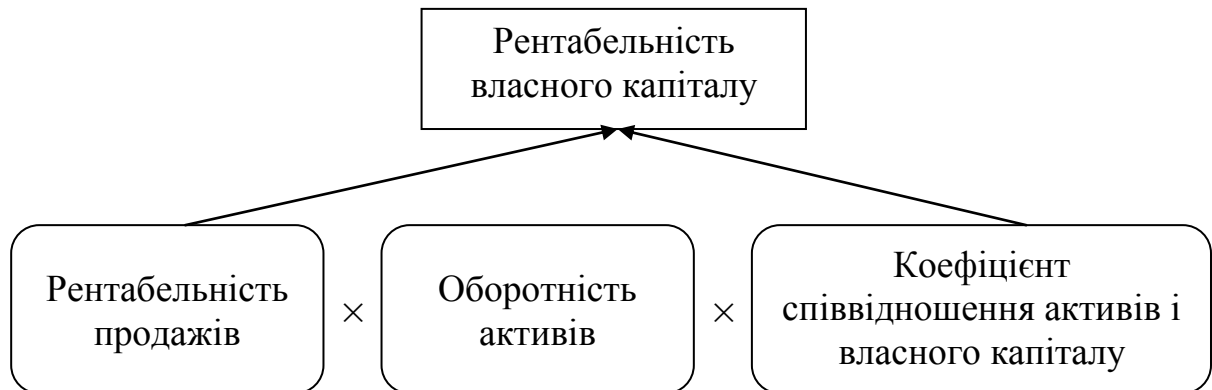


Рис. 3.10. Схема трьохфакторної моделі рентабельності власного капіталу

де  $P_{\text{вк}}$  – рентабельність власного капіталу;

$K_{\text{авк}}$  – коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу;

ВК – сума власного капіталу підприємства.

Із представленої мультиплікативної моделі видно, що рентабельність власного капіталу залежить від трьох факторів: рентабельності продажів, оборотності активів та коефіцієнта співвідношення активів і власного капіталу. Значення виділених факторів є в тому, що вони уособлюють всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства (статичу, динаміку й бухгалтерську звітність): перший фактор узагальнює ф. № 2 „Звіт про фінансові результати”, другий – актив ф. № 1 „Баланс”, третій – пасив ф. № 1 „Баланс”. Отож, прибуток з власного капіталу залежить від прибутку на одиницю реалізованої продукції, ефективності використання всіх активів підприємства та частки їх власного фінансування. Для кожного випадку формула дозволяє визначити фактор, який здійснює найбільший вплив на величину прибутку, отриманого на одиницю власного капіталу.

Показники, які входять до мультиплікативних факторних моделей рентабельності належать до різних груп показників ефективності. Так оборотність та рентабельність активів належать до групи показників ефективності використання основних та оборотних фондів підприємства. Оборотність активів визначається за формулою:

$$O_a = \frac{B}{(A_n + A_k)/2}, \quad (3.22)$$

де  $A_n$  і  $A_k$  – величина активів на початок та кінець звітного періоду (ф. № 1 „Баланс” р. 280 (гр. 3) і р. 280 (гр. 4).

Виручка від реалізації продукції наводиться у р. 035 ф. № 2 „Звіт про фінансові результати” й відображає дохід від реалізації продукції за вирахуванням ПДВ.

Показник оборотності активів можна інтерпретувати у двох значеннях. Відповідно до першого з них, оборотність активів відображає скільки разів на період обертається капітал, вкладений у активи підприємства, таким чином оцінюється інтенсивність використання всіх активів незалежно від джерел їх утворення. Інше значення передбачає те, що показник оборотності активів показує скільки гривень виручки підприємство отримує з гривні, вкладеної в активи. Зростання цього показника свідчить про підвищення ефективності використання активів підприємства.

Рентабельність активів – це показник ефективності операційної діяльності підприємства. Він є основним виробничим показником ефективності використання вкладеного капіталу і показує величину чистого прибутку або збитку (у коп.) на одну гривню активів підприємства. Рентабельність активів визначається за формулою:

$$P_a = \frac{\text{ЧП}}{(A_n + A_k)/2} \times 100\% \quad (3.23)$$

Чистий прибуток підприємства визначається як різниця між сумою всіх доходів підприємства і сумою його витрат та податку на прибуток й наводиться у р. 220 (225) ф. № 2 „Звіт про фінансові результати”.

Рентабельність продажів, коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу та рентабельність власного капіталу належать до узагальнюючих показників ефективності діяльності підприємства.

Рентабельність продажів розраховується за формулою:

$$P_{\text{пр}} = \frac{\text{ЧП}}{B} \times 100 \% \quad (3.24)$$

Цей показник показує, яку суму чистого прибутку отримує підприємство з гривні реалізованої продукції. Тобто, скільки засобів залишається у підприємства після покриття собівартості продукції, адміністративних, збутових й інших витрат, сплати податку на прибуток тощо. Показник рентабельності продажів характеризує важливий аспект діяльності підприємства – реалізацію продукції.

Коефіцієнт співвідношення активів і власних коштів (3.25) є відношенням середньої суми всіх активів та середньої суми власного капіталу.

$$K_{\text{авк}} = \frac{(A_{\text{п}} + A_{\text{к}})/2}{(BK_{\text{п}} + BK_{\text{к}})/2}, \quad (3.25)$$

де  $BK_{\text{п}}$  і  $BK_{\text{к}}$  – величина власного капіталу підприємства на початок та кінець періоду (ф. № 1 „Баланс” р. 380 (гр. 3) і р. 380 (гр. 4)).

Цей коефіцієнт показує, яка частина активів фінансується за рахунок власного капіталу, а яка за рахунок позичених коштів.

Рентабельність власного капіталу розраховується за формулою:

$$P_{\text{вк}} = \frac{\text{ЧП}}{(BK_{\text{п}} + BK_{\text{к}})/2} \times 100 \% \quad (3.26)$$

У практиці аналізу використовують багато показників ефективності роботи підприємства. Показник рентабельності власного капіталу вибраний тому, що є найбільш важливим для власників підприємства, адже характеризує прибуток, який вони отримують з гривні вкладених засобів.

Застосування моделей Дюпон в аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств дозволить визначити



рівень дохідності активів та власного капіталу підприємств, встановити вплив визначальних факторів на динаміку цих показників. Тобто, використання моделі Дюпон дає можливість виявити фактори, що визначають ефективність функціонування борошномельних підприємств, оцінити ступінь їхнього впливу та тенденції зміни і значимості.

Методика факторного аналізу ефективності фінансово-господарської наведена на прикладі показників фінансової звітності трьох борошномельних підприємств Тернопільської області (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Вихідні дані та розрахункові показники аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств

Показники	2007	2008	2009
Тернопільський комбінат хлібопродуктів			
Чистий прибуток, тис. грн.	14,7	146	170
Виручка від реалізації, тис. грн.	12307,7	18544	17616
Активи, тис. грн.	10388,5	10457,5	9377
Власний капітал, тис. грн.	8666,2	8705,5	8902
Оборотність активів	1,1847	1,7733	1,8786
Коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу	1,1987	1,2013	1,0534
Рентабельність активів, %	0,14	1,40	1,81
Рентабельність продажів, %	0,12	0,79	0,97
Рентабельність власного капіталу, %	0,17	1,68	1,91
Чортківський комбінат хлібопродуктів			
Чистий прибуток, тис. грн.	399,4	172	48
Виручка від реалізації, тис. грн.	43028,6	21361	16540
Активи, тис. грн.	9203,2	9415	8806
Власний капітал, тис. грн.	8194,65	8438	8531,5
Оборотність активів	4,6754	2,2688	1,8783
Коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу	1,1231	1,1158	1,0322
Рентабельність активів, %	4,34	1,83	0,55
Рентабельність продажів, %	0,93	0,81	0,29
Рентабельність власного капіталу, %	4,87	2,04	0,56
ТзОВ „Віконт”			
Чистий прибуток, тис. грн.	13,6	12,2	11,4
Виручка від реалізації, тис. грн.	1310,6	1657,8	1921,5
Активи, тис. грн.	508,2	503,55	506,6
Власний капітал, тис. грн.	490	471,2	451,3
Оборотність активів	2,5789	3,2922	3,7929

Коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу	1,0371	1,0687	1,1225
Рентабельність активів, %	2,68	2,42	2,25
Рентабельність продажів, %	1,04	0,74	0,59
Рентабельність власного капіталу, %	2,78	2,59	2,53

Із наведених даних бачимо, що незважаючи на загальний низький рівень ефективності використання майна, все ж таки показники рентабельності активів протягом 2007-2009 рр. на Тернопільському комбінаті хлібопродуктів мають тенденцію до зростання, чого не можна сказати стосовно інших двох підприємств – Чортківського комбінату хлібопродуктів та ТзОВ „Віконт”, адже тенденції до зниження рентабельності активів присутні на обох (рис. 3.11).

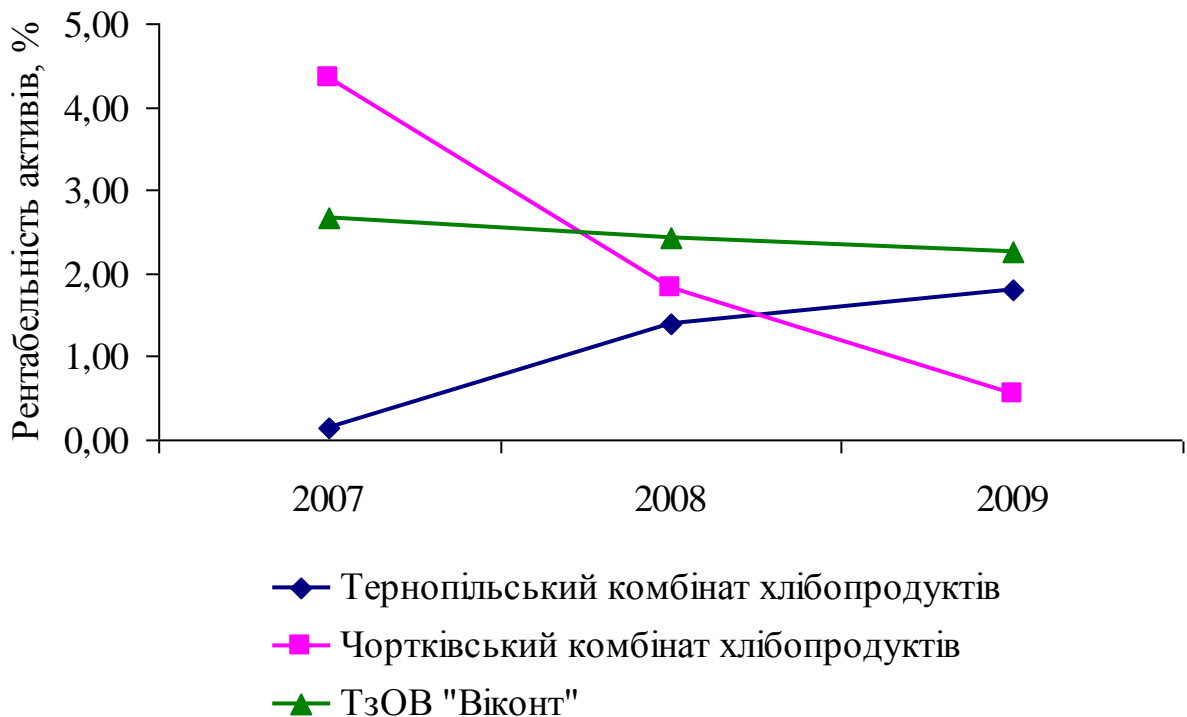


Рис. 3.11. Динаміка рентабельності активів протягом 2007-2009 р.

Будучи найважливішим показником ефективності діяльності, показник рентабельності активів поєднує весь набір елементів, що описують різні сторони роботи борошномельного підприємства. Аналізуючи внутрішні взаємозв'язки за моделлю Дюпона, можна виділити елементи, які чинять найбільший позитивний та негативний впливи, і зосередити увагу на них.

Так, на рентабельність активів впливають два фактори: рентабельність

продажів та оборотність активів. Обидва фактори впливають на інтегральний показник прямопропорційно, тобто підвищення рівня прибутковості реалізації продукції чи ефективності використання майна підприємства зумовить підвищення рентабельності активів. Візуалізація динаміки рентабельності активів за допомогою графіку чи діаграми не дає змоги кількісно оцінити вплив кожного фактора (рис. 3.12).

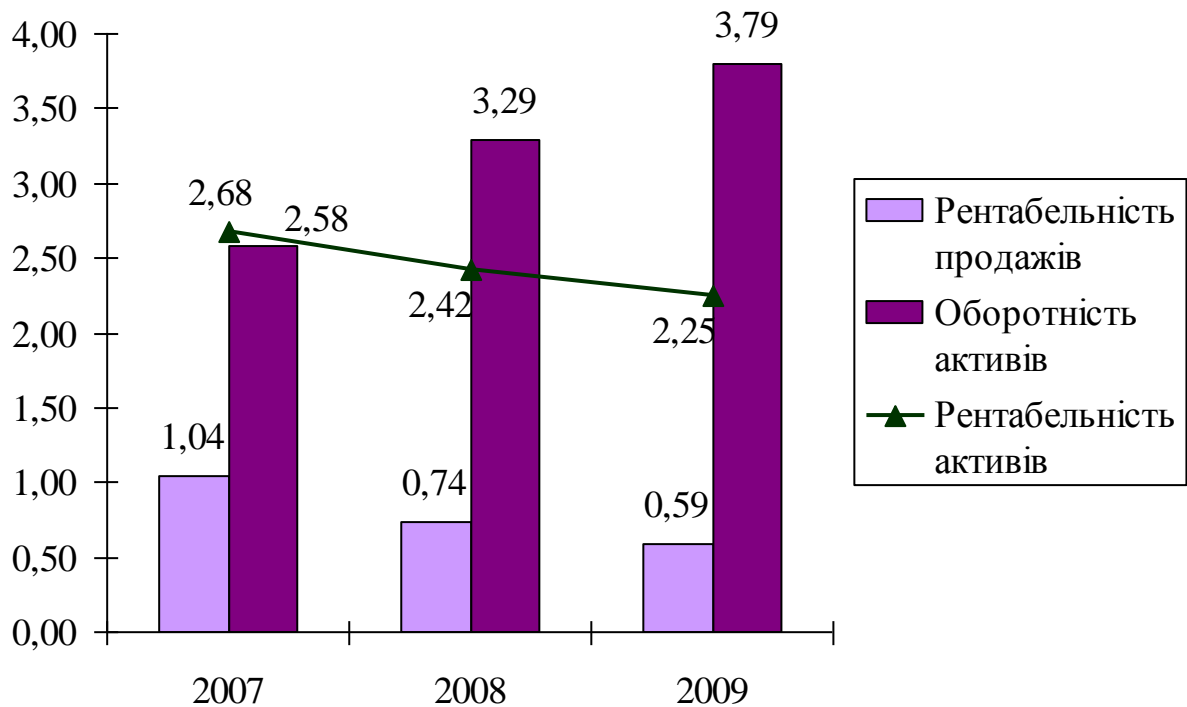


Рис. 3.12. Динаміка рентабельності активів ТзОВ „Віконт” протягом 2007-2009 рр.

Наприклад, відповідно до рис. 3.12 протягом 2007-2009 рр. рентабельність продажів ТзОВ „Віконт” зменшилась на 0,45 в.п., а оборотність активів зросла на 1,21 в.п., що зумовило загальну негативну зміну рентабельності активів на 0,43 в.п.

Застосування методики індексного аналізу для кількісної оцінки впливу факторів на зміну рентабельності активів дає змогу отримати інформацію іншого типу (табл. 3.14). Вплив кожного фактора на рентабельність активів визначається шляхом розрахунку їхніх часток у загальній величині зміни показника відносно попереднього періоду, яка може бути додатною і від’ємною.

Так, падіння рівня рентабельності продажів ТзОВ „Віконт” у 2008 році проти 2007 на 0,30 в.п. (рис. 3.12) зумовило зниження рентабельності активів майже на 30 %, в той час як підвищення оборотності активів за той самий період на 0,71 в.п. – підвищення показника рентабельності активів всього на 20 %.

Таблиця 3.14

## Вплив факторів на рентабельність активів

Рік	Зміна рівня рентабельності активів відносно попереднього року		Кількісний вплив факторів на зміну рівня рентабельності активів			
			Рентабельність продажів		Оборотність активів	
	в.п.	%	в.п.	%	в.п.	%
Тернопільський комбінат хлібопродуктів						
2008	1,25	886,64	0,79	559,19	0,46	327,45
2009	0,42	29,86	0,32	22,57	0,10	7,28
Чортківський комбінат хлібопродуктів						
2008	-2,51	-57,90	-0,58	-13,25	-1,94	-44,65
2009	-1,28	-70,16	-1,17	-63,96	-0,11	-6,20
ТзОВ „Віконт”						
2008	-0,25	-9,47	-0,78	-29,08	0,52	19,62
2009	-0,17	-7,12	-0,47	-19,38	0,30	12,26

Така тенденція збереглася і у 2009 році – подальше падіння рівня рентабельності продажів ще на 0,15 в.п. призвело до зменшення рентабельності активів на 19,38 % проти її показника у 2008 р., а підвищення оборотності активів на 0,50 в.п. – до збільшення рентабельності активів на 12,26 %.

Таким чином, висновком є те, що на досліджуваних підприємствах найбільший вплив на рентабельність активів має рентабельність продажів, що в одних випадках зумовлює зростання першої, а в інших – її зниження (додаток Ч).

Оскільки значення показника рентабельності продажів для різних галузей, масштабів виробництва і рівня технологій можуть сильно розрізнятися, тому більш показовим буде динаміка його змін.

На Чортківському комбінаті хлібопродуктів та ТзОВ „Віконт”

спостерігаємо поступове зниження показника рентабельності продажів, на відміну від Тернопільського комбінату хлібопродуктів, на якому цей показник протягом 2007-2009 рр. зростає.

Причиною зниження рентабельності продажів ТзОВ „Віконт” може бути ріст витрат на виробництво і реалізацію продукції, адже за умови зростаючої виручки, майже незмінної вартості активів цього підприємства скорочується величина чистого прибутку (див. табл. 3.6). В такому випадку необхідний аналіз собівартості реалізації, щоб знайти причини зниження рентабельності продажів.

Іншою причиною зниження рівня рентабельності продажів може бути падіння загального обсягу продажів як у Чортківського комбінату хлібопродуктів (див. табл. 3.13). Проте детальніший розгляд і порівняння показників виручки від реалізації продукції та чистого прибутку показує, що хоча обидва показники характеризуються тенденціями до спадання, інтенсивність темпів їхнього зростання значно відрізняється, зокрема величина чистого прибутку зменшується швидше, ніж виручка від реалізації. Таким чином на зменшення чистого прибутку мають вплив ще й інші фактори окрім обсягів реалізації.

Аналіз динаміки показників рентабельності власного капіталу дозволяє визначити напрямки їхніх змін протягом досліджуваного періоду та кількісно оцінити вплив факторів на ці зміни. Так, на борошномельних підприємствах Тернопільської області, показники діяльності яких є інформаційною базою для здійснення аналізу та представлення його результатів, тенденції зміни рентабельності власного капіталу є різними (рис. 3.13).

На Тернопільському комбінаті хлібопродуктів щороку збільшується розмір чистого прибутку, який приносить власний капітал підприємства, тобто зростає ефективність його використання. На інших двох підприємствах тенденції є протилежними, зокрема, рівень ефективності використання власного капіталу на Чортківському комбінаті хлібопродуктів стрімко зменшується, а у ТзОВ „Віконт” змінюється досить повільно, проте теж у

сторону зменшення.

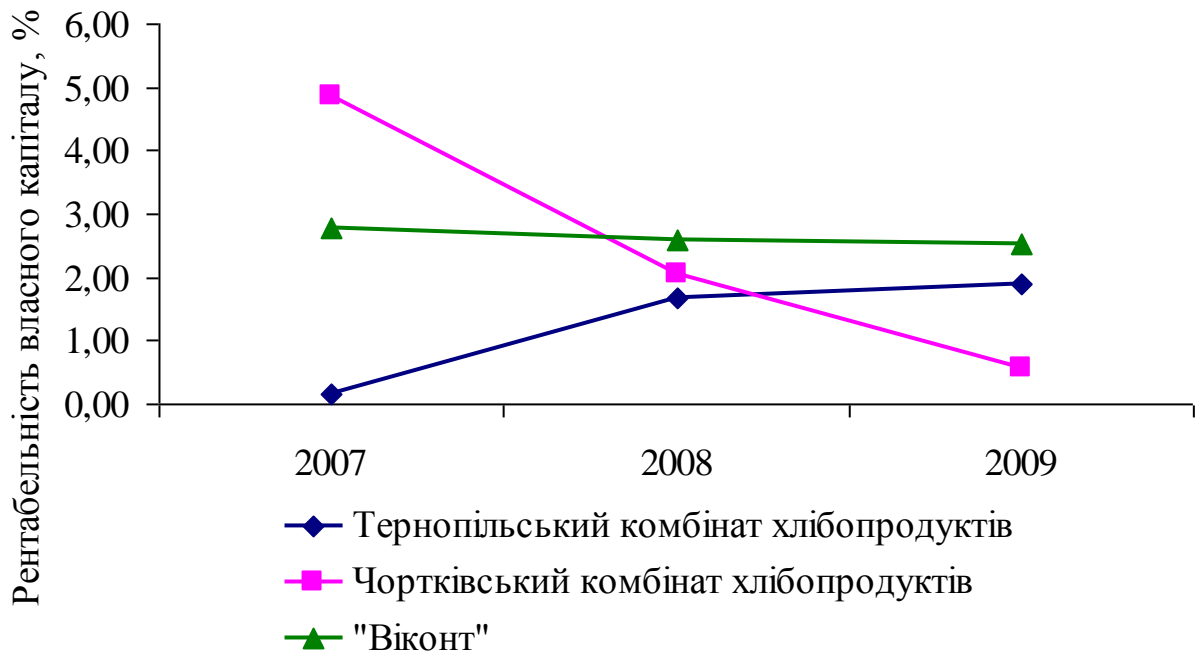


Рис. 3.13. Динаміка показників рентабельності власного капіталу на підприємствах протягом 2007-2009 рр.

Так, загальні тенденції динаміки рентабельності власного капіталу на досліджуваних підприємствах практично повторюють зміни показників рентабельності активів протягом аналогічного періоду. Це зумовлено тим, що рентабельність власного капіталу прямо пропорційна як рентабельності активів, так і коефіцієнту співвідношення активів і власного капіталу. Чим вищий чистий прибуток на одиницю використовуваних активів, тим вищий прибуток інвесторів, які вкладають у підприємство засоби. Величина чистого прибутку в чисельнику формули рентабельності власного капіталу відображає прибуток, отриманий виключно власниками підприємства. Таким чином, чим менше у загальному капіталі його частка, наданого самими власниками підприємства (тобто чим більше співвідношення активів і власного капіталу), тим вищий потенційний прибуток.

Отже, окрім рентабельності активів на рентабельність власного капіталу має вплив такий фактор, як коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу. Коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу

розраховується як відношення підсумку усіх активів підприємства до першого розділу пасиву ф. № 1 „Баланс”. Він характеризує рівень забезпечення активів власними коштами. Вибір правильного рівня цього коефіцієнта є важливим управлінським рішенням для підприємства. Його керівники повинні вибрати таке співвідношення залучених та власних засобів, яке забезпечило б максимальний прибуток акціонерів без зайвого ризику у вигляді великих відсоткових платежів тощо.

Хоча загальний напрямок зміни показників рентабельності активів і власного капіталу й співпадає, але все ж таки коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу зумовлює деякі відмінності у щорічних змінах останнього. Зростання коефіцієнта співвідношення активів і власного капіталу свідчить про додаткове залучення позикових коштів для формування частини активів підприємства. В свою чергу спадання рівня цього показника може свідчити як про збільшення власного капіталу, так і про зменшення вартості активів (зокрема внаслідок зносу необоротних активів) (рис. 3.14).

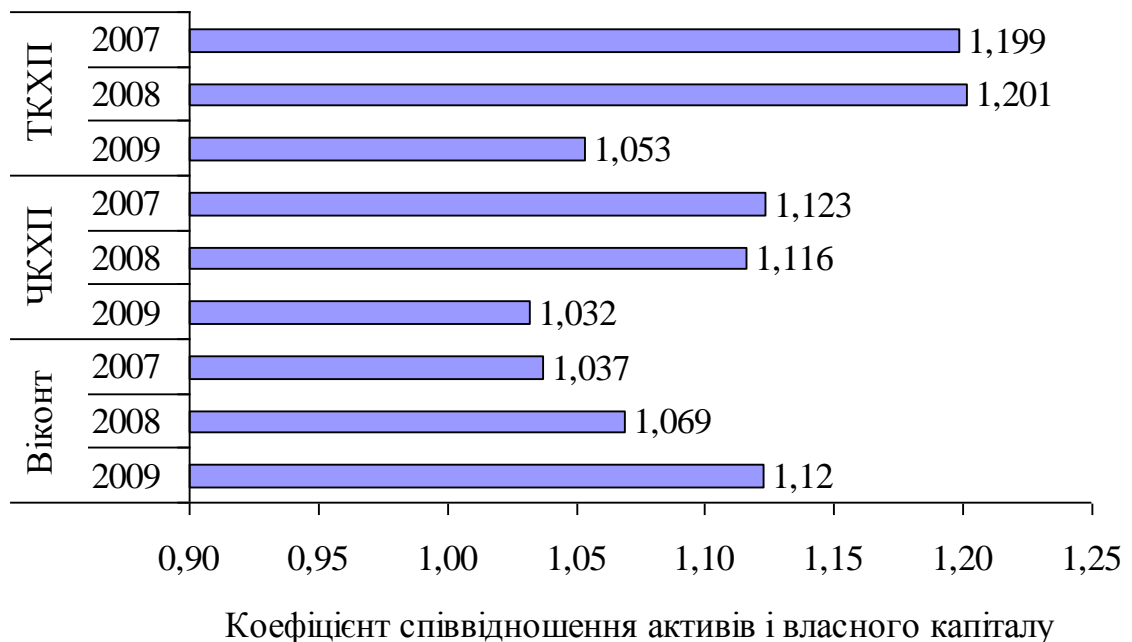


Рис. 3.14. Динаміка коефіцієнта співвідношення активів і власного капіталу

Результати факторного аналізу впливу складових формули розрахунку рентабельності власного капіталу на зміну його рівня свідчать про те, що у

порівнянні з рентабельністю продажів та оборотністю активів коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу має незначний вплив на результативний показник. Проте, за рахунок підвищення рівня цього коефіцієнта у ТзОВ „Віконт” рентабельність власного капіталу протягом 2008 і 2009 років зростає на 0,2 відсоткових пункти та 2,8 й 4,7 відсотки кожного року відповідно (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

## Вплив факторів на рентабельність власного капіталу

Рік	Зміна рівня рентабельності власного капіталу відносно попереднього року		Кількісний вплив факторів на зміну рівня рентабельності власного капіталу					
			Рентабельність продажів		Оборотність активів		Коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу	
	в.п.	%	в.п.	%	в.п.	%	в.п.	%
Тернопільський комбінат хлібопродуктів								
2008	1,51	888,71	0,95	559,19	0,56	327,45	0,004	2,07
2009	0,23	13,87	0,38	22,57	0,12	7,28	-0,27	-15,99
Чортківський комбінат хлібопродуктів								
2008	-2,84	-58,18	-0,65	-13,25	-2,18	-44,65	-0,013	-0,27
2009	-1,48	-72,40	-1,30	-63,96	-0,13	-6,20	-0,05	-2,24
ТзОВ „Віконт”								
2008	-0,19	-6,72	-0,81	-29,08	0,54	19,62	0,08	2,75
2009	-0,06	-2,44	-0,50	-19,38	0,32	12,26	0,12	4,68

Хоча динаміка рентабельності власного капіталу на Тернопільському комбінаті хлібопродуктів у 2008 та 2009 роках є позитивною, проте негативний вплив зменшення коефіцієнта співвідношення активів і власного капіталу у 2009 році зумовив зменшення рентабельності власного капіталу на 16 % проти попереднього року.

Таким чином, провівши факторний аналіз рентабельності активів й власного капіталу за допомогою індексного методу, визначено, що найбільший вплив на інтегральний показник в обох випадках має рентабельність продажів. Зокрема, на двох підприємствах зниження показника рентабельності продажів зумовлює зниження загального рівня



ефективності використання як активів, так і власного капіталу. Інші фактори, такі як оборотність активів чи коефіцієнт співвідношення активів і власного капіталу теж здійснюють вплив на зміни основних, але значно в меншій степені.

Зважаючи на результати проведеного аналізу висновком є те, що створення і використання моделей показників фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств сприяє описові аспектів їхнього функціонування й отриманню системної інформації для глибшого розуміння суті економічних явищ і характеру багатоаспектних зв'язків між їхніми складовими. Із розглянутих нами показників найбільш узагальнюючим за рівнем агрегування факторів, які дозволяють створити цілісну картину ефективності роботи підприємства, є рентабельність власного капіталу. Всі інші показники, що характеризують з різних сторін ефективність діяльності борошномельних підприємств, розглядаються з позиції їхнього впливу на його рівень, вони доповнюють загальну картину, розкриваючи його зміст.

### **Висновки до розділу 3**

Проведене дослідження методичних аспектів формування аналітичної інформації для потреб управління борошномельними підприємствами дозволило зробити наступні висновки:

1. Аналіз результатів діяльності борошномельних підприємств повинен займати одне із основних місць в аналітичному забезпеченні управління цими підприємствами. Аналіз абсолютних показників, які відображають результати виробничих процесів борошномельних підприємств із визначенням основних напрямів їхніх змін у часі, сезонних коливань та внутрішніх взаємозв'язків дозволяє отримати аналітичну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

2. Для аналізу впливу факторів на динаміку визначених показників результатів діяльності борошномельних підприємств доцільно використовувати розроблені факторні індексні моделі, які дозволяють

отримати інформацію про кількісний вплив визначених факторів на динаміку показників результатів діяльності борошномельних підприємств.

3. Підвищення ефективності діяльності є основою економічного зростання будь-якого підприємства. Аналізу ефективності на борошномельних підприємствах потрібно приділяти достатньо уваги, адже використання його інструментів, зокрема таких як багатофакторні моделі дозволяє глибше розуміти суть досліджуваних показників ефективності із виокремленням факторів, які здійснюють найбільш позитивний та негативний вплив. Використання індексного методу розрахунку впливу кожного фактора на зміну основного показника дозволяє кількісно оцінити такий вплив, що є особливо цінним з точки зору прогнозування та планування розвитку діяльності борошномельних підприємств.

За результатами дослідження опубліковано [11; 17].

## ВИСНОВКИ

У процесі дослідження узагальнено теоретичні напрацювання і запропоновано шляхи вирішення наукової проблеми щодо удосконалення формування обліково-аналітичної інформації, необхідної для управління діяльністю борошномельних підприємств. Основні науково-практичні результати дали змогу зробити такі висновки й пропозиції:

1. Ефективне функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення впливає на зростання економічних показників діяльності борошномельного підприємства через механізм інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень. Теоретичне визначення обліково-аналітичної інформації як інформаційного продукту (сукупності оброблених даних, повідомлень), створеного у підсистемах обліку й аналізу, яка є необхідною для використання в управлінні діяльністю підприємства та обліково-аналітичного забезпечення як процесу її підготовки й надання у визначеному обсязі з дотриманням критеріїв якості, сприятиме формуванню належної інформаційної підтримки управління діяльністю борошномельних підприємств.

2. Для підвищення ефективності інформаційного забезпечення менеджменту доцільно здійснювати аналітичне оцінювання якості обліково-аналітичної інформації. При цьому варто виокремити оцінку обліково-аналітичної інформації та процесу її створення. Запропонована оцінка обліково-аналітичної інформації полягає у визначенні індексу її відповідності вимогам користувачів та цінності кожного повідомлення. Аналітична оцінка процесу забезпечення інформацією проводиться за етапами бухгалтерського обліку та аналізу з використанням таких її видів: комплексної, середньої та одиничної.

3. Специфіку формування обліково-аналітичного забезпечення на борошномельних підприємствах здебільшого визначає переробка давальницької сировини, якої у суб'єктів господарювання поряд із власною є

значна частина. Оскільки бухгалтерський облік зберігання та переробки давальницької сировини здійснюється на основі позабалансових рахунків, необхідно вести окремі регістри аналітичного та синтетичного обліку як сировини, так і виробленої з неї готової продукції. Для формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення на етапі первинного обліку первинні документи з переробки зерна систематизовано у спеціальному альбомі з урахуванням переробки давальницької сировини. Форми ЗХС-37 „Звіт про рух хлібопродуктів і тари на елеваторах і складах” і № 117 „Акт про зачистку виробничого корпусу та результати переробки зерна” доповнено показниками, які дають змогу уточнити розподіл обсягів власної й давальницької сировини та виробленої з неї продукції, що суттєво спрощує складання аналітичних облікових регістрів. Окрім того, запропоновано індивідуальні та зведений графіки руху документів, які дають можливість раціоналізувати опрацювання первинних документів з обліку переробки зерна.

4. Для забезпечення якості облікової роботи на етапі поточного обліку удосконалено робочий план рахунків і форми облікових регістрів, у яких враховано галузеві особливості діяльності борошномельних підприємств. Робочий план рахунків побудовано з дотриманням принципу системності й ієрархічності синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, а запропоновані форми накопичувальних відомостей і меморіального ордера дають змогу вести відокремлений бухгалтерський облік власних і давальницьких ресурсів.

5. Використання розробленої форми балансу сировини та продукції сприятиме здійсненню додаткового поточного щомісячного контролю за формуванням показників обсягів сировини й виробленої готової продукції на підприємстві. Вони також є інформаційною базою для застосування запропонованого підходу до аналізу результатів діяльності борошномельних підприємств.

6. Виокремлено напрям формування аналітичної інформації стосовно

основних результатів діяльності борошномельних підприємств, до яких віднесено крім прибутку обсяги виробництва та реалізації продукції, за складовими динаміки – трендом і сезонною з оцінюванням взаємозв'язків за допомогою кореляційно-регресійного аналізу.

7. Використання розроблених багатофакторних індексних моделей показників результатів діяльності борошномельних підприємств та можливість їхнього застосування до інших показників дасть змогу керівництву отримувати інформацію про кількісний вплив ресурсного забезпечення на динаміку формування цих результатів.

8. Належне аналітичне забезпечення системи управління діяльністю борошномельних підприємств передбачає поряд з аналізом результатів здійснення аналізу ефективності. Його методика побудована з використанням моделей рентабельності, індексного методу вимірювання впливу складових факторів на зміну результативного показника. Методика дозволяє виявити фактори, які здійснюють найбільш позитивний чи негативний вплив на динаміку результатів, що суттєво підвищить рівень прийняття управлінських рішень щодо забезпечення ефективності діяльності борошномельних підприємств та виявлення резервів її зростання.



**Додаток Б**  
**Розрахунок**  
**економічної ефективності впровадження**  
**автоматизованої програми аналізу ефективності**  
**використання ресурсів борошномельного підприємства**

Б.1. Розрахунок собівартості створення програми

*Таблиця Б.1.1*

Показники для розрахунку собівартості

Назва показнику	Одиниця виміру	Позначення	Значення
Вартість комп'ютера	грн.	$V_k$	5000
Норма амортизації комп'ютера в квартал	%	$H_a$	15
Вартість 1 кВт електроенергії	грн.	$V_{квт}$	0,78
Споживання електроенергії комп'ютером	кВт/год.	$C_{пк}$	0,6
Заробітна плата програміста	грн.	$Z_{пр}$	2500
Фонд робочого часу в місяць	год.	$\Phi_{ч}$	176

Вартість однієї години роботи комп'ютера розраховується за формулою:

$$V_{к/г} = A_{к/г} + V_{ел} , \quad \text{Б.1.1}$$

де  $V_{к/г}$  – вартість однієї години роботи комп'ютера, грн.;

$A_{к/г}$  – амортизація комп'ютера за одну годину роботи, грн. ;

$V_{ел}$  – вартість електроенергії за одну годину роботи, грн.

Амортизація комп'ютера за одну годину роботи розраховується податковим методом за формулою:

$$A_{к/г} = \frac{V_k \times H_a / 3}{\Phi_{ч} \times 100\%} \quad \text{Б.1.2}$$

Таким чином, амортизація комп'ютера за одну годину роботи дорівнює:

$$A_{\text{к/г}} = \frac{5000 \times 15 / 3}{176 \times 100} = 1,42 \text{ грн.}$$

Вартість електроенергії за одну годину роботи розраховується за формулою:  
продовження додатка Б

$$V_{\text{ел}} = C_{\text{пк}} \times V_{\text{квт}} \quad \text{Б.1.3}$$

Отже, вартість електроенергії, яку використовує комп'ютер протягом однієї години роботи дорівнює:

$$V_{\text{ел}} = 0,6 \times 0,78 = 0,468 \text{ грн.}$$

Вартість однієї години роботи комп'ютера дорівнює:

$$V_{\text{к/г}} = 1,42 + 0,468 = 1,888 \text{ грн.}$$

Таблиця Б.1.2

Затрати часу програмістом на створення програми аналізу ефективності використання ресурсів борошномельного підприємства

Назва етапів створення	Час виконання, год.
Розробка програмного продукту	200
Тестування та виправлення помилок	32
Дослідна експлуатація	24
Доопрацювання програми за результатами експлуатації	16
Розробка супроводжувальної документації	80
Всього	352

Витрати на оплату роботи штатного програміста під час створення програми:

$$V_p = Z_{\text{пр/г}} \times (1 + \text{Нр}_{\text{зп}}) \times \text{Ч}_n, \quad \text{Б.1.4}$$

де  $Z_{\text{пр/г}}$  – заробітна плата програміста за одну годину, грн.;

$\text{Нр}_{\text{зп}}$  – нарахування на фонд заробітної плати, %;

$\text{Ч}_n$  – час написання програми.

Розмір заробітної плати програміста за одну годину визначається за наступною формулою:

$$Z_{\text{пр/г}} = \frac{Z_{\text{пр}}}{\Phi_{\text{ч/м}}}, \quad \text{Б.1.5}$$



де  $\Phi_{\text{ч/м}}$  – фонд робочого часу в місяць, год.

$$Z_{\text{пр/г}} = \frac{2500}{176} = 14,2 \text{ грн.}$$

Нарахування на фонд оплати праці становлять суму відрахувань у Пенсійний фонд – 33,2 %, на соціального страхування – 1,4 %, на страхування у випадку безробіття – 1,6 %.

продовження додатка Б

Таким чином, витрати з оплати праці на створення програми становлять:

$$V_p = 14,2 \times (1 + 0,362) \times 352 = 6807,82 \text{ грн.}$$

Собівартість створення програми аналізу ефективності використання ресурсів борошномельного підприємства розраховуватиметься за формулою:

$$C_{\text{пр}} = V_{\text{к/г}} \times \text{Ч}_n + V_p, \quad \text{Б.1.6}$$

де  $C_{\text{пр}}$  – собівартість створення програми, грн.;

$V_{\text{к/г}}$  – вартість однієї години роботи комп'ютера, грн.;

$Ч_{\text{н}}$  – час написання програми, год.;

$V_{\text{р}}$  – витрати з оплати праці, грн.

$$C_{\text{пр}} = 1,888 * 352 + 6807,82 = 7472,4 \text{ грн.}$$

## Б.2. Розрахунок економічної ефективності впровадження програми

При роботі з програмою, передбачається, що введення даних буде займати 5 годин в тиждень, тобто у рік буде затрачено 260 годин. Крім того, близько однією години в місяць буде використано для виведення результатів на паперові носії. Таким чином, використання програми протягом року буде займати 272 години робочого часу комп'ютера.

Таблиця Б.2.1

Вихідні дані для розрахунку економічної ефективності

Назва показнику	Одиниця виміру	Позначення	Значення
Затрати робочого часу на опрацювання інформації	год.	$Ч_{\text{к}}$	272
Затрати часу на опрацювання інформації вручну	год.	$Ч_{\text{р}}$	2000
Заробітна плата оператора	грн.	$З_{\text{оп}}$	1500
Заробітна плата бухгалтера	грн.	$З_{\text{б}}$	2000

продовження додатка Б

Економічний ефект від впровадження програми розраховується за формулою:

$$E = V_1 - V_2, \quad \text{Б.2.1}$$

де  $V_1$  – вартість основного варіанту опрацювання інформації бухгалтером, грн.;

$V_2$  – вартість опрацювання інформації з використання програми, грн.

Вартість першого варіанту розраховується за формулою:

$$V_1 = (Z_{б/г} \times (1 + Нр_{зп})) \times Ч_p, \quad \text{Б.2.2}$$

де  $Z_{б/г}$  – заробітна плата бухгалтера за годину робочого часу, грн.;

Заробітна плата бухгалтера за годину робочого часу розраховується за формулою:

$$Z_{б/г} = \frac{Z_б}{\Phi_ч} \quad \text{Б.2.3}$$

Отже,

$$Z_{б/г} = \frac{2000}{176} = 11,36 \text{ грн.}$$

Таким чином вартість проведення аналізу ефективності використання ресурсів на борошномельному підприємстві протягом року бухгалтером вручну дорівнює:

$$V_1 = (11,36 \times (1 + 0,362)) \times 2000 = 30944,64 \text{ грн.}$$

Вартість опрацювання інформації з використання програмного продукту розраховується за формулою:

$$V_2 = (Z_{оп/г} \times (1 + Нр_{зп}) + B_{к/г}) \times Ч_к + C_{пр}, \quad \text{Б.2.4}$$

де  $Z_{оп/г}$  – заробітна плата оператора за годину робочого часу, грн.

$$Z_{оп/г} = \frac{1500}{176} = 8,52 \text{ грн.}$$

Отже, вартість проведення аналізу з використання комп'ютера та програмного продукту буде становити:

$$V_2 = (8,52 \times (1 + 0,362) + 1,888) \times 272 + 7472,4 = 11142,29 \text{ грн.}$$

Економічний ефект від впровадження програми аналізу становить:

$$E = 30944,64 - 11142,29 = 19802,35 \text{ грн.}$$

Строк окупності капіталовкладень:

закінчення додатка Б

$$C_{ок} = \frac{B_к + C_{пр}}{E}, \quad \text{Б.2.5}$$

де  $C_{ок}$  – строк окупності капіталовкладень, років.

$$C_{ок} = \frac{5000 + 7472,4}{19802,35} = 0,63 \text{ року}$$

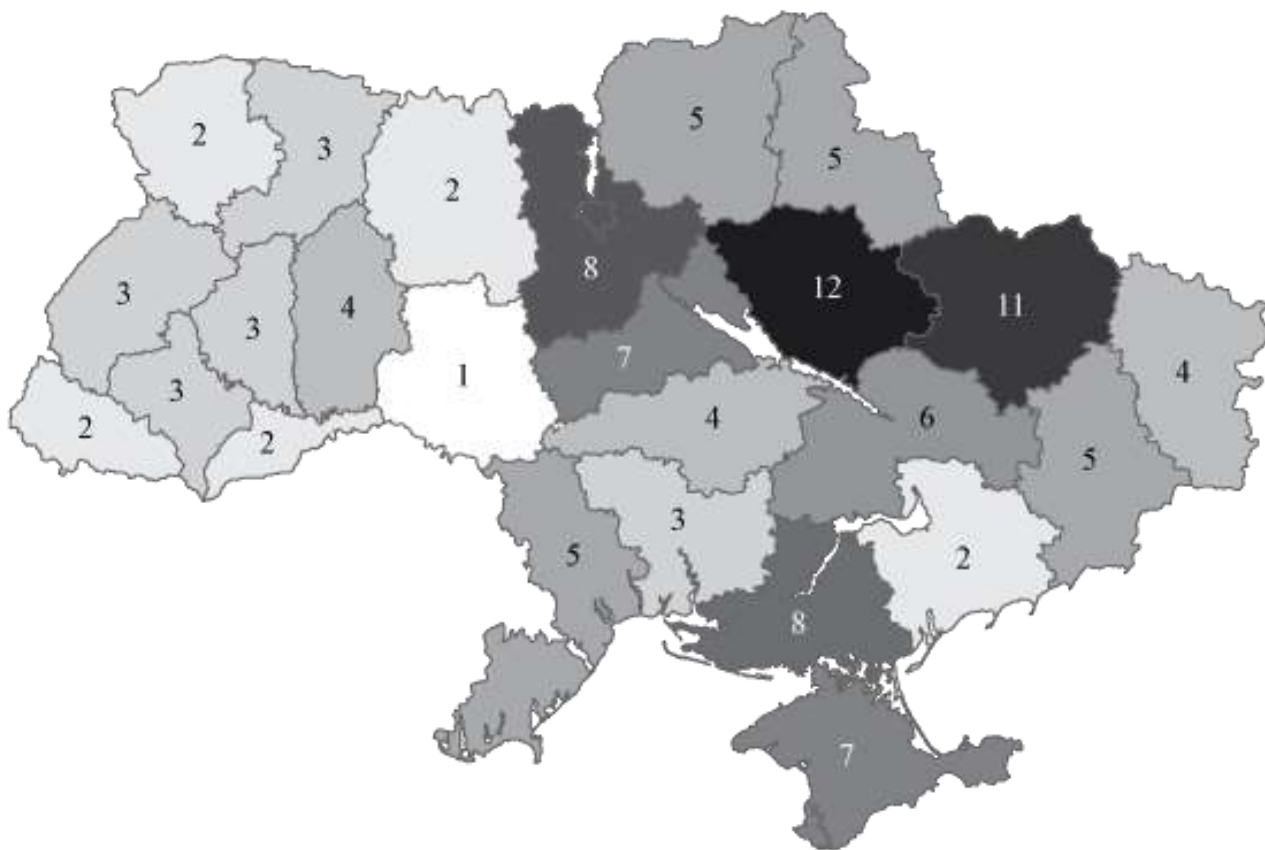
Звідси, економічну ефективність впровадження програми можна визначати за формулою:

$$Еф = \frac{1}{C_{ок}} \quad \text{Б.2.6}$$

$$Еф = \frac{1}{0,63} = 1,59 \text{ грн.}$$

Загальна собівартість розробки програми складає 7472,4 грн. Економія від впровадження цієї програми складає 19 802,35 грн. в рік. При визначеній собівартості строк окупності складає 0,63 року. Таким чином економічна ефективність складає 1,59 грн.

Додаток В  
Структура Державної акціонерної компанії „Хліб України”



Автономна Республіка Крим	7	Миколаївська область	3
Вінницька область	1	Одеська область	5
Волинська область	2	Полтавська область	12
Дніпропетровська область	6	Рівненська область	3
Донецька область	5	Сумська область	5
Житомирська область	2	Тернопільська область	3
Закарпатська область	2	Харківська область	11
Запорізька область	2	Херсонська область	8
Івано-Франківська область	3	Хмельницька область	4
Київська область	8	Черкаська область	7
Кіровоградська область	4	Чернівецька область	2
Луганська область	4	Чернігівська область	5
Львівська область	3		

Додаток Г  
**Кількісне співвідношення гатунків борошна при двосортному та  
трьохсортному помелі пшениці**

Г.1.

ТзОВ „Скіфія”

м. Збараж

01 липня 2009 р.

**Акт**

З партії зерна пшениці 4 класу в кількості 13 000 кг та пшениці 6 класу в кількості 150 391 кг при помелі отримано:

- Борошно в/Г – 46 715 кг, що становить 28,59 %
- Борошно 1/Г – 49 622 кг, що становить 30,37 %
- Борошно 2/Г – 8 170 кг, що становить 5,00 %
- Висівки – 53 753 кг, що становить 32,90 %
- Відходи – 5 131 кг, що становить 14 %

продовження додатка Г  
Форма № 117

Г.2.

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158  
ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів

**Витяг із АКТУ про зачистку виробничого корпусу та результати переробки зерна  
з 01.08.2009 р. по 31.08.2009 р.**

Перероблено 4 477 000 кг  
в т.ч. давальницьке 3 400 000 кг  
власність 1 077 000 кг

Розрахунок впливу якості зерна на вихід продукції	Борошно			Всього продукції	Висівки	Відходи кормові	Непридатні відходи та механічні втрати	Усушка	Всього
	Вищий сорт	Перший сорт	Другий сорт						
Базисний вихід	45,00	30,00	0,00	75,00	22,10	2,20	0,70	0,00	100
Розрахований вихід	42,93	28,62	0,00	71,55	24,26	3,91	0,70	-0,42	100
Фактичний вихід	44,66	27,57	0,00	72,23	24,60	1,56	0,68	0,93	100
Відхилення від норм	1,73	-1,05	0,00	0,68	0,34	-2,35	0,02	1,35	0,00

**Додаток Д**  
**Статті калькуляції виробничої собівартості борошна у різних джерелах інформації**

№ з/п	Статті калькуляції	Сопко В.В., 2001	Сухоребра О.П., 2003	Наказ „Про облікову політику ДАК „Хліб України”, 2009
1.	Сировина та матеріали	+	+	+
2.	Зворотні відходи (вираховуються)	+	+	+
3.	Паливо та енергія	+	+	+
4.	Витрати на оплату праці	+	+	+
5.	Нарахування на фонд оплати праці	+	+	+
6.	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	+	+	-
7.	Загальновиробничі витрати	+	+	
7а	Розподілені загальновиробничі витрати			+
8.	Втрати від браку	-	+	
8а.	Вартість остаточно забракованої продукції			+
8б.	Витрати на виправлення технічно неминучого браку			
	Технологічні втрати (вартість відходів при сушінні зерна в допустимому розмірі)			+
8в.				+
9.	Інші прямі витрати	-	+	-



## Додаток Е

## Робочий план рахунків Тернопільського комбінату хлібопродуктів

Рахунок	Назва рахунку
100	Інвестиційна нерухомість
10	Основні засоби
101	Земельні ділянки
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будинки та споруди
104	Машини та обладнання
105	Транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
107	Тварини
108	Багаторічні насадження
109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи
111	Бібліотечні фонди
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
113	Тимчасові (нетитульні) споруди
114	Природні ресурси
115	Інвентарна тара
116	Предмети прокату
117	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
121	Права користування природними ресурсами
122	Права користування майном
123	Права на комерційні позначення
124	Права на об'єкти промислової власності
125	Авторське право та суміжні з ним права
127	Інші нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів
131	Знос основних засобів
132	Знос інших необоротних матеріальних активів
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
135	Знос інвестиційної нерухомості
14	Довгострокові фінансові інвестиції
143	Інвестиції непов'язаним сторонам
15	Капітальні інвестиції
151	Капітальне будівництво
152	Придбання (виготовлення) основних засобів
153	Придбання інших необоротних матеріальних активів
154	Придбання (створення) нематеріальних активів

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
16	Довгострокові біологічні активи
17	Відстрочені податкові активи
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи
181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
182	Довгострокові векселі одержані
183	Інша дебіторська заборгованість
19	Гудвіл
20	Виробничі запаси
201	Сировина й матеріали
2010	Сировина
2011	Сировина пекарня
2012	Сировина для приготування
2013	Сировина регіонального фонду
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
203	Паливо
205	Будівельні матеріали
207	Запасні частини
208	Матеріали сільськогосподарського призначення
209	Інші матеріали
21	Поточні біологічні активи
212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети
23	Виробництво
231	Млин
2310	Переробка державного зерна
2311	Переробка регіонального зерна
2312	Переробка власного зерна
2313	Переробка давального зерна
232	Пекарня
233	Переробка давального зерна
234	Їдальня
235	Підсобне господарство
236	Послуги по елеватору
2360	Послуги по сушінню та очищенню
237	Крупа
238	Цех фасування продукції
24	Брак у виробництві
25	Напівфабрикати

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
26	Готова продукція
2610	Держресурси
2611	Регіональний фонд
2612	Борошно власність КХП
2613	Готова продукція їдальні
2614	Готова продукція пекарні
262	Борошно для фасування
263	Борошно фасоване
27	Продукція сільськогосподарського виробництва
2710	Сировина з власного виробництва
2711	Інші культури оренда
28	Товари
281	Товари на складі
2810	Товари на складі (державні ресурси)
2811	Інші культури (регіональний фонд)
2812	Власність інші
2813	Власність крупи
2814	Закуплене борошно
2815	Товари в дорозі
2816	Насіннева позика
2817	Позика держрезерву
2818	Насіннева позика 2000 року
2819	Насіннева позика 2001 року
282	Товари в торгівлі
2820	Товари в торгівлі
2821	Товари їдальні
2822	Вийзна торгівля
284	Тара під товарами
285	Торгова націнка
29	Валові витрати
30	Каса
301	Каса в національній валюті
31	Рахунки в банках
311	Кредит Ват КБ „Хрещатик”
3110	Іноземна валюта по курсу
312	„Укрсиббанк”
313	АКІБ „Укрсиббанк”
314	Чорнобильські
315	„Укрексімбанк”
316	„Ощадбанк”
317	„Аваль”

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
318	Депозит АППБ „Аваль”
33	Інші кошти
34	Короткострокові векселі одержані
341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
35	Поточні фінансові інвестиції
36	Розрахунки з покупцями та замовниками
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
3612	Розрахунки з покупцями зі зберігання
37	Розрахунки з різними дебіторами
371	Розрахунки за виданими авансами
3711	Насіннева позика
3712	Позика держрезерву
3713	Насіннева позика 2001 р.
372	Розрахунки з підзвітними особами
373	Розрахунки за нарахованими доходами
374	Розрахунки за претензіями
375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків
376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок
377	Розрахунки з іншими дебіторами
38	Резерв сумнівних боргів
39	Витрати майбутніх періодів
40	Статутний капітал
41	Пайовий капітал
42	Додатковий капітал
421	Поповнення оборотних коштів
422	Фінансування основних засобів
423	До оцінка активів
43	Резервний капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
441	Нерозподілений прибуток
442	Непокриті збитки
443	Використаний прибуток
45	Вилучений капітал
46	Неоплачений капітал
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
471	Забезпечення виплат відпусток
48	Цільове фінансування і цільові надходження
49	Страхові резерви
50	Довгострокові позики
505	Бюджетна позика

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
51	Довгострокові векселі видані
52	Довгострокові зобов'язання за облигаціями
53	Довгострокові зобов'язання з оренди
54	Відстрочені податкові платежі
55	Інші довгострокові зобов'язання
60	Короткострокові позики
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
62	Короткострокові векселі видані
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
64	Розрахунки за податками й платежами
641	Податок на додану вартість
6410	Плата за землю
6411	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
6413	Податок на прибуток підприємства
6414	Збір за користуванням радіочастотним ресурсом України
642	Розрахунки за обов'язковими платежами
643	Податкові зобов'язання
644	Податковий кредит
645	Податок на доходи фізичних осіб
646	Мито
647	Збір за спеціальне використання води
65	Розрахунки за страхуванням
651	За єдиним соціальним внеском
66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки за заробітною платою
67	Розрахунки з учасниками
68	Розрахунки за іншими операціями
681	За авансами одержаними
682	Внутрішні розрахунки
683	Внутрішньогосподарські розрахунки
684	Розрахунки за нарахованими відсотками
685	Розрахунки з іншими кредиторами
69	Доходи майбутніх періодів
70	Доходи від реалізації
701	Дохід від реалізації готової продукції
7010	Дохід від реалізації продукції млина власна
7011	Дохід від реалізації продукції млина регіональна
7012	Дохід від реалізації продукції пекарні

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
7013	Дохід від реалізації продукції їдальні
7014	Дохід від реалізації фасованої продукції
702	Дохід від реалізації товарів
7021	Дохід від реалізації товарів елеватора власних
70211	Дохід від реалізації продукції товарів елеватора державних
70212	Дохід від реалізації продукції товарів елеватора регіональних
7022	Дохід від реалізації тари
7023	Дохід від реалізації круп
7024	Дохід від реалізації товарів їдальні
7025	Дохід від реалізації товарів в торгівлі
7026	Дохід від реалізації товарів виїзної торгівлі
7027	Дохід від реалізації пакетів
7028	Дохід від реалізації висівок фасованих
703	Дохід від реалізації робіт і послуг
7031	Дохід від реалізації послуг помелу
7032	Дохід від реалізації послуг зберігання
7033	Дохід від реалізації послуг сушіння
7034	Дохід від реалізації послуг очищення
7035	Дохід від реалізації послуг приймання
7036	Дохід від реалізації послуг відвантаження
704	Вирахування з доходу
71	Інший операційний дохід
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів
713	Дохід від операційної оренди активів
714	Дохід від операційної курсової різниці
715	Одержані штрафи, пені, неустойки
716	Відшкодування раніше писаних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
719	Інші доходи від операційної діяльності
72	Дохід від участі в капіталі
73	Інші фінансові доходи
74	Інші доходи
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від відновлення корисності активів
745	Дохід від безоплатно одержаних активів
746	Інші доходи від звичайної діяльності
75	Надзвичайні доходи

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
76	Страхові платежі
78	Валові доходи
79	Фінансові результати
80	Матеріальні витрати
801	Витрати сировини й матеріалів
8010	Сировина державна
8011	Сировина регіональна
8012	Сировина власна
8013	Сировина давальницька
81	Витрати на оплату праці
82	Відрахування на соціальні заходи
83	Амортизація
84	Інші операційні витрати
843	Природні втрати
849	Інші операційні витрати
85	Інші затрати
90	Собівартість реалізації
901	Собівартість реалізованої готової продукції
9010	Собівартість реалізованої готової власної продукції млина
9011	Собівартість реалізованої готової регіональної продукції
9012	Собівартість реалізованої готової продукції пекарні
9013	Собівартість реалізованої готової продукції їдальні
9014	Собівартість реалізованої готової продукції фасування
902	Собівартість реалізованих товарів
9021	Собівартість реалізованих товарів елеватора власних
90211	Собівартість реалізованих товарів елеватора державних
90212	Собівартість реалізованих товарів елеватора регіональних
9022	Собівартість реалізованої тари
91	Загальновиробничі витрати
92	Адміністративні витрати
93	Витрати на збут
94	Інші витрати операційної діяльності
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
944	Сумнівні та безнадійні борги
945	Втрати від операційної курсової різниці
9023	Собівартість реалізованих круп

<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
9024	Собівартість реалізованих товарів їдальні
9025	Собівартість реалізованих товарів в торгівлі
9026	Собівартість реалізованих товарів виїзної торгівлі
9027	Собівартість реалізованих пакетів
9028	Собівартість реалізованих фасованих висівок
903	Собівартість реалізованих робіт і послуг
9031	Собівартість реалізованих послуг помелу
9032	Собівартість реалізованих послуг зберігання
9033	Собівартість реалізованих послуг сушіння
9034	Собівартість реалізованих послуг оренди
9035	Собівартість реалізованих послуг фасування
9036	Собівартість реалізованих послуг очищення
9037	Собівартість реалізованих послуг приймання
9038	Собівартість реалізованих послуг відвантаження
946	Втрати від знецінення запасів
947	Нестачі і втрати від псування цінностей
948	Визнані штрафи, пені, неустойки
95	Фінансові витрати
96	Втрати від участі в капіталі
97	Інші витрати
972	Втрати від зменшення корисності активів
976	Списання необоротних активів
977	Інші витрати звичайної діяльності
98	Податок на прибуток
99	Надзвичайні витрати
<b>Позабалансові рахунки</b>	
01	Орендовані необоротні активи
02	Активи на відповідальному зберіганні
022	Матеріали, прийняті для переробки
023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
0231	Тара
02310	Тара порожня
02311	Тара власника оплачена
02312	Тара власника реалізована
0232	Цукор
0233	Борошно
03	Контрактні зобов'язання
04	Непередбачувані активи й зобов'язання
05	Гарантії та забезпечення надані
06	Гарантії та забезпечення отримані
07	Списані активи



<b>Рахунок</b>	<b>Назва рахунку</b>
08	Бланки суворого обліку
09	Амортизаційні відрахування

Додаток Ж  
**Альбом первинних документів з переробки зерна на борошно**

**АЛЬБОМ**

первинних документів (уніфікованих форм) з бухгалтерського  
обліку переробки зерна на борошно  
*(для використання на борошномельних підприємствах)*

**Зміст**

№ з/п	Назва документа	Форма №
1.	Розпорядження на відпуск зерна в переробку	109
2.	Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна в борошно і крупи	117-а
3.	Накладна на відпуск зерна в переробку	110
4.	Забірна картка	111
5.	Накладна на здавання продукції із виробництва на склад	112
6.	Акт про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна	117

Ж.1. „Розпорядження на відпуск зерна в переробку” ф. № 109

Форма № 109

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158

ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів

**Розпорядження № 19  
на відпуск зерна в переробку**

від 15 грудня 2009 р.

Начальнику елеватора Білоусу В.П.

відпустити у виробництво з 15 грудня 2009 р. по 18 грудня 2009 р.

№ з/п	Культура	Код культури	Тип	Маса, т	% суміші	Якість зерна							
						Нагура, г/л	Вологість, %	Зольність, %	Клейковина, %	Скловидність	% твердих пшениць	Домішки	
												Смітна, %	Зернова, %
1.	Пшениця 4 клас		м'яка	3,230		780	13,5	0	21	36		0,3	1,0

Директор Волошин П.З.

Начальник ВТЛ Рончаковська О.О.

Головний інженер Іванків Г.Д.

продовження додатка Ж

## Ж.2. „Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна в борошно і крупи” ф. № 117-а

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158  
 ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів  
 Власник зерна ПП Олійник С.А.

ЗАТВЕРДЖУЮ Форма № 117-а  
 Керівник підприємства  
 15 грудня 2009 р.  
 Погоджено  
 Відповідальний представник власника

**АКТ-РОЗРАХУНОК № 14****виходу продукції при переробці зерна в борошно і крупи**

за період з 15 грудня 2009 р. по 18 грудня 2009 р.

Вид переробки двосортний 75 % помел

Належить переробити фізична вага: 3230 кг  
 залікова вага: 3159 кг

Ознаки якості зерна	Базисна якість зерна	Фактична якість зерна	Розрахунок впливу якості зерна на вихід продукції	Борошно		Всього продукції	Висівки	Відходи	Некормові відходи і механічні втрати	Усушка	Всього
				Вищий гатунок	Перший гатунок						
Базовий вихід, %				45,0	30,0	75,0	22,1	2,2	0,7	0,0	100,0
Вологість	14,5	13,5	$\frac{13,5 - 14,5}{(100 - 14,5)} = -1,17$ $-1,17 \times -0,50 = 0,59$								
Смітна домішка, %	1,0	0,3	$(0,30 - 1) = 0,0$	0,27	0,18		0,13				
Натура, г/л	755	780	$(755 - 780) \times 0,00 = 0,00$	0,0	0,0		0,0				
Скловидність, %	50,0	36,0	$(50,0 - 36,0) \times -0,05 = -0,70$	-0,42	-0,28		0,70				
Зернові домішка, %	1,0	3,8	$(4,80 - 1,0) \times -0,35 = -1,33$	-0,62	-0,41		-0,30	1,33			
Дрібне зерно, %	0,0	1,0	$(4,8 - 1,0) \times -0,18 = -0,68$	-0,41	-0,27		0,68				
Розрахунковий вихід продукції	%			43,82	29,22	73,04	23,31	3,53	0,70	-0,59	100
	кг			1384	923	2307	736	112			3159

Бухгалтер: Фафруник П.Г.

Дата 15 грудня 2009 р.

Начальник ВТЛ: Рончаковська О.О.

## Ж.3. „Накладна на відпуск зерна в переробку” ф. № 110

Форма № 110

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158  
 ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів  
 Склад № 1

**НАКЛАДНА № 25 від 15 грудня 2009 р.  
 на відпуск зерна в переробку**

Культура	Вага відпущеного зерна, кг	Якість зерна					
		вологість, %	смітна домішка, %				
1	2	3	4	5	6	7	8
Пшениця 4 клас	3230	13,5	0,3				

Відпустив:

зав. елеватором (складом) Петров А.Д.

Прийняв:

нач. цеху Авдієнко Р.Р.

лаборант Тополь Ю.І.

## Ж.4. „Забірна картка” ф. № 111

Форма № 111

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158  
 ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів  
 Склад № 1

**ЗАБІРНА КАРТКА № 25  
 на зерно, відпущене в переробку за  
 розпорядженням № 19 від 15 грудня 2009 р.**

Культура пшениця 4 клас

Дата відпуску	Маса відпущеного зерна, кг	Якість, %						Підпис особи, що відпустила зерно	Підпис отримувача зерна
		вологість	засміченість						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15.12.2009 р.	3230	13,5	0,3						
Всього	3230								

Масу три тисячі двісті тридцять кг відпустив

Зав. елеватором (складом) Петров А.Д.

Масу три тисячі двісті тридцять кг прийняв

Одержувач Авдієнко Р.Р.

Лаборант Тополь Ю.І.

продовження додатка Ж

Ж.5. „Накладна на здавання продукції із виробництва на склад” ф. № 112

Форма № 112

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158

ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів

**НАКЛАДНА № 25****на здавання продукції із виробництва на склад  
від 16 грудня 2009 р.**

Бригада № 1

Зміна № 1 з 8 год. до 14 год.

Найменування продукції	Відвантажено в мішках				Безтарний відпуск					Якість
	тара		маса одного мішка	загальна маса нетто, кг	показники лічильника		кількість відвантажень	маса одного відвантаження, кг	загальна маса, кг	
	найменування	кількість			початкові	кінцеві				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Борошно вищого гатунку	мішок	28	50	1384						13,5
Борошно 1 гатунку	мішок	19	50	923						13,3
Висівки	мішок	15	50	736						13,5
Кормові відходи	мішок	3	50	112						13,5
Всього	х		65	3159						х

Маса разом три тисячі сто п'ятдесят дев'ять кг

Кількість місць шістдесят п'ять

Начальник цеху Авдієнко Р.Р.

Здав:

Змінний крупчатник Степанов О.Р.

Прийняв:

Змінний майстер готової продукції Головчак П.Л.

продовження додатка Ж

## Ж.6. „Акт про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна” ф. № 117

Форма № 117

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 00956158  
 ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів

## АКТ

про зачистку виробничого корпусу та результати переробки зерна  
 за вересень 2009 р.

По двосортному 75 % помелу  
 Перероблено 4 477 000 кг  
 в т.ч. власне 1 077 000 кг  
 державне 0 кг; регіональне 0 кг; давальницьке 3 400 000 кг

АКТ ЗАТВЕРДЖУЮ  
 Керівник підприємства  
 01.10.2009 р.

Ознаки якості зерна	Фактична якість зерна	Розрахунок впливу якості зерна на вихід продукції	Борошно			Всього продукції	Висівки	Відходи	Некормові відходи і механічні втрати	Усушка	Всього
			Вищий гатунок	Перший гатунок	Другий гатунок						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Базовий вихід, %			45,0	30,0	0,0	75,0	22,1	2,2	0,7	0,0	100,0
Вологість	13,79	$\frac{13,79 - 14,5}{(100 - 14,5)} = -0,83$ $-0,83 \times 0,50 = 0,42$	0,19	0,13	0,0		0,10			-0,42	0,0
Смітна домішка, %	0,39	$(0,39 - 1,0) \times 0,0 = 0,0$	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0			0,0
Натура, г/л	760	$(775 - 760) \times -0,05 = -0,75$	-0,45	-0,30	0,0		0,75				0,0
Скловидність, %	33,7	$(50,0 - 33,7) \times -0,05 = -0,82$	-0,49	-0,33	0,0		0,82				0,0
Зернові домішка, %	5,0	$(5,88 - 1,0) \times -0,35 = -1,71$	-0,79	-0,53	0,0		-0,39	1,71			0,0

продовження додатка Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Дрібне зерно, %	0,88	(5,88-1,0)×-0,18=-0,88	-0,53	-0,35	0,0		0,88				0,0
$\frac{\text{Усушка}}{\text{Зволоження}} = \frac{(13,79 - 12,98) \times 100}{100 - 12,98} = 0,93\%$	Розрахований вихід	%	42,93	28,62	0,0	71,55	24,26	3,91	0,7	-0,42	100
		кг	1921976	1281317	0	3203293	1086120	175051	31339	-18803	4477000
	Відхилення від норм	%	1,73	- 1,05	0,0	0,68	0,34	-2,35	0,02	1,35	0
		кг	77574	- 47217	0	30357	15240	-105221	-815	60439	0
	Фактичний вихід	%	44,66	27,57	0,0	72,23	24,60	1,56	0,68	0,93	100
		кг	1999550	1234100	0	3233650	1101360	69830	30524	41636	4477000
	в т.ч. власність*	кг	480988	296929	0	777917	264942	16801	7324	10016	1077000
	державне	кг	0	0	0	0	0	0	0	0	0
регіональне	кг	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
давальницьке	кг	1518562	937171	0	2455733	836418	53029	23200	31620	3400000	

\* власна розробка

№ з/п	Якість зерна, %			№ з/п	Якість продукції, %						Нестачі продукції
	Показники якості	До очистки	Після очистки		Показники якості	Вищий ґатунок	Перший ґатунок	Другий ґатунок	Висівки	Середньо-зважена продукції	Вироблено, кг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Вологість	13,79	15,61	1.	Вологість	13,37	12,78	0,0	12,51	12,98	
2.	Зольність		1,72	2.	Зольність						
3.	Натура	760		3.	Білість	62,49	47,73	0,0	5,04		
4.	Смітна домішка: всього	0,39	0,19	4.	Залишок на ситі (крупність)	2,7	0,38	0,0			
5.	в т.ч. мінеральної домішки			5.	Прохід через сито (мучелі)		96,9	0,0			
6.	шкідливої домішки			6.	Клейковина	24,0	25,0	0,0			
7.	Зернова домішка: всього	5,0		7.	Об'ємний вихід хліба						



## закінчення додатка Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
8.	в т.ч. ячменю			8.	Відношення висоти до діаметру						
9.	пророслих			9.	Металодомішка	в нормі					
10.	битих			10.	Колір	нормальний					
11.	пошкоджених			11.	Смак	нормальний					
12.	Дрібне зерно	0,88		12.	Запах	нормальний					
13.	Скловидність	33,7		13.	Хруст	не виявлено					
14.	Клейковина	19,2		14.	Зараженість	не виявлено					

Зважування зерна, яке поступило на переробку, проводилось на вагах (вказати систему ваг, вантажопідйомність, їх стан) а/в  
 По закінченні вересня місяця зроблене повне вимелювання зерна, отриманого для переробки \_\_\_\_ відділенням (секцією) виробничого корпусу за \_\_ робочих днів \_\_ місяця.  
 Зачистка виробничого корпусу зроблена повністю, все зерно перероблено, продукція і відходи вибиті і здані на склади.  
 2 жовтня 2009 р.

Головний інженер Попіль Т.М.

Головний бухгалтер Заплітна О.Г.

Начальник ВТЛ Рончаковська О.О.

Зав. елеватором (складом) Петров А.Д.

Начальник виробничого цеху Авдієнко Р.Р.

Зав. складом продукції Головчак П.Л.

Додаток 3  
Графіки руху первинних документів з переробки зерна

3.1. Графік руху „Розпорядження на відпуск зерна в переробку” ф. № 109

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець		
		Начальник ВТЛ	Головний інженер	Керівник підприємства
1.	Підготовка розпорядження	●		
2.	Підтвердження можливості переробки		●	
3.	Дозвіл на переробку			●
4.	Передача розпорядження на склад та у виробничий цех	●		

3.2. Графік руху „Акту-розрахунку виходу продукції при переробці зерна в борошно і крупи” ф. № 117-а

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець	
		Начальник ВТЛ	Бухгалтерія
1.	Здійснення розрахунків та підготовка акту	●	
2.	Передача у бухгалтерію для реєстрації	●	
3.	Реєстрація акту		●
4.	Передача під розписку власнику зерна		●

## 3.3. Графік руху „Накладної на відпуск зерна в переробку” ф. № 110

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець				
		Завідуючий елеватором (складом)	Лаборант ВТЛ	Матеріально-відповідальна особа	Начальник виробничого цеху	Бухгалтер
1.	Підготовка накладної	●				
2.	Підтвердження якості відпущеного зерна		●			
3.	Отримання накладної для здійснення відпуску зерна			●		
4.	Оприбуткування зерна на підставі накладної у виробничому журналі				●	
5.	Передача у бухгалтерію для здійснення обробки та узагальнення				●	
6.	Проведення обробки накладної					●

3.4. Графік руху „Забірної картки на зерно, відпущене в переробку” ф. № 111  
(„Вимоги-накладна” ф. № 119)

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець			
		Завідуючий елеватором (складом)	Лаборант ВТЛ	Начальник виробничого цеху	Бухгалтер
1.	Заповнення забірної картки	●			
2.	Списання зерна на витрати на підставі картки	●			
3.	Засвідчення якості, відпущеного у виробництво зерна		●		
4.	Оприбуткування зерна у виробничому журналі			●	
5.	Передача у бухгалтерію для здійснення обробки та узагальнення			●	
6.	Проведення бухгалтерської обробки				●

## 3.5. Графік руху накладної на здавання продукції із виробництва на склад

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець			
		Завідуючий вибійним відділенням	Завідуючий складом продукції	Бухгалтерія	Начальник виробничого цеху
1.	Оформлення передачі продукції і відходів на склад	●			
2.	Прийняття продукції на склад		●		
3.	Прийняття накладних, їхня перевірка			●	
4.	Складання на підставі накладних рапортів ф. № 113-а, 113-б				●
5.	Групування, таксування, підсумовування			●	
6.	Внесення до накопичувальної відомості до меморіального ордера			●	

## 3.6. Графік руху „Акту переробки” ф. № 117-б

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець		
		Начальник виробничого цеху	Начальник ВТЛ	Бухгалтерія
1.	Здійснення розрахунків та підготовка акту	●		
2.	Підтвердження якості зерна		●	
2.	Передача у бухгалтерію для реєстрації			●
3.	Реєстрація акту			●
4.	Передача власнику зерна при відпуску продукції			●

3.7. Графік руху „Акту про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна” ф. № 117

№ з/п	Назва виду робіт	Виконавець	
		Комісія, призначена керівником підприємства	Бухгалтер
1.	Підготовка акту	●	
2.	Передача у бухгалтерію	●	
3.	Бухгалтерська обробка		●

## закінчення додатка 3

## 3.8. Зведений графік руху первинних документів з переробки зерна

№ з/п	Назва первинного документа	Складання та передавання документа		Виконавець або користувач			Надходження документа до бухгалтерії, обробка та узагальнення		
		Відповідальна особа	Строк передавання	Служба, яка приймає документ	Операції над документом	Кому і коли передають	Час приймання документа	Обробка документа й узагальнення даних	Кому та в які строки подають документи
1.	Розпорядження на відпуск зерна в переробку (ф. № 109)	Керівник підприємства	Одразу після підписання	ВТЛ, склад, виробничий цех	–	–	–	–	–
2.	Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна (ф. № 117-а)	Начальник ВТЛ	Наступний день	Бухгалтерія	Реєстрація	Під розписку власнику зерна	–	–	–
3.	Накладна на відпуск зерна в переробку (ф. № 110)	Завідуючий елеватором (складом), начальник ВТЛ	Одразу після заповнення	Матеріально-відповідальна особа	Контроль якості та кількості зерна	Начальник виробничого цеху	Щодня за попередній, до 10.00	Таксування, групування, запис в накопичувальні відомості, звірка зі звітом ЗХС-37	У поточний архів, 5 числа кожного місяця
4.	Забірна картка (вимога-накладна) (ф. № 111)	Завідуючий елеватором (складом), начальник ВТЛ	Одразу після заповнення	Матеріально-відповідальна особа	Контроль якості та кількості зерна	Начальник виробничого цеху	Щодня за попередній, до 10.00	Таксування, групування, запис в накопичувальні відомості, звірка зі звітом ЗХС-37	У поточний архів, 5 числа кожного місяця
5.	Накладна на здавання продукції із виробництва на склад ( ф. № 112)	Завідуючий вибійним відділенням	Після закінчення зміни	Завідуючий складом	Контроль кількості продукції	–	Щодня за попередній, до 10.00	Таксування, групування, запис в накопичувальні відомості, звірка з рапортами 113-а, 113-б	У поточний архів, 5 числа кожного місяця
6.	Акт переробки зерна (ф. № 117-б)	Начальник виробничого цеху, начальник ВТЛ	Наступний день	Бухгалтерія	Реєстрація	При отриманні готової продукції власнику зерна	–	–	–
7.	Акт про зачистку виробничого корпусу (ф. № 117)	Комісія, призначена керівником підприємства	Перший день місяця	–	–	–	Перший день місяця за попередній	Звірка із накопичувальними відомостями, визначення розмірів примолу чи промолу	У поточний архів, 5 числа кожного місяця

Додаток И  
**Накопичувальна відомість руху власної (давальницької) сировини та продукції**

№ з/п	Назва хлібопродукту	Залишок на початок місяця	Закуплено протягом місяця	Передано на сушіння, очищення	Перероблено на борошно	Вироблено продукції	Передано на фасування	Реалізовано	Залишок на кінець місяця
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Пшениця 3 класу	3718	227 830	1160	228 900				1488
2.	Пшениця 4 класу	809 379		2850	560 000				246 529
3.	Пшениця 6 класу	944 562	1 137 518		38 246				2 043 834
4.	Борошно вищого гатунку	53 205				368 150		377 455	43 900
5.	Борошно першого гатунку	40 465				235 700		255 610	20 555
6.	Висівки пшеничні	34 866				202 640	149 500	82 520	5486
7.	Відходи кормові	171 061				11 696		57 040	125 717



Додаток К  
Меморіальний ордер руху сировини та продукції

Власні ресурси					Давальницькі ресурси				
№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума	№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт				Дт	Кт	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Закуплено пшеницю	2010 641	631 631	1 365 348	1.	Отримано сировину для переробки	022		4 031 727
2.	Передано на сушіння, очищення	2321	2010	4010	2.	Відпущено у переробку		022	3 794 162
3.	Передано в переробку	2311	2010	827 146	3.	Вироблено борошно	0233		3 725 134
4.	Вироблено борошно Вироблено висівки	2611 2621	2311 2311	806 490 149 500	4.	Реалізовано борошно		0233	3 608 817
5.	Вироблено кормові відходи	2631	2311	11 696	5.	Надійшло зерно на зберігання	0231		14 762 659
6.	Передано на фасування висівки	233 265	2621 233	149 500 158 410,2	6.	Вибуло зерно із зберігання		0231	14 405 151
7.	Реалізовано борошно	90111	2612	633 065					
8.	Реалізовано кормові відходи	90111	2631	57 040					
9.	Реалізовано висівки	901	265	82 520					

Додаток Л  
**Баланс сировини та готової продукції Тернопільського комбінату  
хлібопродуктів за вересень 2009 р.**

№ з/п	Заголовки горизонтальних граф	Сума, грн.	Рахунки бухгалтерського обліку
1	I. Залишок власної сировини та готової продукції на початок періоду		Дебетове сальдо рахунків власної сировини та готової продукції на початок періоду (рахунки 20 „Сировина й матеріали” та 26 „Готова продукція”)
	а) пшениця 3 класу	3718	
	б) пшениця 4 класу	809 379	
	в) пшениця 6 класу	944 562	
	г) борошно вищого гатунку	53 205	
	д) борошно першого гатунку	40 465	
	е) висівки пшеничні	34 866	
	є) відходи кормові	171 061	
	<b>Всього:</b>	<b>2 057 256</b>	
2	II. Надходження власної сировини та готової продукції		Дебетовий оборот рахунку власної сировини (рахунок 20 „Сировина й матеріали”)
	Придбання сировини	227 830	
	а) пшениця 3 класу	1 137 518	
	б) пшениця 4 класу		
	в) пшениця 6 класу		
	<b>Всього:</b>	<b>1 365 348</b>	
3.	Надходження із виробництва готової продукції		Кредитовий оборот рахунка переробки власної сировини (рахунок 2311 „Переробка власного зерна”)
	г) борошно вищого гатунку	368 150	
	д) борошно першого гатунку	235 700	
	е) висівки пшеничні	202 640	
	є) відходи кормові	11 696	
	<b>Всього:</b>	<b>818 186</b>	
4	Інші надходження	—	—
<b>5.</b>	<b>Баланс власної сировини та готової продукції</b>		<b>4 240 790</b>
6.	III. Вибуття власної сировини та готової продукції		Кредитовий оборот рахунка власної сировини у кореспонденції із рахунком переробки власної сировини (рахунок 201 „Сировина й матеріали”)
	Передача сировини у виробництво	228 900	
	а) пшениця 3 класу	560 000	
	б) пшениця 4 класу	38 246	
	в) пшениця 6 класу		
	<b>Всього:</b>	<b>827 146</b>	

продовження додатка Л

7.	Реалізація готової продукції г) борошно вищого гатунку д) борошно першого гатунку е) висівки пшеничні є) відходи кормові	377 455 255 610 82 520 57 040	Кредитовий оборот рахунків власної готової продукції (субрахунки власної готової продукції до рахунку 26 „Готова продукція”)
	Всього:	772 625	
8.	Інше вибуття - передано на сушіння, очищення а) пшениця 3 класу б) пшениця 4 класу в) пшениця 6 класу - передано на фасування г) борошно вищого гатунку д) борошно першого гатунку е) висівки пшеничні є) відходи кормові	1160 2850  149 500	Кредитовий оборот рахунка власної сировини у кореспонденції із рахунком послуг з сушіння та очищення Кредитовий оборот рахунка власної готової продукції у кореспонденції із рахунком готової продукції для фасування
	Всього:	153 510	
9.	IV. Залишок власної сировини та готової продукції на кінець періоду а) пшениця 3 класу б) пшениця 4 класу в) пшениця 6 класу г) борошно вищого гатунку д) борошно першого гатунку е) висівки пшеничні є) відходи кормові	1488 246 529 2 043 834 43 900 20 555 5486 125 717	Дебетове сальдо рахунків власної сировини та готової продукції на кінець періоду (рахунки 20 „Сировина й матеріали” та 26 „Готова продукція”)
	Всього:	2 487 509	
<b>10.</b>	<b>Баланс власної сировини та готової продукції</b>		<b>4 240 790</b>
11.	V. Залишок давальницької сировини та готової продукції на початок періоду а) пшениця 3 класу б) пшениця 4 класу в) пшениця 6 класу г) борошно вищого гатунку д) борошно першого гатунку е) висівки пшеничні є) відходи кормові	273 099 409 647 148 987 99 324	Дебетове сальдо рахунків сировини, прийнятої для переробки, готової продукції із давальницької сировини та сировини на зберіганні на початок періоду (рахунки 022 „Матеріали, прийняті для переробки”, 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”)
	Всього:	931 057	

## продовження додатка Л

12.	VI. Надходження давальницької сировини на готової продукції		Дебетовий оборот рахунка сировини, прийнятої для переробки (рахунок 022 „Матеріали, прийняті для переробки”) Дебетовий оборот рахунка сировини на зберіганні (субрахунок 0231 „Зерно на відповідальному зберіганні”)
	Отримання сировини для переробки		
	а) пшениця 3 класу	2 816 597	
	б) пшениця 4 класу	1 215 130	
13.	VI. Надходження давальницької сировини на зберігання		Дебетовий оборот рахунка сировини на зберіганні (субрахунок 0231 „Зерно на відповідальному зберіганні”)
	Отримання сировини на зберігання		
	а) пшениця 3 класу	14 762 659	
	б) пшениця 4 класу	18 794 386	
Всього:			
14.	Всього		<b>23 450 577</b>
	VII. Вибуття давальницької сировини та готової продукції		Кредитовий оборот рахунка сировини, прийнятої для переробки (рахунок 022 „Матеріали, прийняті для переробки”)
	15. Передача сировини у виробництво		
	а) пшениця 3 класу	2 769 738	
б) пшениця 4 класу	1 024 424		
Всього:		3 794 162	
16.	Вибуття сировини із зберігання		Кредитовий оборот рахунка сировини на зберіганні (субрахунок 0231 „Зерно на відповідальному зберіганні”)
	а) пшениця 3 класу	14 405 151	
	б) пшениця 4 класу		
	в) пшениця 6 класу		
Всього:		14 405 151	
17.	Реалізація готової продукції		Кредитовий оборот рахунка готової продукції із давальницької сировини (субрахунок 0233 „Борошно на відповідальному зберіганні”)
	г) борошно вищого гатунку	2 165 290	
	д) борошно першого гатунку	1 443 527	
	е) висівки пшеничні		
Всього:		3 608 817	
е) відходи кормові			

## закінчення додатка Л

	<p>VIII. Залишок давальницької сировини та готової продукції на кінець періоду</p> <p>а) пшениця 3 класу</p> <p>б) пшениця 4 класу</p> <p>в) пшениця 6 класу</p> <p>г) борошно вищого гатунку</p> <p>д) борошно першого гатунку</p> <p>е) висівки пшеничні</p> <p>є) відходи кормові</p>	<p>677 466</p> <p>600 353</p> <p>218 777</p> <p>145 851</p>	<p>Дебетове сальдо рахунків сировини, прийнятої для переробки, готової продукції із давальницької сировини та сировини на зберіганні на кінець періоду (рахунки 022 „Матеріали, прийняті для переробки”, 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”)</p>
	Всього:	1 642 447	
<b>19.</b>	<b>Всього</b>		<b>23 450 577</b>

Додаток М  
Вихідні дані для аналізу обсягів виробництва борошна

Таблиця М.1

Динаміка виробництва борошна борошномельними підприємствами  
у 2007-2009 р.

		Виробництво борошна пшеничного і пшенично-житнього, т					
		Тернопільський КХП		Чортківський КХП		Віконт	
		за місяць	середньомісячне за квартал	за місяць	середньомісячне за квартал	за місяць	середньомісячне за квартал
2007	січень	1240	1601	840	972	651	695
	лютий	1549		1142		721	
	березень	2013		934		714	
	квітень	1179	979	1055	1913	627	635
	травень	748		1958		571	
	червень	1011		2726		708	
	липень	2645	2830	2715	2664	733	732
	серпень	3056		2596		718	
	вересень	2789		2682		744	
	жовтень	2789	2312	3128	2923	741	709
	листопад	2393		2831		743	
	грудень	1755		2810		644	
	<b>Середня</b>	<b>1931</b>	<b>х</b>	<b>2118</b>	<b>х</b>	<b>693</b>	<b>х</b>
2008	січень	1955	2063	1170	1347	662	730
	лютий	2012		1320		704	
	березень	2223		1550		824	
	квітень	1995	2330	743	1033	678	717
	травень	2484		950		697	
	червень	2512		1406		777	
	липень	2967	3187	1132	2110	786	770
	серпень	3234		2573		739	
	вересень	3359		2625		786	
	жовтень	3317	3253	2555	2132	782	774
	листопад	3392		2177		768	
	грудень	3051		1664		772	
	<b>Середня</b>	<b>2708</b>	<b>х</b>	<b>1655</b>	<b>х</b>	<b>748</b>	<b>х</b>
2009	січень	3002	2910	800	1631	759	751
	лютий	2974		2803		720	
	березень	2755		1291		773	
	квітень	2603	2478	868	1253	548	670
	травень	2345		1610		708	
	червень	2485		1282		755	
	липень	2659	2906	1905	1422	688	648
	серпень	2641		1383		608	
	вересень	3418		978		648	
	жовтень	3447	2746	973	895	765	777
	листопад	2514		713		764	
	грудень	2276		1000		801	
	<b>Середня</b>	<b>2760</b>	<b>х</b>	<b>1301</b>	<b>х</b>	<b>711</b>	<b>х</b>

## продовження додатка М

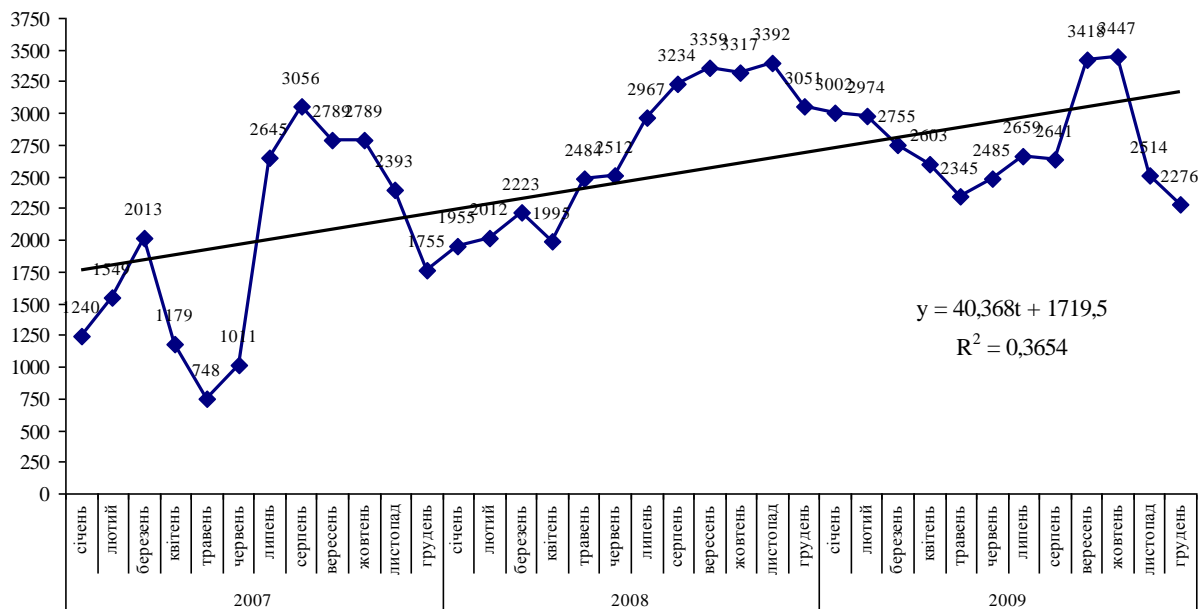


Рис. М.1. Динаміка виробництва борошна пшеничного і пшенично-житнього по Тернопільському КХП у 2007-2009 рр.

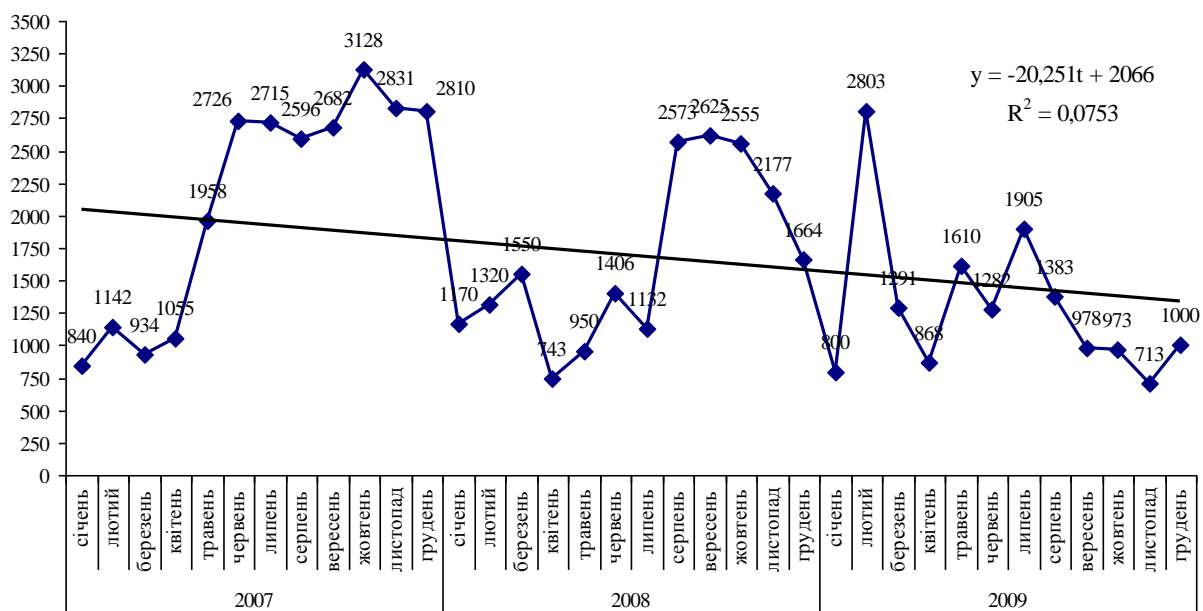


Рис. М.2. Динаміка виробництва борошна пшеничного і пшенично-житнього по Чортківському КХП у 2007-2009 рр.

## продовження додатка М

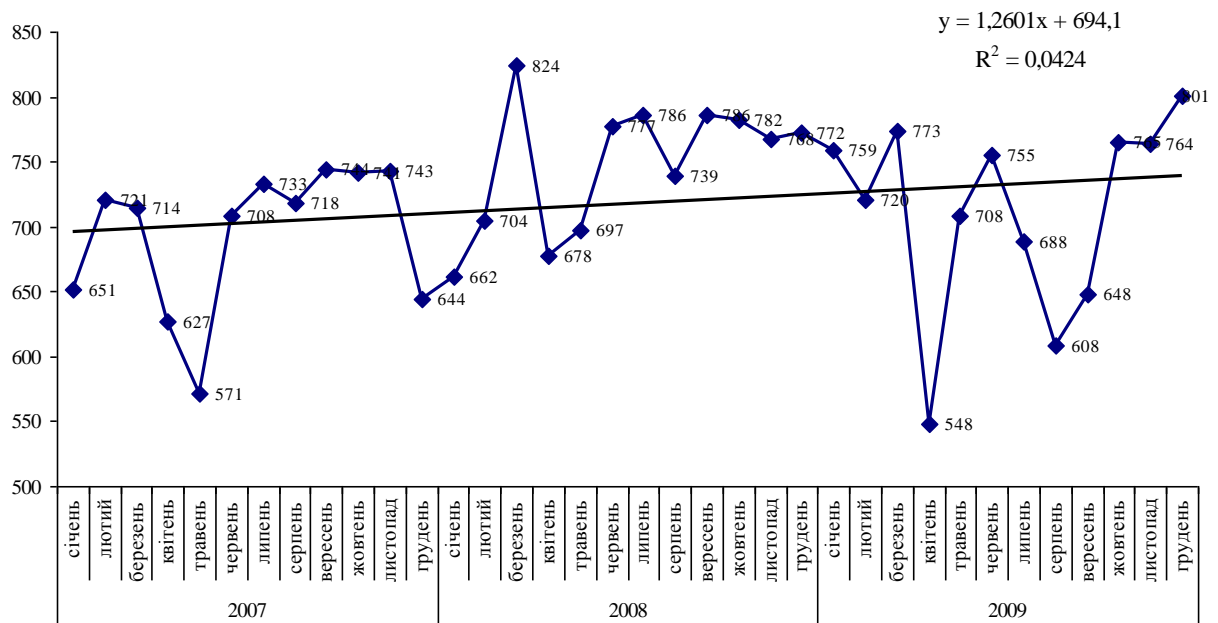


Рис. М.3. Динаміка виробництва борошна пшеничного і пшенично-житнього по ТЗОВ „Віконт” у 2007-2009 рр.



Додаток Н  
**Розрахункові дані для обчислення індексів сезонності виробництва борошна  
 борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.**

	Параметр часу (t)	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		Віконт	
		$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	$\frac{y}{y_j}$	
2007	січень	1	1760	0,705	2046	0,411	0,940
	лютий	2	1800	0,860	2025	0,564	1,041
	березень	3	1841	1,094	2005	0,466	1,030
	квітень	4	1881	0,627	1985	0,531	0,905
	травень	5	1921	0,389	1965	0,997	0,824
	червень	6	1962	0,515	1944	1,402	1,022
	липень	7	2002	1,321	1924	1,411	1,058
	серпень	8	2042	1,496	1904	1,363	1,036
	вересень	9	2083	1,339	1884	1,424	1,074
	жовтень	10	2123	1,314	1863	1,679	1,069
	листопад	11	2164	1,106	1843	1,536	1,072
	грудень	12	2204	0,796	1823	1,541	0,929
2008	січень	13	2244	0,871	1803	0,649	0,885
	лютий	14	2285	0,881	1782	0,741	0,941
	березень	15	2325	0,956	1762	0,880	1,102
	квітень	16	2365	0,843	1742	0,427	0,907
	травень	17	2406	1,033	1722	0,552	0,932
	червень	18	2446	1,027	1701	0,826	1,039
	липень	19	2486	1,193	1681	0,673	1,051
	серпень	20	2527	1,280	1661	1,549	0,988
	вересень	21	2567	1,308	1641	1,600	1,051
	жовтень	22	2608	1,272	1620	1,577	1,046
	листопад	23	2648	1,281	1600	1,360	1,027
	грудень	24	2688	1,135	1580	1,053	1,032
2009	січень	25	2729	1,100	1560	0,513	1,067
	лютий	26	2769	1,074	1539	1,821	1,012
	березень	27	2809	0,981	1519	0,850	1,087
	квітень	28	2850	0,913	1499	0,579	0,770
	травень	29	2890	0,811	1479	1,089	0,995
	червень	30	2931	0,848	1458	0,879	1,061
	липень	31	2971	0,895	1438	1,325	0,967
	серпень	32	3011	0,877	1418	0,975	0,855
	вересень	33	3052	1,120	1398	0,700	0,911
	жовтень	34	3092	1,115	1377	0,706	1,075
	листопад	35	3132	0,803	1357	0,525	1,074
	грудень	36	3173	0,717	1337	0,748	1,126

## Додаток П

## Розрахункові дані для обчислення індексів сезонності виробництва борошна з давальницької сировини борошномельними підприємствами у 2007-2009 рр.

	Параметр часу (t)	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		
		$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	
2007	січень	1	1441,4	0,355	-54,1	0
	лютий	2	1469,4	0,572	-19,9	0
	березень	3	1497,4	0,874	14,3	0
	квітень	4	1525,3	0,427	48,5	0
	травень	5	1553,3	0,350	82,7	0
	червень	6	1581,3	0,639	116,9	0,530
	липень	7	1609,3	1,598	151,1	0,331
	серпень	8	1637,3	1,728	185,3	1,333
	вересень	9	1665,3	1,611	219,5	0,606
	жовтень	10	1693,3	1,489	253,7	0,658
	листопад	11	1721,2	1,233	287,9	0,271
	грудень	12	1749,2	0,984	322,1	0,332
2008	січень	13	1777,2	0,944	356,3	0,295
	лютий	14	1805,2	0,944	390,5	0
	березень	15	1833,2	0,876	424,7	0,584
	квітень	16	1861,2	0,727	458,9	0,129
	травень	17	1889,2	0,913	493,1	0,458
	червень	18	1917,1	0,930	527,3	2,147
	липень	19	1945,1	1,179	561,5	0,039
	серпень	20	1973,1	1,245	595,7	1,544
	вересень	21	2001,1	1,377	629,9	2,124
	жовтень	22	2029,1	1,262	664,2	2,445
	листопад	23	2057,1	1,340	698,4	3,006
	грудень	24	2085,1	1,288	732,6	1,414
2009	січень	25	2113,1	1,099	766,8	0,820
	лютий	26	2141,0	1,094	801,0	2,120
	березень	27	2169,0	0,922	835,2	0,523
	квітень	28	2197,0	0,879	869,4	0,698
	травень	29	2225,0	0,742	903,6	0,838
	червень	30	2253,0	0,750	937,8	0,658
	липень	31	2281,0	1,051	972,0	1,142
	серпень	32	2309,0	0,891	1006,2	1,023
	вересень	33	2336,9	1,091	1040,4	0,843
	жовтень	34	2364,9	1,081	1074,6	0,767
	листопад	35	2392,9	0,704	1108,8	0,643
	грудень	36	2420,9	0,688	1143,0	0,568

Додаток Р  
Вихідні дані для аналізу обсягів реалізації промислової продукції

Таблиця Р.1

		Обсяг реалізованої промислової продукції (у відпускних цінах підприємств без ПДВ, акцизного збору та інших непрямих податків), тис. грн.					
		Тернопільський КХП		Чортківський КХП		Віконт	
		за місяць	середньомісячне за квартал	за місяць	середньомісячне за квартал	за місяць	середньомісячне за квартал
2007	січень	829,6	925,2	586,1	1021,5	98,0	104,6
	лютий	948,0		773,3		109,2	
	березень	998,0		1705,1		106,6	
	квітень	676,0	497,3	1245,8	2507,8	94,0	96,4
	травень	573,0		2795,4		86,4	
	червень	243,0		3482,2		108,9	
	липень	452,7	583,8	4266,3	7002,6	113,6	114,6
	серпень	616,9		8928,2		113,3	
	вересень	681,8		7813,2		116,8	
	жовтень	654,3	544,5	3712,2	3961,6	125,4	120,1
	листопад	676,8		3528,3		124,7	
	грудень	302,5		4644,4		110,1	
	<b>Середня</b>	<b>637,7</b>	<b>х</b>	<b>3623,4</b>	<b>х</b>	<b>108,9</b>	<b>х</b>
2008	січень	623,5	913,0	1390,5	1102,2	111,8	126,0
	лютий	870,8		1074,1		124,4	
	березень	1244,6		842,0		141,8	
	квітень	1457,8	1473,2	1078,2	1628,4	120,5	126,6
	травень	1504,9		1335,3		123,1	
	червень	1457,0		2471,6		136,1	
	липень	1719,9	1680,6	3054,8	2760,7	138,7	138,1
	серпень	1832,5		3264,7		133,4	
	вересень	1489,4		1962,6		142,1	
	жовтень	1444,6	1265,1	1625,3	1876,9	156,9	158,0
	листопад	1373,7		2251,1		158,5	
	грудень	977,0		1754,4		158,5	
	<b>Середня</b>	<b>1333,0</b>	<b>х</b>	<b>1842,1</b>	<b>х</b>	<b>137,2</b>	<b>х</b>
2009	січень	1271,2	1263,6	588,7	1537,3	164,3	166,3
	лютий	1253,1		2321,1		164,7	
	березень	1266,5		1702,2		169,8	
	квітень	1401,2	1287,2	914,1	1278,3	121,2	148,6
	травень	1230,2		870,7		156,9	
	червень	1230,2		2050,0		167,8	
	липень	793,6	1180,1	1908,8	2047,1	152,6	142,9
	серпень	1322,6		1599,5		138,5	
	вересень	1424,1		2633,0		137,7	
	жовтень	1575,3	1359,9	466,7	664,3	172,6	181,3
	листопад	1231,4		609,7		180,4	
	грудень	1273,0		916,6		191,0	
	<b>Середня</b>	<b>1272,7</b>	<b>х</b>	<b>1381,8</b>	<b>х</b>	<b>159,8</b>	<b>х</b>

продовження додатка Р

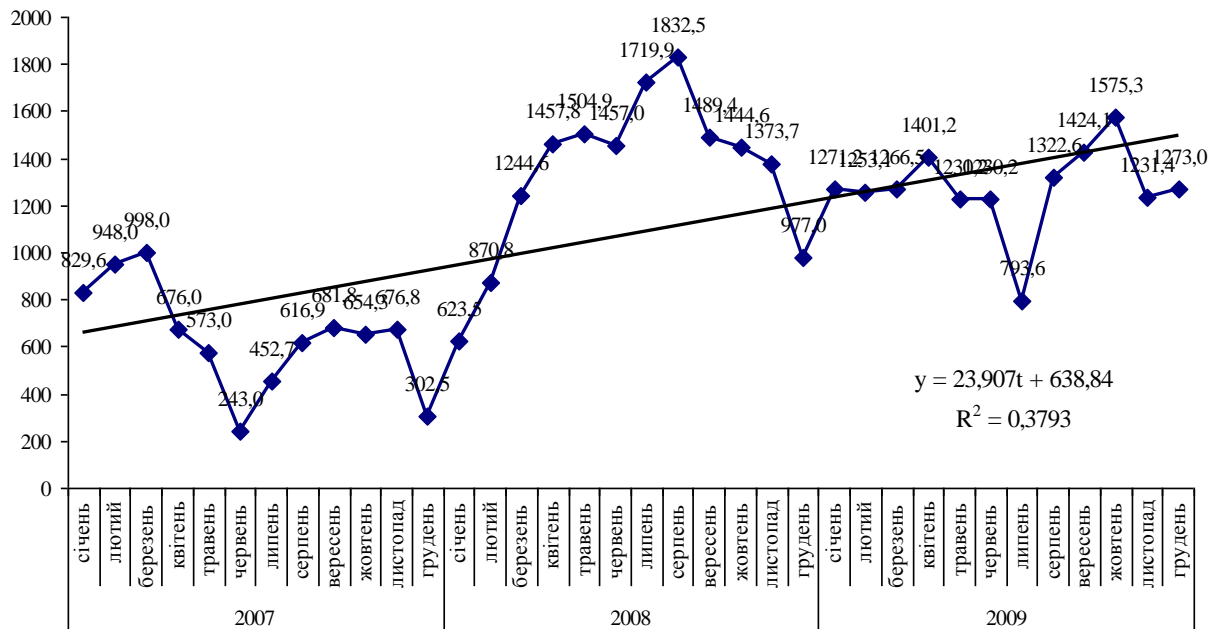


Рис. Р.1. Динаміка обсягу реалізованої промислової продукції по Тернопільському КХП у 2007-2009 рр.

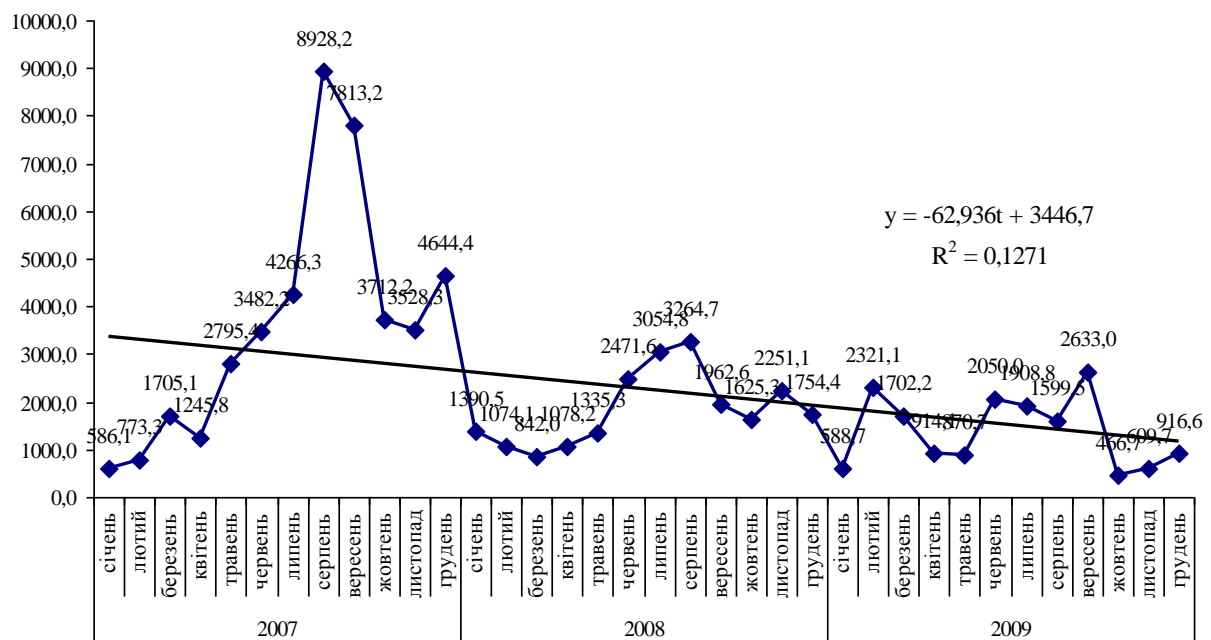


Рис. Р.2. Динаміка обсягу реалізованої промислової продукції по Чортківському КХП у 2007-2009 рр.

закінчення додатка Р

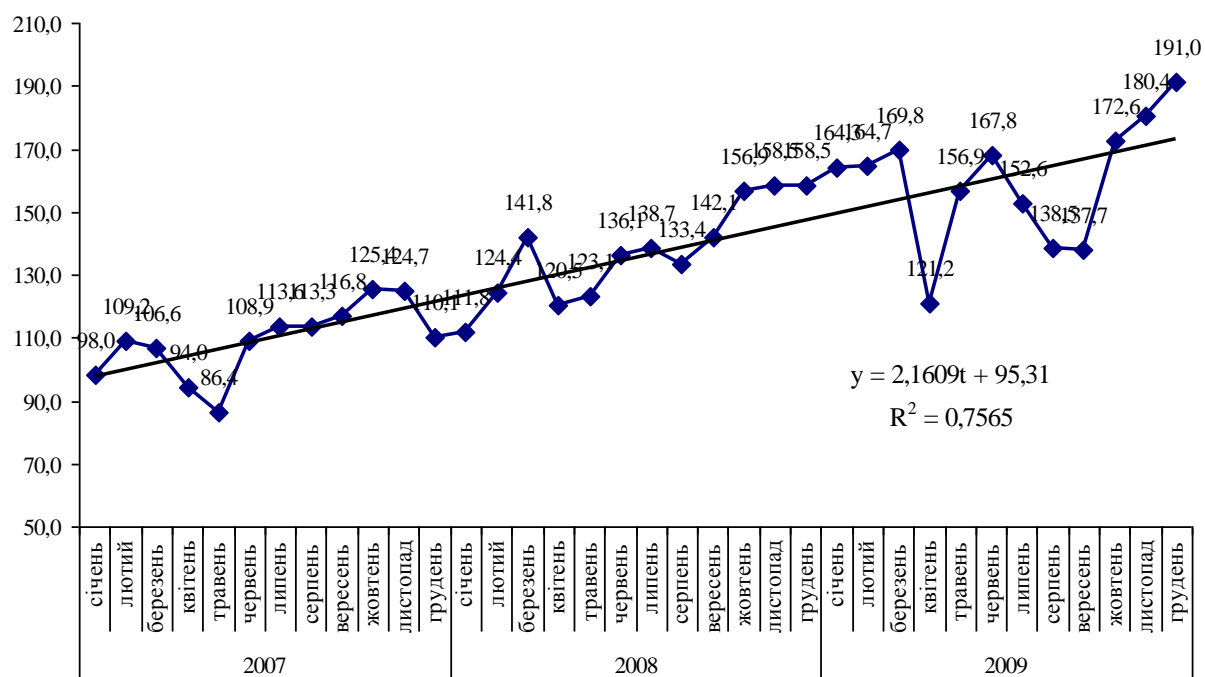


Рис. Р.3. Динаміка обсягу реалізованої промислової продукції по ТЗОВ „Віконт” у 2007-2009 рр.

Додаток С  
**Розрахункові дані для обчислення індексів сезонності реалізованої  
 промислової продукції борошномельних підприємств  
 у 2007-2009 рр.**

		Параметр часу (t)	Тернопільський КХП		Чортківський КХП		ТЗОВ „Віконт”	
			$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	$y_t$	$\frac{y}{y_t}$	$y_t$	$\frac{y}{y_t}$
2007	січень	1	662,7	1,252	3383,8	0,173	98,5	0,995
	лютий	2	686,7	1,381	3320,8	0,233	100,6	1,085
	березень	3	710,6	1,405	3257,9	0,523	102,8	1,037
	квітень	4	734,5	0,920	3195,0	0,390	105,0	0,896
	травень	5	758,4	0,756	3132,0	0,893	107,1	0,807
	червень	6	782,3	0,311	3069,1	1,135	109,3	0,997
	липень	7	806,2	0,562	3006,1	1,419	111,4	1,019
	серпень	8	830,1	0,743	2943,2	3,033	113,6	0,997
	вересень	9	854,0	0,798	2880,3	2,713	115,8	1,009
	жовтень	10	877,9	0,745	2817,3	1,318	117,9	1,063
	листопад	11	901,8	0,750	2754,4	1,281	120,1	1,038
	грудень	12	925,7	0,327	2691,5	1,726	122,2	0,901
2008	січень	13	949,6	0,657	2628,5	0,529	124,4	0,899
	лютий	14	973,5	0,894	2565,6	0,419	126,6	0,983
	березень	15	997,4	1,248	2502,7	0,336	128,7	1,102
	квітень	16	1021,4	1,427	2439,7	0,442	130,9	0,921
	травень	17	1045,3	1,440	2376,8	0,562	133,0	0,925
	червень	18	1069,2	1,363	2313,9	1,068	135,2	1,007
	липень	19	1093,1	1,573	2250,9	1,357	137,4	1,010
	серпень	20	1117,0	1,641	2188,0	1,492	139,5	0,956
	вересень	21	1140,9	1,305	2125,0	0,924	141,7	1,003
	жовтень	22	1164,8	1,240	2062,1	0,788	143,8	1,091
	листопад	23	1188,7	1,156	1999,2	1,126	146,0	1,086
	грудень	24	1212,6	0,806	1936,2	0,906	148,2	1,070
2009	січень	25	1236,5	1,028	1873,3	0,314	150,3	1,093
	лютий	26	1260,4	0,994	1810,4	1,282	152,5	1,080
	березень	27	1284,3	0,986	1747,4	0,974	154,7	1,098
	квітень	28	1308,2	1,071	1684,5	0,543	156,8	0,773
	травень	29	1332,1	0,923	1621,6	0,537	159,0	0,987
	червень	30	1356,1	0,907	1558,6	1,315	161,1	1,041
	липень	31	1380,0	0,575	1495,7	1,276	163,3	0,934
	серпень	32	1403,9	0,942	1432,7	1,116	165,5	0,837
	вересень	33	1427,8	0,997	1369,8	1,922	167,6	0,822
	жовтень	34	1451,7	1,085	1306,9	0,357	169,8	1,017
	листопад	35	1475,6	0,835	1243,9	0,490	171,9	1,049
	грудень	36	1499,5	0,849	1181,0	0,776	174,1	1,097

Додаток Т  
Показники фінансового результату до оподаткування

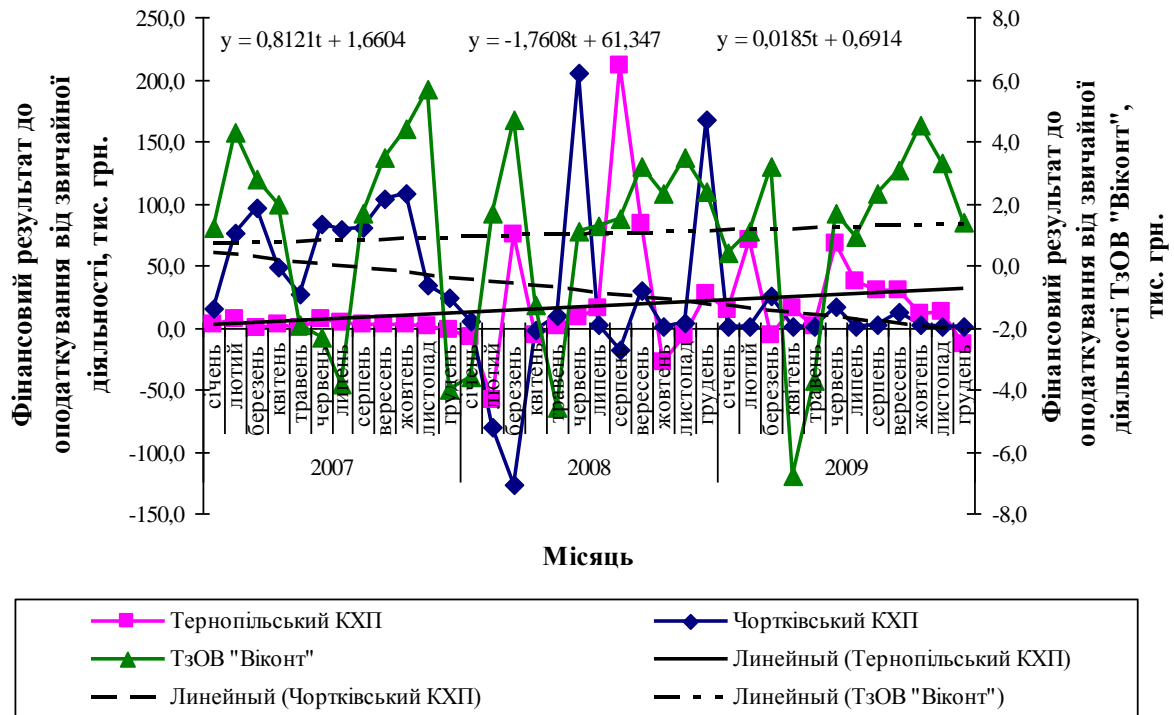


Рис. Т.1. Динаміка фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності на борошномельних підприємствах у 2007-2009 рр.

Додаток У

**Розрахункові дані та індекси сезонності фінансового результату до  
оподаткування від звичайної діяльності борошномельних підприємств  
у 2007-2009 рр.**

		t	Тернопільський КХП			Чортківський КХП			ТЗОВ „ВіконТ”		
			$Y_t$	$\frac{Y}{Y_t}$	$I_{сез}$	$Y_t$	$\frac{Y}{Y_t}$	$I_{сез}$	$Y_t$	$\frac{Y}{Y_t}$	$I_{сез}$
2007	січень	1	2,5	0,607	<b>18,3</b>	59,6	0,264	<b>15,6</b>	0,7	1,690	<b>-60,9</b>
	лютий	2	3,3	1,857	<b>12,5</b>	57,8	1,306	<b>-26,6</b>	0,7	5,903	<b>287,7</b>
	березень	3	4,1	-0,151	<b>165,6</b>	56,1	1,728	<b>-2,5</b>	0,7	3,749	<b>376,2</b>
	квітень	4	4,9	0,428	<b>21,1</b>	54,3	0,895	<b>29,1</b>	0,8	2,613	<b>-144,2</b>
	травень	5	5,7	-0,035	<b>0,8</b>	52,5	0,497	<b>28,7</b>	0,8	-2,424	<b>-333,7</b>
	червень	6	6,5	1,056	<b>138,6</b>	50,8	1,650	<b>351,2</b>	0,8	-2,866	<b>-14,3</b>
	липень	7	7,3	0,488	<b>91,9</b>	49,0	1,626	<b>61,5</b>	0,8	-4,629	<b>-89,0</b>
	серпень	8	8,2	0,306	<b>438,0</b>	47,3	1,701	<b>51,0</b>	0,8	2,025	<b>174,4</b>
	вересень	9	9,0	0,314	<b>192,8</b>	45,5	2,270	<b>246,5</b>	0,9	4,080	<b>314,1</b>
	жовтень	10	9,8	0,184	<b>-29,8</b>	43,7	2,474	<b>118,3</b>	0,9	5,021	<b>350,8</b>
	листопад	11	10,6	0,110	<b>5,2</b>	42,0	0,796	<b>-4,1</b>	0,9	6,369	<b>398,9</b>
	грудень	12	11,4	-0,175	<b>21,9</b>	40,2	0,594	<b>308,7</b>	0,9	-4,379	<b>-41,1</b>
2008	січень	13	12,2	-0,663		38,5	0,130		0,9	-3,863	
	лютий	14	13,0	-4,559		36,7	-2,180		1,0	1,789	
	березень	15	13,8	5,389		34,9	-3,650		1,0	4,851	
	квітень	16	14,7	-0,403		33,2	-0,081		1,0	-1,317	
	травень	17	15,5	0,052		31,4	0,315		1,0	-4,573	
	червень	18	16,3	0,528		29,7	6,913		1,0	1,074	
	липень	19	17,1	0,889		27,9	0,100		1,0	1,247	
	серпень	20	17,9	11,747		26,1	-0,670		1,1	1,413	
	вересень	21	18,7	4,451		24,4	1,206		1,1	2,963	
	жовтень	22	19,5	-1,454		22,6	0,062		1,1	2,094	
	листопад	23	20,3	-0,354		20,8	0,149		1,1	3,134	
	грудень	24	21,2	1,286		19,1	8,765		1,1	2,114	
2009	січень	25	22,0	0,606		17,3	0,075		1,2	0,347	
	лютий	26	22,8	3,078		15,6	0,077		1,2	0,938	
	березень	27	23,6	-0,271		13,8	1,847		1,2	2,687	
	квітень	28	24,4	0,607		12,0	0,058		1,2	-5,623	
	травень	29	25,2	0,008		10,3	0,049		1,2	-3,013	
	червень	30	26,0	2,575		8,5	1,971		1,2	1,364	
	липень	31	26,8	1,379		6,8	0,118		1,3	0,712	
	серпень	32	27,6	1,085		5,0	0,500		1,3	1,792	
	вересень	33	28,5	1,019		3,2	3,919		1,3	2,381	
	жовтень	34	29,3	0,376		1,5	1,014		1,3	3,408	
	листопад	35	30,1	0,399		-0,3	-1,068		1,3	2,465	
	грудень	36	30,9	-0,453		-2,0	-0,098		1,4	1,031	



Додаток Ф  
**Результати регресійного аналізу, виконаного за допомогою інструменту  
 аналізу „Регресія” пакету „Аналіз даних” Microsoft Excel**

Тернопільський КХП

Регресійна статистика	
Множинний R	0,415
R-квадрат	0,172
Нормований R-квадрат	0,095
Стандартна помилка	41,246
Спостереження	36,000

Дисперсійний аналіз						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>	
Регресія	3	11340,1	3780,0	2,222	0,1047	
Залишок	32	54439,7	1701,2			
Всього	35	65779,8				
	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>
Y-перетин	-41,422	26,459	-1,566	0,1273	-95,316	12,473
t	-0,556	0,907	-0,613	0,5441	-2,404	1,291
X1	0,010	0,013	0,766	0,4495	-0,017	0,037
X2	0,040	0,023	1,733	0,0927	-0,007	0,087

Чортківський КХП

Регресійна статистика	
Множинний R	0,405
R-квадрат	0,164
Нормований R-квадрат	0,086
Стандартна помилка	57,723
Спостереження	36

Дисперсійний аналіз						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>	
Регресія	3	20962,4	6987,5	2,097	0,1201	
Залишок	32	106620,6	3331,9			
Всього	35	127583,0				
	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>
Y-перетин	12,641	29,082	0,435	0,6667	-46,596	71,879
t	-0,662	1,462	-0,453	0,6537	-3,640	2,316
X1	0,005	0,017	-0,315	0,7550	-0,040	0,029
X2	0,014	0,007	1,989	0,0553	0,000	0,028

## ТзОВ „Віконт”

Регресійна статистика	
Множинний R	0,587
R-квадрат	0,344
Нормований R-квадрат	0,283
Стандартна помилка	2,570
Спостереження	36

Дисперсійний аналіз						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>	
Регресія	3	111,0	37,0	5,605	0,0033	
Залишок	32	211,3	6,6			
Всього	35	322,4				
	<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значення</i>	<i>Нижні 95%</i>	<i>Верхні 95%</i>
Y-перетин	-20,621	5,329	-3,870	0,0005	-31,476	-9,766
t	-0,194	0,133	1,460	0,1541	-0,077	0,465
X1	0,039	0,012	3,327	0,0022	0,015	0,062
X2	0,060	0,043	-1,392	0,1734	-0,147	0,028

## Додаток X

## Матриця значень аналізу результатів діяльності борошномельних підприємств

Індикатор результативності	ДП ДАК „Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів	ДП „Чортківський комбінат хлібопродуктів” Держкомрезерву України	ТзОВ „Віконт”	Примітки
Обсяг виробництва борошна	↑	↓	→	
Обсяг реалізованої промислової продукції	↑	↓	↑	
Сезонність виробництва борошна	<u>min</u> квітень-червень <u>max</u> серпень-жовтень	<u>min</u> березень-травень <u>max</u> серпень-жовтень	немає чітких періодів	Для ТКХП і ЧКХП характерною є сильна залежність від сезонності виробництва зерна
Сезонність реалізації промислової продукції	<u>min</u> грудень <u>max</u> березень	<u>min</u> січень <u>max</u> серпень	<u>min</u> квітень <u>max</u> березень	Для ТзОВ „Віконт” характерною є низька інтенсивність сезонних коливань
Питома вага виробництва борошна з давальницької сировини	до I кв. 2008 р. ↑ впродовж I кв. 2008 р. ↓ з II кв. 2008 р. →	↑	→ 100 %	Показники питомої ваги виробництва борошна з давальницької сировини є досить високими – понад 50 %
Обсяг виробництва борошна з давальницької сировини	↑	↑	→	

<p>Сезонність виробництва борошна з давальницької сировини</p>	<p><u>min</u> квітень-травень <u>max</u> липень-жовтень</p>	<p><u>min</u> січень, березень-травень <u>max</u> серпень-листопад</p>	<p>→ рівномірне виробництво впродовж року</p>	<p>На ТКХП і ЧКХП сезонність загального виробництва загалом співпадає з сезонністю виробництва з давальницької сировини, що свідчить про значний вплив давальницької сировини на результати діяльності підприємств</p>
<p>Фінансовий результат до оподаткування від звичайної діяльності</p>	<p>↑</p>	<p>↓</p>	<p>↑</p>	
<p>Сезонність фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності</p>	<p><u>min</u> жовтень <u>max</u> серпень</p>	<p><u>min</u> лютий <u>max</u> червень</p>	<p><u>min</u> травень <u>max</u> березень, листопад</p>	<p>Сезонність фінансового результату до оподаткування від звичайної діяльності не співпадає із сезонністю виробництва та реалізації, тому для виявлення зв'язків доцільно застосувати метод кореляції</p>

Додаток Ц  
**Вихідні дані для побудови багатofакторних індексних моделей динаміки результатів фінансово-господарської діяльності борошномельних підприємств**

Таблиця Ц.1

Показник	Позначення	Тернопільський КХП			Чортківський КХП			ТЗОВ „Віконт”		
		2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
<b>Результативні показники</b>										
Виробництво борошна, т	ВБ	23167	32501	33119	25417	19865	15606	7315	8975	8537
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Д	14769,2	22253,0	21139,0	51634,3	25633,0	19848,0	1572,7	1989,3	2305,8
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	ПР	24,3	314,0	264,0	354,6	278,0	12,0	13,6	12,2	11,4
<b>Факторні абсолютні показники</b>										
Середньооблікова кількість штатних працівників, осіб	К	145	141	134	137	132	138	48	46	41
Фонд оплати праці, тис. грн.	ФОП	1738,7	2474,8	2853,3	2414,9	2631,5	2433,1	328,2	401,5	451,9
Відпрацьовано, люд.-год.	В	250974	268785	249388	210493	196825	189562	86234	83622	77398
Необоротні активи, тис. грн.	НА	7895,6	7704,5	6915,5	3462,4	3754,5	3326,5	323,4	284,7	246,0
Оборотні активи, тис. грн.	ОА	2492,9	2753,0	2461,5	5288,8	5602,0	5413,5	181,8	216,0	256,6
Основні засоби, тис. грн.										
залишкова вартість	ЗВ	6844,1	6643,0	6491,5	3332,8	3523,0	3112,0	323,4	284,7	246,0
первісна вартість	ПВ	16934,0	17097,5	17275,5	9267,3	9789,5	9728,5	561,7	571,9	571,6
Виробничі запаси, тис. грн.	ВЗ	692,9	1081,5	1192,5	864,7	2043,0	2963,0	106,1	106,9	124,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	СВ	11330,3	16914	15948,0	41360,9	19626,0	14624,0	1297,0	1645,6	1910,1
Валовий прибуток, тис. грн.	ВП	977,4	1630,0	1668,0	1667,7	1735,0	1916,0	275,7	343,7	395,7
<b>Факторні відносні показники</b>										
Виробництво борошна на 1 грн. фонду оплати праці, т	вб=ВБ/ФОП	0,0133	0,0131	0,0116	0,0105	0,0075	0,0064	0,0223	0,0224	0,0189
Оплата праці у розрахунку на відпрацьовану людину-годину, грн.	оп=ФОП/В	6,93	9,21	11,44	11,47	13,37	12,84	3,81	4,80	5,84

продовження додатка Ц  
продовження табл. Ц.1

Відпрацьовано людино-годин у розрахунку на одного штатного працівника, год.	вг=В/К	1730,9	1906,3	1861,1	1536,4	1491,1	1373,6	1796,5	1817,9	1887,8
Виробництво борошна на 1 грн. залишкової вартості основних засобів, т	во=ВБ/ЗВ	0,0034	0,0049	0,0051	0,0076	0,0056	0,0050	0,0226	0,0315	0,0347
Коефіцієнт придатності основних засобів	кп=ЗВ/ПВ	0,4042	0,3885	0,3758	0,3596	0,3599	0,3199	0,5758	0,4978	0,4304
Первісна вартість основних засобів у розрахунку на 1 грн. необоротних активів	пв=ПВ/НА	2,145	2,219	2,498	2,677	2,607	2,925	1,737	2,009	2,324
Виробництво борошна на 1 грн. виробничих запасів, т	ва=ВБ/ВЗ	0,0093	0,0118	0,0135	0,0048	0,0035	0,0029	0,0402	0,0416	0,0333
Частка виробничих запасів в оборотних активах	чз=ВЗ/ОА	0,2779	0,3928	0,4845	0,1635	0,3647	0,5473	0,5836	0,4949	0,4867

## Додаток Ч

**Порівняльна характеристика абсолютних змін факторів рентабельності активів у часі та їхнього кількісного впливу на зміну її рівня**

Таблиця Ч.1

Рік	Зміна рівня рентабельності активів відносно попереднього року		Рентабельність продажів		Оборотність активів	
			Абсолютна зміна	Кількісний вплив на рівень рентабельності активів	Абсолютна зміна	Кількісний вплив на рівень рентабельності активів
	в.п.	%	в.п.	%	в.п.	%
<b>Тернопільський комбінат хлібопродуктів</b>						
2008	1,25	886,64	0,67	559,19	0,59	327,45
2009	0,42	29,86	0,18	22,57	0,11	7,28
<b>Чортківський комбінат хлібопродуктів</b>						
2008	-2,51	-57,90	-0,12	-13,25	-2,41	-44,65
2009	-1,28	-70,16	-0,52	-63,96	-0,39	-6,20
<b>ТЗОВ „Віконт”</b>						
2008	-0,25	-9,47	-0,30	-29,08	0,71	19,62
2009	-0,17	-7,12	-0,14	-19,38	0,50	12,26

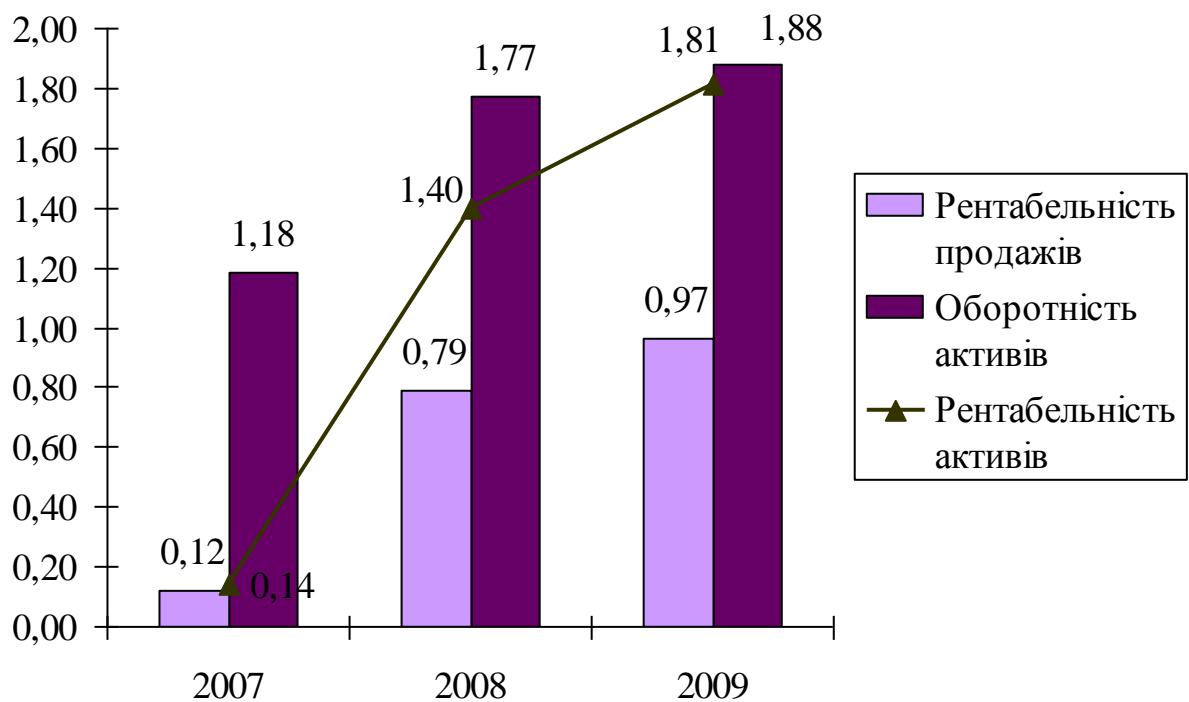


Рис. Ч.1. Динаміка рентабельності активів та факторів її зміни у 2007-2009 рр. на Тернопільському комбінаті хлібопродуктів

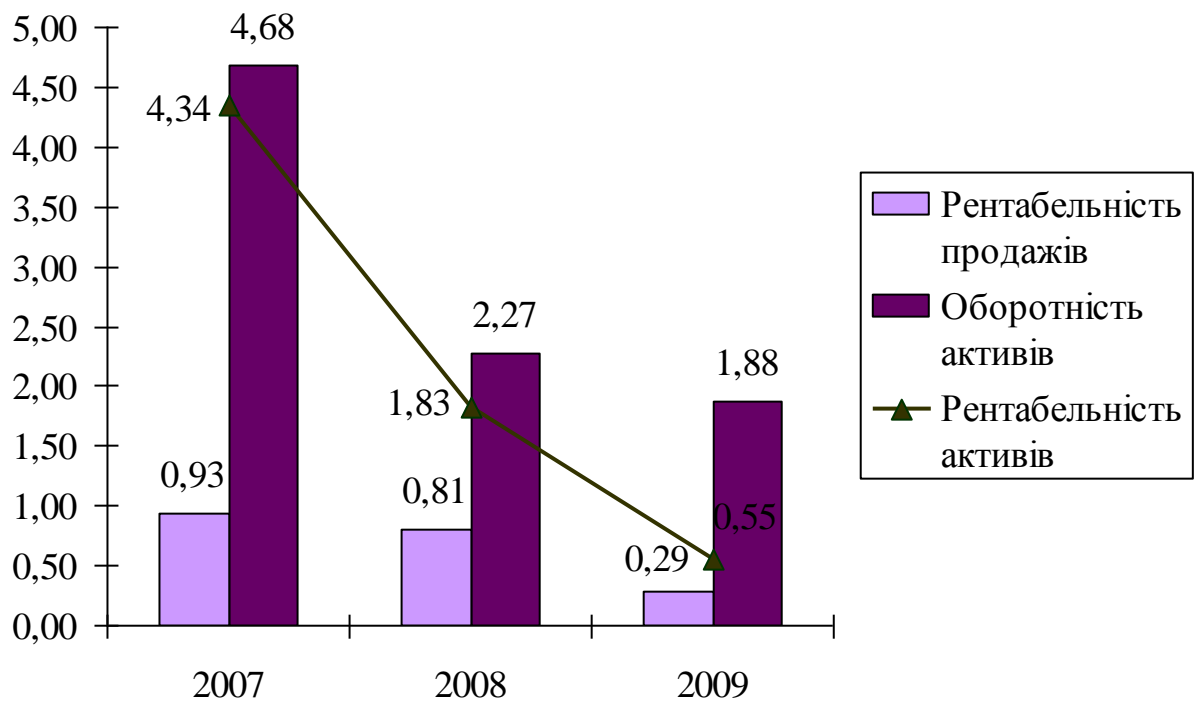


Рис. Ч.2. Динаміка рентабельності активів та факторів її зміни у 2007-2009 рр. на Чортківському комбінаті хлібопродуктів

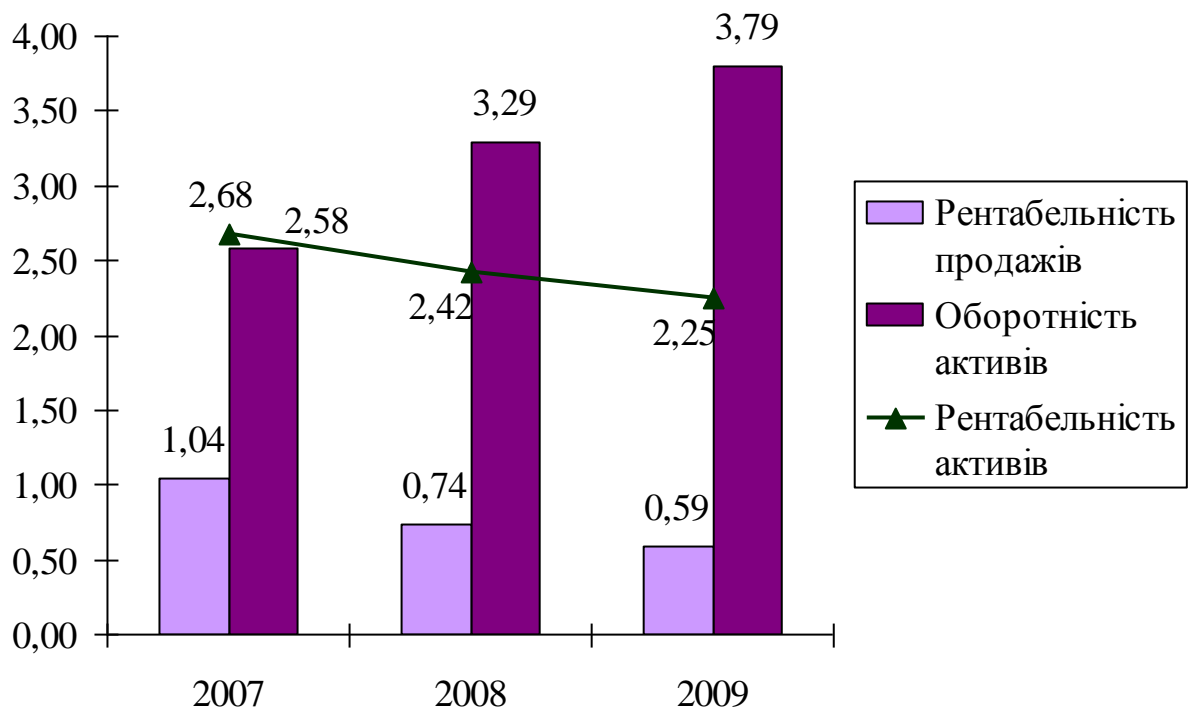


Рис. Ч.3. Динаміка рентабельності активів та факторів її зміни у 2007-2009 рр. на ТзОВ „Віконт”



**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Аналіз банківської діяльності : підручник / [А. М. Герасимович, М. Д. Алексеєнко, І. М. Парасій-Вергуненко та ін.]; за ред. А. М. Герасимовича. – К. : КНЕУ, 2004. – 599 с.
2. Анализ и оценка результатов деятельности производственных систем. – М., 1978. – 320 с.
3. Английский толковый словарь по кибернетике и прикладной математике. – М. : Изд-во МГУ, 1986. – 184 с.
4. Андрієнко В. Ю. Статистичні індекси в економічних дослідженнях / В. Ю. Андрієнко. – К., 2004. – 108 с.
5. Анистратов П. В. Азбука бухгалтерского баланса / П. В. Анистратов. – М. : Колос, 1977. – 80 с.
6. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : монографія / М. Ф. Базась. – К.: МАУП, 2007. – 240 с.
7. Басаев Т. Б. Экономическая эффективность переработки зерна / Т. Б. Басаев // Международный сельскохозяйственный журнал. – 2006. – № 3. – С. 42-43.
8. Безродна Т. М. Балансоведення в рамках економічного аналізу діяльності підприємства / Т. М. Безродна // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 23–24 квіт. 2010 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 175–176.
9. Безродна Т. М. Баланс сировини та продукції підприємства борошномельної промисловості / Т. М. Безродна // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Серія: Економіка. – Спецвипуск 28. – Ч. III. – Ужгород, 2009. – С. 82-85.
10. Безродна Т. М. Бухгалтерський баланс на підприємствах борошномельної промисловості / Т. М. Безродна // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : матеріали III Міжнар.

наук.-практ. конф. (Умань, 5–6 черв. 2009 р.) Ч. 1. – Умань, 2009. – С. 30–32.

11. Безродна Т. М. Ефективність фінансово-господарської діяльності та її аналіз / Т. М. Безродна // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : зб. тез доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. 20–21 жовт. 2010 р. – Вінниця : РВВ ВНАУ, 2010. – С. 52–54.

12. Безродна Т. М. Облікове забезпечення системи управління підприємством / Т. М. Безродна // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – Вип. № 2. – Хмельницький, 2008. – Т. 1. – С. 188-192.

13. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т. М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля – Луганськ, 2008. – № 10. – Ч. 2. – С. 58-62.

14. Безродна Т. М. Облік як інформаційне забезпечення системи управління підприємством / Т. М. Безродна // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф. 15–16 трав. 2008 р. – К. : МІБО КНЕУ, 2008. – С. 10–12.

15. Безродна Т. М. Порядок планування обліково-аналітичного забезпечення / Т. М. Безродна // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 402-406.

16. Безродна Т. М. Узгодження функцій обліку і аналізу у межах системи управління підприємствами борошномельної промисловості / Т. М. Безродна // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. 20–21 лист. 2008 р. – К. : МІБО КНЕУ, 2008. – С. 12–14.

17. Безродна Т. М. Формування аналітичної інформації стосовно ефективності діяльності борошномельних підприємств / Т. М. Безродна // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. Вип. 264 : в 9 т., т. II. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 436–443.

18. Безродна Т. М. Якість облікової системи для забезпечення ефективності її функціонування / Т. М. Безродна // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. наук. праць за матеріалами V Ювілейної міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, 21–23 лют. 2008 р. Ч. 2. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – С. 389–391.

19. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн ; [пер. с англ. / научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И. И. Елисеева] ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

20. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.

21. Бир С. Наука управления / С. Бир ; [пер. с англ.]. – М. : Энергия, 1971. – 112 с.

22. Бойко В. І. Зерно і ринок : монографія / В. І. Бойко. – К. : ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2007. – 312 с.

23. Брадул О. Забезпечення інформативності робочого плану рахунків корпорацій в середовищі КІСО / О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 25-32.

24. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : монографія / О. М. Брадул; МОНУ. – К. : КНТЕУ, 2009. – 355 с.

25. Бурцев В. В. Экаунтинг как зеркало российского бизнеса / В. В. Бурцев // Финансовый бизнес. – 2006. – № 2. – С. 48–52.

26. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / За заг. ред. професора О. М. Губачової. – Полтава, 2009. – 337 с.

27. Бутинець Т. А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація : монографія / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 412 с.

28. Бутинець Ф. Ф. Баланс в системі фінансової звітності / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська // Вісник Житомирського інженерно-

технологічного інституту. – 1998. – № 7. – С. 58-63.

29. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2 / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – 524 с.

30. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП „Рута”, 2001. – 100 с.

31. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2005. – 324 с.

32. Вакуленко Т. Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Т. Г. Вакуленко, Л. Ф. Фомина. – СПб. : „Изд. дом Герда”, 2003. – 240 с.

33. Відоменко І. О. Організаційно-економічний механізм реалізації стратегії конкуренції підприємствами борошномельної промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.01 „Економіка промисловості” / І. О. Відоменко. – Одеса, 2005. – 16 с.

34. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 340 с.

35. Галузіна С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией : монография / С. М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.

36. Гарасим П. М. Методологія та методика економічних досліджень. Навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К., 2006. – 414 с.

37. Гарынцев А. Г. Балансовая политика коммерческих организаций : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук : 08.00.12 „Бухгалтерский учет, статистика” / А. Г. Гарынцев. – Казань, 2008. – 24 с.

38. Глинский В. В. Статистический анализ : Учебное пособие / В. В. Глинский, В. Г. Ионин. – 3 изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 241 с.

39. Головнин С. Д. Оценка результатов хозяйственной деятельности промышленных предприятий / С. Д. Головнин. – М., 1986. – 64 с.

40. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

41. Гофман Г. А. Очерки развития форм бухгалтерского учета / Г. А. Гофман, С. М. Капелюш / Под ред. проф. С. К. Татура. – М. : Финансы, 1966. – 123 с.

42. Грибовский С. А. Проблемы устойчивого развития мукомольных предприятий в условиях рынка / С. А. Грибовский / РАСХН. Сиб. отд-ние. СибНИИЭСХ. – Новосибирск, 2000. – 108 с.

43. Грюнинг Г. Прозрачность финансовой отчетности / Г. Грюнинг, М. Коэн // Финансовый бізнес. – 2004. - № 4. – С. 21-23.

44. Губанов В. А. Выделение сезонных колебаний на основе вариационных принципов // В. А. Губанов, А. К. Ковальджи // Экономико-математические методы. – 2001. – Т. 37. - № 1. – С. 91-102.

45. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С.11-17.

46. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С.14-19.

47. Економічний аналіз : навчальний посібник / [М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін.] ; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

48. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.

49. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т. 1. / Редкол. : ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2000. – 864 с.

50. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування :

Навчальний посібник / А. М. Єріна. – К., 2001. – 170 с.

51. Єрмошенко М.М. Єрохін С.А., Стороженко О.А. Менеджмент : Навчальний посібник / М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, О. А. Стороженко; за заг. ред. д.е.н., проф. М.М. Єрмошенка. – К. : Національна академія управління, 2006. – 656 с.

52. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2009. – 646 с.

53. Жуков Н. И. Философские основания кибернетики / Н. И. Жуков. – М. : Знание, 1985. – 64 с.

54. Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку: студії : монографія / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 400 с.

55. Заббарова О. А. Балансоведение : учебное пособие / О. А. Заббарова. – М. : КНОРУС, 2007. – 256 с.

56. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів: В-во нац. у-ту „Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

57. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.

58. Задорожний З. В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку / З. В. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль, 2007. – січень-березень (№ 1). – С. 62-71.

59. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [Електронний ресурс] : за станом на 4 листопада 2009 р. / Верховна Рада України. – Режим доступу :

<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

60. Зеркалов Д. В. Антирейдер : пособие / Д. В. Зеркалов. – К. : Дакор, КНТ, Основа, 2007. – 224 с.

61. Інструкція про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах [Електронний ресурс] : за станом на 14 січня 2010 р. / Міністерство аграрної політики України. – Режим доступу :

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1111-08&p=1258038193609353>.

62. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : за станом на 29 січня 2010 р. / Міністерство фінансів України. – Режим доступу :

<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&pass=XX7MfyrCSgkyIjUIZiMoSerOHdlKEsFggkRbI1c>.

63. Казаков Г. Н. Бухгалтерский учет на предприятиях по хранению и переработке зерна / Г. Н. Казаков и др. – М. : Колос, 1971. – 527 с.

64. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т. Г. Камінська. – К., 2006. – 20с.

65. Кац И. Я. Экономическая эффективность деятельности предприятий (анализ и оценка) / И. Я. Кац. – М., 1987. – 192 с.

66. Кендэл М. Временные ряды / М. Кендэл. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 198 с.

67. Кирич Н. Б. Організаційно-економічний механізм забезпечення стабільного розвитку переробних підприємств (на прикладі ДАК „Хліб України”) : автореф. дис. на здобуття докт. екон. наук : спец. 08.00.04 „Економіка та управління підприємствами” / Н. Б. Кирич. – К., 2008. – 41 с.

68. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. Р. Кіляр. – К., 2008. – 18 с.

69. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і

практика : монографія / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2002. – 286 с.

70. Кіндрацька Л. М. Знак якості реформованій системі бухгалтерського обліку: так чи ні? / Л. М. Кіндрацька // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : економіка. – Спецвипуск 22. – Ч. 2. – Ужгород, 2007. – С. 17–21.

71. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент : Навчальний посібник / За ред. Г. Г. Кірейцева. – К. : ЦУЛ, 2002. – 486 с.

72. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

73. Кленская С. Д. Бухгалтерский учет на предприятиях по хранению и переработке зерна : Учебное пособие / С. Д. Кленская, Г. И. Моисеенко, И. Н. Андрианов. – М.: Агропромиздат, 1985. – 312 с.

74. Климаш Н. І. Науково-теоретичні аспекти сутності понять „ефективність” та „результативність” / Н. І. Климаш // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – К., 2009. – № 28. – Р. III. – С. 124-126.

75. Князев С. І. Ефективність розвитку борошномельно-круп'яної і комбікормової промисловості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.01 „Економіка промисловості” / С. І. Князев. – К., 2002. – 20 с.

76. Колодійчук В. А. Ефективність переробки зерна в АПК Львівської області : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.07.02 „Економіка сільського господарства і АПК” / В. А. Колодійчук. – Львів, 1999. – 23 с.

77. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. М. Коробко. – К., 2003. – 20 с.

78. Костенко О. М. Обліково-аналітична інформаційна система



підприємства / О. М. Костенко // Економіка АПК. – 2008. – № 7. – С. 87-92.

79. Косянчук Т. Ф. Результативність діяльності підприємства та її діагностика / Т. Ф. Косянчук, Ю. Г. Галкіна // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький, 2009. - № 3. – Т.1. – С. 121-124.

80. Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

81. Крупка Я. Інвестиційна діяльність: визначення в обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств / Я. Крупка // Вісник Тернопільського національного університету. – 2008. – № 3. – С. 92-98.

82. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с .

83. Крупка Я. Д. Переваги і недоліки оцінки ефективності роботи підприємства за грошовими потоками / Я. Д. Крупка // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль, 2003. – № 1. – С. 108-112.

84. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 354 с.

85. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.

86. Кузьминский А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / Анатолий Николаевич Кузьминский. – К. : Вища школа, 1979. – 96 с.

87. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

88. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : монографія / С. А. Кузнецова. –

Мелітополь : ТОВ „Видавничий будинок ММД”, 2008. – 224 с.

89. Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб’єктів господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. А. Кузнецова. – К., 2009. – 35 с.

90. Кузьмінський Ю. А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій : монографія. – К.: КНЕУ, 2001.

91. Кустовська О. В. Методичні вказівки та завдання для самостійної роботи з дисципліни „Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті” / О. В. Кустовська, Л. П. Матійчук, Л. П. Фурман. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 78 с.

92. Кутер М. И. Развитие счетов в системе двойной бухгалтерии / М. И. Кутер, А. И. Кузнецов, К. М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 36-43.

93. Кутер М. И. Теория многообразия балансов / М. И. Кутер, М. М. Гурская // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 6. – С. 60.

94. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / І. Д. Лазаришина. – Тернопіль, 2006. – 36с.

95. Лазаришина І. Д. Організаційно-методологічні аспекти інституційного регулювання понятійного апарату бухгалтерського обліку / І. Д. Лазаришина // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 64-67.

96. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств : Навчальний посібник. / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2005. – 365 с.

97. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб’єктів господарювання : монографія. – К.: КНЕУ, 2001. – 387 с.

98. Леховіцер Н. Б. Посібник по бухгалтерському обліку та звітності

для підприємств борошномельної промисловості системи НКХП УРСР / Н. Б. Леховіцер. – К. : Укрдержтехпромвидав, 1941. – 259 с.

99. Лишиленко О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління сільськогосподарськими підприємствами: (теорія, організація, практика) : монографія / О. В. Лишиленко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 348 с.

100. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

101. Лук'яненко Л. І. Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації : монографія / Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцова, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 388 с.

102. МакКензі В. Посібник Financial Times з аналізу та використання фінансової звітності : [пер. з англ.] / Венді МакКензі. – К. : Всеуито; Наукова думка, 2003. – 283 с.

103. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 262 с.

104. Малюга Н. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 388 с.

105. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

106. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект : монографія / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир : ЧП „Рута”, 2003. – 512 с.

107. Малышев И. В. Теория двойственности отражения хозяйственных фактов в бухгалтерском учете / И. В. Малышев. – М. : Статистика, 1971. – 112 с.

108. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Ш. Маргулис. – 4-е переработ. изд. – М. : Финансы, 1966. – 471 с.

109. Масленніков Є. І. Пріоритети використання інвестиційного потенціалу у борошномельно-круп'яній і комбікормовій промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.01 „Економіка промисловості” / Є. І. Масленніков. – Одеса, 2005. – 22 с.

110. Методические указания по оперативному учету и отчетности на хлебоприемных пунктах, базах и предприятиях системы хлебопродуктов. – М. : ЦИНТИ, 1965. – 222 с.

111. Методичні рекомендації по регулюванню взаємовідносин власників зерна і хлібоприймальних та зернопереробних підприємств при його зберіганні і переробці / Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2002. – 143 с.

112. Мех Я. В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України) : монографія / Я. В. Мех. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 553 с.

113. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник / Є. В. Мних. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.

114. Мних Є. В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) : монографія / Є. В. Мних, В. Є. Швець, І. Й. Яремко. – Л.: „Каменярь”, 2001. – 208 с.

115. Наказ „Про єдину облікову політику материнської компанії та дочірніх підприємств ДАК „Хліб України” у 2009 році”. – К., 2009. – 9 с.

116. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. – Харків, 2007. – 282 с.

117. Нашкерська Г. В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку : монографія / Г. В. Нашкерська. – Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. І. Франка, 2009. – 425 с.

118. Нехай В. А. Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління діяльністю сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. А. Нехай. – К., 2009. – 21с.

119. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
120. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств: теоретико-методологічний аспект : монографія / [О. Д. Гудзинський та ін.] ; за заг. ред. О. Д. Гудзинського; Інститут підготовки кадрів Державної служби зайнятості України. – К. : Інститут підготовки кадрів ДСЗУ, 2009. – 226 с.
121. Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства : монографія / О. І. Олексюк. – К., 2008. – 362 с.
122. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
123. Осовська Г. В. Основи менеджменту : підручник / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – [3-є вид., переробл. та доповн.]. – К. : Кондор, 2006. – 664 с.
124. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.
125. Партико З. В. Образна концепція теорії інформації : монографія / З. В. Партико. – Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 134 с.
126. Пархоменко О. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 „Економіка та управління науково-технічним прогресом” / О. В. Пархоменко. – К., 2006. – 24 с.
127. Пастухова В. В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: монографія / В. В. Пастухова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 302 с.
128. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. М. Петренко. – К., 2010. – 36 с.
129. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього

контролю господарських систем : монографія / С. М. Петренко. – Донецьк, ДонДУЕТ, 2007. – 289 с.

130. Петренко С. Якість бухгалтерського обліку як об'єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 26-30.

131. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

132. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

133. Петрук О. М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики : монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.

134. Петряева З. Ф. Моделювання управління рентабельністю власного капіталу / З. Ф. Петряева, О. О. Петряев // Коммунальное хозяйство городов. Серия: Экономические науки. – Харьков, 2008. – Вып. 83. – С. 221-227.

135. Петухов Р. М. Оценка эффективности промышленного производства: (Методы и показатели) / Р. М. Петухов. – М., 1990. – 95 с.

136. Поздняков С. В. Формування системи внутрішньої управлінської інформації підприємств та об'єднань : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 „Економіка, організація і управління підприємствами” / С. В. Поздняков. – Донецьк, 2006. – 25 с.

137. Поліщук Н. В. Результативність діяльності суб'єктів господарювання: сутність, оцінка, основи регулювання : монографія / Н. В. Поліщук. – К., 2005. – 252 с.

138. Правила організації і ведення технологічного процесу на борошномельних заводах / [Г. Д. Крошко, В. І. Левченко, Л. П. Нікітчук та ін.]. – К. : Віпол, 1998. – 146 с.

139. Прангишвили И. Об эффективности управления сложными социально-экономическими системами / Ивери Прангишвили // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – № 2. – С. 24–31.

140. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля : монография. – Брест-Житомир : ЖГТУ, 2004. – 256 с.

141. Проданчук М.А. Облік і контроль фінансових результатів : монографія / За ред. Кірейцева Г.Г. – К.: ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2004. – 232 с.

142. Пузанов Ю. В. Информационная концепция риска / Ю. В. Пузанов // Управление риском. – 2005. – № 2. – С. 35–43.

143. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

144. Пушкар М. С. Тенденції і закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретично-методологічний аспект) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

145. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 259 с.

146. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.

147. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в системе управления / М. С. Пушкар. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.

148. Пятов М. Л. Принцип рациональности и организация учетной системы предприятия [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1087>.

149. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : монография. – Житомир-Краматорск : ЧП „Рута”, 2005. – 588 с.

150. Райзенберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзенберг, Л. М. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

151. Ривкина П. С. Бухгалтерский учет в системе хлебопродуктов. Учебное пособие / П. С. Ривкина, М. А. Шурухт. – М., 1965. – 326 с.
152. Ричаківська В. Формування економічної інформації нового типу у сфері підприємництва України / Віра Ричаківська // Вісник НБУ. – 1999. – № 10. – С. 34–36.
153. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль, 2000. – 104 с.
154. Рудницький В. С. Організація обліку, контролю та аналізу : навчально-наочний посібник / В. С. Рудницький, І. І. Стеців, Р. І. Стеців ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – 310 с.
155. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 207 с.
156. Саблук П. Т. Глобалізація і продовольство : монографія / П. Т. Саблук, О. Г. Білорус, В. І. Власов. – К. : Інститут аграрної економіки, 2008. – 630 с.
157. Саблук П. Т. Світове і регіональне виробництво аграрної продукції : монографія / П. Т. Саблук, Г. А. Калієв. – Київ : Інститут аграрної економіки, 2008. – 208 с.
158. Сільське господарство Тернопільської області за 2005 рік / За редакцією В. Г. Кирича. – Тернопіль, 2006. – 146 с.
159. Сільське господарство Тернопільської області за 2007 рік / За редакцією В. Г. Кирича. – Тернопіль, 2008. – 233 с.
160. Савицкая Г. В. Анализ эффективности деятельности предприятия: методологические аспекты / Г. В. Савицкая. – 2-е изд., испр. – М., 2004. – 160 с.
161. Словарь по кибернетике : [св. 2000 ст.] ; под ред. В. С. Михалевича. – [2-е изд.]. – К. Гл. ред. УСЭ им. М. П. Бажана, 1989. – 751 с.



162. Смирнова В. В. Інформаційне забезпечення діяльності підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 „Економіка, організація і управління підприємствами” / В. В. Смирнова – Луганськ, 2006. – 16 с.

163. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

164. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

165. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерського учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

166. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : монографія / В. В. Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

167. Сопко В. В. Бухгалтерский учет в менеджменте (пособие для предпринимателей) / В. В. Сопко. – К. : Редакция газеты „Соборна Україна”, 1992. – 128 с.

168. Сопко В. В. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК / В. В. Сопко, О. В. Бойко. – К. : Фенікс, 2001. – 468 с.

169. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.

170. Спицнадель В. Н. Основы системного анализа : учеб. пособие / В. Н. Спицнадель. – СПб. : Изд. дом „Бизнес-пресса”, 2000. – 326 с.

171. Стасишен М. Бухгалтерський облік як чинник економічного розвитку людства / Микола Стасишен // Економіст. – 2007. – № 6. – С. 63–65.

172. Сухоребра О. П. Облік і контроль витрат виробництва (на прикладі зернопереробних підприємств Кіровоградської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04

„Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. П. Сухоребра. – К., 2003. – 21 с.

173. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку : монографія / Н. М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.

174. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1. / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 304 с.

175. Терещенко В. С. Теорія та методика бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів : монографія / В.С. Терещенко, Ю.Д. Чацкіс. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2010. – 237 с.

176. Усач Б. Ф. Бухгалтерський облік і аудит лізингових операцій : монографія / Б. Ф. Усач, Т. І. Хомуляк. – Львів: Львівський банківський інститут Національного банку України, 2005. – 159 с.

177. Фінансовий менеджмент : підручник / За ред. А. М. Поддєрьогіна. – 2-ге вид. – К. : КНЕУ, 2008. – 536 с.

178. Финансовый менеджмент : учебник / Под ред. А. М. Ковалевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 336 с .

179. Философский словарь / [под ред. М.М. Розенталя]. – [изд. 3-е]. – М. : Политиздат, 1975. – 496 с.

180. Хомин П. Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика) / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 453 с.

181. Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль: Вид-во ТНЕУ „Економічна думка”, 2007. – 299 с.

182. Хомин П. Я. План рахунків – алфавіт бухгалтера! / П. Я. Хомин // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 54-56.

183. Хомин П. Я. Формування системи звітності

сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / П. Я. Хомин. – К., 2004. – 28 с.

184. Хотомлянський О. Факторний індексний аналіз показників діяльності підприємства з використанням матричної моделі / О. Хотомлянський, Т. Черната // Економіка України, 2002. – № 3. – С. 84-87.

185. Цыганков К. Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков. – М. : Изд-во „Бухгалтерский учет”, 2004. – 376 с.

186. Цыганков К. Ю. Бухгалтерский баланс в историческом развитии / К. Ю. Цыганков // Еко. – 2006. – № 7. – Режим доступу:

[http://econom.nsc.ru/eco/Arhiv/ReadStatiy/2006\\_07/Tsygankov.htm](http://econom.nsc.ru/eco/Arhiv/ReadStatiy/2006_07/Tsygankov.htm).

187. Чернышев В. Я. Калькуляция, баланс и бухгалтерия хлебной торговли и мукомольной промышленности и опыт разрешения проблемы товарного баланса / В. Я. Чернышев. – М., 1926. – 140 с.

188. Чижевська Л. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / Л. Чижевська. – Житомир, 2007. – 528 с.

189. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики : монографія / Л. В. Чижевська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 408 с.

190. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л. В. Чижевська. – К., 1999. – 17 с.

191. Чубукова О. Ю. Спільне підприємництво: економіко-інформаційна парадигма : [навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл.] / О. Ю. Чубукова. – К. : МАУП, 2005. – 232 с.

192. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

193. Шигун М. М. Розвиток моделювання систем бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М. М. Шигун. – Житомир, 2009. –

630 с.

194. Шеремет А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учебник / А. Д. Шеремет. – Изд. доп. и испр. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 416 с.

Шкарабан С. І. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств : Навчальний посібник / С. І. Шкарабан, Р. В. Федорович. – Тернопіль : ТАНГ, 1998. – 173 с.

195. Шкарабан С. І. Фінансовий аналіз : навч.-метод. комплекс / С. І. Шкарабан, І. В. Спільник, М. Й. Шеремета. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 252 с.

196. Шкарабан С. Чи потрібен аналіз економісту / С. Шкарабан // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Економічна думка, 2006. – Випуск 15. – С. 10-12.

197. Шмойлова Р. А. Теория статистики : учебник / Р. А. Шмойлова, В. Г. Минашкин и др. – М., 2003. – 656 с.

198. Щедров В. И. Трансформация системы бухгалтерского учета в Российской Федерации для повышения инвестиционной привлекательности субъектов предпринимательской деятельности. / В. И. Щедров, Е. В. Севастьянова – М. : Наука и экономика, 1998. – 120 с.

199. Якубова Б. А. Информационные связи задач бухгалтерского учета при автоматизированной обработке данных / Б. А. Якубова, И. В. Порецкая. – М. : Статистика, 1979. – 158 с.

200. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.

201. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю : монографія / С. П. Ярошенко, Г. І. Пінькас, О. С. Кобичева. – Суми : ВТД „Університетська книга”, 2007. – 251 с.

202. Chasteen, Lanny G. Intermediate accounting / Lanny G. Chasteen, Richard E. Flaherty, Melvin C. O'Connor. – 4th ed. – Toronto : Mc-Graw-Hill, 1992. – 1244 p.

203. Encyclopædia of accounting / [Edited by G. Lisle]. – Volume I. –

Edinburgh : William Green & Sons publishers, 1903. – 531 p.

204. Geijsbeek J. B. Ancient double-entry bookkeeping / J. B. Geijsbeek. – Denver, 1914. – 182 p.

205. Klein J. J. Bookkeeping and accounting / J. J. Klein. – New-York-London : D. Appleton & Company, 1917. – 453 p.

206. Littleton A. C. An introduction to elementary accounting / A. C. Littleton. – Cincinnati, Ohio : South-Western Publishing Co., 1920. – 64 p.

207. Meigs, Walter B. Accounting the basis for business decisions / Walter B. Meigs, Robert F. Meigs. – 6th ed. – Toronto : Mc-Graw-Hill, 1984. – 1104 p.

208. Montgomery R. H. Auditing theory and practice / R. H. Montgomery. – New-York : The Ronald Press Company, 1922. – 730 p.

209. Paton W. A. Principles of accounting / W.A. Paton, R.A. Stevenson. – Ann Arbor : The Ann Arbor Press, 1916. – 227 p.

210. Універсальний тлумачний словник української мови. – Режим доступу: [www.slovnyk.net](http://www.slovnyk.net).

211. Шеннон, Клод Элвуд. – Режим доступу: [http://ru.wikipedia.org/wiki/Шеннон,\\_Клод\\_Элвуд](http://ru.wikipedia.org/wiki/Шеннон,_Клод_Элвуд).

212. 10 років ДАК „Хліб України”. – Режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua/news/?pg=3212>.

Товариство з обмеженою  
відповідальністю  
„Скіфія”

вул. Грушевського, 90  
м. Збараж, Збаразький р-н., Тернопільська обл.  
тел.: (3550) 2-65-34; 2-65-47  
[zbarazh\\_khp@ukr.net](mailto:zbarazh_khp@ukr.net)

*Big 17.08.2010р.*

До спеціалізованої вченої ради  
Д 58.082.03  
Тернопільського національного  
економічного університету

#### ДОВІДКА

про використання в практичній роботі ТзОВ „Скіфія”  
результатів дисертаційного дослідження Безродної Тетяни Михайлівни

Результати наукового дослідження на тему „Обліково-аналітична інформація в управлінні діяльністю борошномельних підприємств” використовуються у діяльності підприємства, зокрема практика щомісячного складання балансу сировини та продукції зарекомендувала себе ефективним інструментом документальної інвентаризації матеріальних цінностей, збереження яких є одним із важливих напрямів діяльності підприємства. Розроблений підхід до аналізу результатів та система методичних прийомів економічного аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства дозволяє створювати аналітичну інформацію нового типу, що сприяє об'єктивному оцінюванню сезонності виробництва та реалізації продукції й допомагає вчасно долати її негативні наслідки, а також визначати рівень дохідності активів й власного капіталу підприємств, встановлювати вплив визначальних факторів на динаміку цих показників.

Директор

Головний бухгалтер



*[Handwritten signatures]*

О. В. Шпак

Г. Й. Прокіпчук

Державне підприємство  
**ЧОРТКІВСЬКИЙ  
 КОМБІНАТ  
 ХЛІБОПРОДУКТІВ**  
 Держкомрезерву України

ЄДРПОУ: 00956187

ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО  
 ЧОРТКІВСЬКИЙ КОМБІНАТ  
 ХЛІБОПРОДУКТІВ  
 48500 2-22-76

48500, Україна, Тернопільська обл.,  
 м. Чортків, вул. Білецька, 2

Телефони: +38 (03552) 2-16-41, 2-12-72

Факс: +38 (03552) 2-22-76

Електронна пошта:  
[chortkivkhp@gmail.com](mailto:chortkivkhp@gmail.com)

*факс № 286*

*07 жовтня 2010р.*

До спеціалізованої вченої ради  
 Д 58.082.03  
 Тернопільського національного  
 економічного університету

### ДОВІДКА

про впровадження у практичну діяльність ДП „Чортківський комбінат хлібопродуктів” Держкомрезерву України результатів дисертаційного дослідження Безродної Тетяни Михайлівни

Результати наукового дослідження на тему „Обліково-аналітична інформація в управлінні діяльністю борошномельних підприємств” впроваджені у діяльність Чортківського комбінату хлібопродуктів при формуванні цілісної системи забезпечення управління обліково-аналітичною інформацією на основі бухгалтерського обліку й економічного аналізу. А саме знайшли своє практичне застосування рекомендації щодо раціоналізації документообігу і робочого плану рахунків та методика аналітичної оцінки якості інформації, що створюється у підсистемах обліку та аналізу. Названі рекомендації сприяють створенню ефективнішого відносно існуючого інформаційного середовища на борошномельних підприємствах.

Директор



Головний бухгалтер

*(Handwritten signature)*

Б. М. Бейко

Ю. В. Загайко



**Тернопільський  
комбінат  
хлібопродуктів**

Дочірнє підприємство  
державної акціонерної компанії  
«Хліб України»

46006, вул. Гайова,  
буд. 21, м. Тернопіль,  
Тернопільська обл., Україна

Телефон/факс:  
+38 (0352) 52-10-33



До спеціалізованої вченої ради  
Д 58.082.03

Тернопільського національного  
економічного університету

**ДОВІДКА**

про впровадження у практичну діяльність ДП ДАК „Хліб України”  
„Тернопільський комбінат хлібопродуктів” результатів дисертаційного  
дослідження Безродної Тетяни Михайлівни

Результати наукового дослідження на тему „Обліково-аналітична інформація в управлінні діяльністю борошномельних підприємств” прийняті для впровадження у практичну діяльність облікової та економічної служб, а саме рекомендації стосовно раціоналізації форм первинних та зведених документів, що використовуються при меморіально-ордерній формі обліку та методика аналізу результатів діяльності підприємства й факторів їхньої динаміки, що суттєво розширює інформаційні можливості прийняття ефективних рішень управлінським персоналом.

Директор

Головний бухгалтер



П. З. Волошин

О. Г. Заплітна





**Тернопільський національний економічний університет**  
**Ternopil National Economic University**

yska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine  
 Fax +380 (352) 47 50 51  
 mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна  
 Тел./факс +380 (352) 47 50 51  
 E-mail: academ@tneu.edu.ua  
 http://www.tneu.edu.ua

126-26/2188

" 8 " 10 2010 р.

№ \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

Затверджую:

Проректор з науково-педагогічної  
 роботи

Шаткарис М. І.

\_\_\_\_\_ 2010 р.



**ДОВІДКА**

про впровадження результатів наукових досліджень Безродної Тетяни Михайлівни на тему „Обліково-аналітична інформація в управлінні діяльністю борошномельних підприємств” у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету

Результати наукових досліджень Безродної Тетяни Михайлівни із вдосконалення методики та організації формування обліково-аналітичної інформації на борошномельних підприємствах знайшли застосування при викладанні на кафедрі обліку у бюджетній та соціальній сфері таких дисциплін: „Нормативно-правове забезпечення облікової політики”, „Податковий облік та звітність”, „Стандартизація та правове регулювання обліку”.

Завідувач кафедри обліку у бюджетній та  
 соціальній сфері  
 І. Д. Фаріон, професор

І. Д. Фаріон