

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

Студентки 2 курсу, 2М групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Міняйленко Анни Вікторівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Муковіз Василь Степанович

Гарант освітньої програми
д.е.н, професор

Бенько Микола Миколайович

Київ 2018

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	5
1.1. Економічна сутність виробництва й реалізації сільськогосподарської продукції	5
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку продукції сільськогосподарського виробництва	15
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
1.3. Передумови організації та методології обліку продукції сільськогосподарського виробництва, системи контролю і їх економічного аналізу СПТ «Урожай»	23
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА	29
2.1. Організація і методика обліку сільськогосподарської продукції СПТ «Урожай»	29
2.2. Управлінський облік витрат при виробництві сільськогосподарської продукції	46
2.3. Удосконалення організації обліку сільськогосподарської продукції за умов застосування сучасних інформаційних систем на СПТ «Урожай»	56
Висновки до розділу 2	64
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА І РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА	66

<u>3.1. Джерела, основні показники та методи контролю і економічного аналізу сільськогосподарської продукції</u>	66
3.2. Формування контролю господарських операцій виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції на СПТ «Урожай».....	75
<u>3.3. Методика економічного аналізу виробництва та реалізації продукції сільського виробництва на СПТ «Урожай»</u>	88
<u>Висновки до розділу 3</u>	94
ВИСНОВКИ.....	96
<u>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</u>	100
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В Україні, де аграрний сектор економіки був і на перспективу залишається одним із провідних, дослідження проблем обліку, контролю і аналізу виробництва сільськогосподарської продукції набуває особливої актуальності, як важливий напрямок підвищення ефективності виробництва.

Процес виробництва і обігу сільськогосподарської продукції є однією із найбільш складних ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги з боку облікового персоналу аграрних підприємств.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачам облікової інформації необхідно знати, вартість спожитих засобів і предметів праці, робочої сили, суму витрат, розмір доходів, мати обґрунтовану методику обчислення собівартості готової продукції і визначення фінансових результатів.

Вже довгий час питання обліку, контролю і аналізу продукції сільськогосподарського виробництва цікавлять науковців та практиків. Цьому питанню присвячені роботи вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, М.В. Кужельного, В.О. Ластовецького, В.Г. Лінника, Л.В. Нападовської, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.К. Сука, П.Л. Сука, Н.М. Ткаченко,

М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко та інших; зарубіжних дослідників: Р. Антоні, К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрена та інших.

Разом з тим ряд питань обліку, контролю і аналіз продукції сільськогосподарського виробництва до теперішнього часу недостатньо досліджені, а деякі з них носять дискусійний характер. Таким чином, важливість окресленої проблеми, недостатній рівень її наукової розробленості та практичної реалізації підтверджують актуальність і значущість проведеного дослідження та визначають основні його напрями роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою написання випускної кваліфікаційної роботи є дослідження обліку, контролю і аналізу продукції сільськогосподарського виробництва на прикладі Сільськогосподарського пайового товариства «Урожай», смт. Братське, Миколаївська області (далі СПТ «Урожай»)

Виходячи з мети випускної кваліфікаційної роботи її завданнями є:

- вивчити економічну сутність виробництва й реалізації сільськогосподарської продукції;
- провести економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;
- визначити передумови організації та методології обліку продукції сільськогосподарського виробництва, системи контролю і їх економічного аналізу СПТ «Урожай»;
- дати коротку організаційно-економічну характеристику СПТ «Урожай»;
- розглянути організацію і методику обліку сільськогосподарської продукції СПТ «Урожай»;
- висвітлити шляхи удосконалення інформаційного забезпечення й обліку в управлінні виробництвом сільськогосподарської продукції на підприємстві;

- розглянути організацію обліку сільськогосподарської продукції за умов застосування сучасних інформаційних систем;
- розглянути джерела, основні показники та методи контролю і економічного аналізу сільськогосподарської продукції;
- вивчити формування господарських операцій виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції на СПТ «Урожай»;
- оцінити методику економічного аналізу виробництва та реалізації продукції сільського виробництва.

Об'єктом дослідження є система обліку, контролю і аналізу продукції сільськогосподарського виробництва на СПТ «Урожай».

Предметом дослідження є сукупність організаційних, методичних, технічних прийомів організації обліку, контролю і аналізу продукції сільськогосподарського виробництва.

Наукова гіпотеза. Основною гіпотезою є припущення, що за допомогою дослідження системи організації обліку, контролю і аналізу продукції сільськогосподарського виробництва підприємства СПТ «Урожай», дозволить розробити рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, контролю та аналізу стосовно продукції сільськогосподарського виробництва спеціалізовані періодичні видання; первинні документи, облікові регістри та форми звітності СПТ «Урожай».

В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми: аналіз і синтез; абстрагування; документалістики (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків, діаграм); моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі обліку та контролю).

Апробація. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ у статті «Організація обліку витрат на виробництві продукції рослинництва».

Логіка дослідження зумовила таку структуру випускної кваліфікаційної роботи: вступ, 3 розділи, висновки до кожного розділу та загальний висновок, список використаних джерел із 92 найменувань, 9 додатків. Загальний обсяг – 109 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність виробництва й реалізації сільськогосподарської продукції

У широкому розумінні «виробництво» — це цілеспрямована діяльність зі створення будь-якого корисного продукту (товари, предмети, речі, послуги, інформація, знання тощо) [28, с. 5].

Деякі вчені розглядають «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі та у вартісному вираженні» [28, с. 76]. При цьому, розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі, «на вході» в систему відображають ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт.

Автори Економічного енциклопедичного словника розглядають виробництво у широкому і вузькому розумінні. У вузькому розумінні виробництво – це процес взаємодії між людиною і природою, а також олюднюючої діяльності (у процесі надання послуг одним індивідом іншому), з одного боку, та між людьми під час створення ними матеріальних

і нематеріальних благ – з іншого, внаслідок чого відбувається відповідно розвиток продуктивних сил і економічних відносин (економічного способу виробництва). У широкому розумінні виробництво є процесом діалектичної взаємодії сфер безпосереднього виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Виробництво сільськогосподарської продукції пов'язане з біологічними особливостями рослин і тварин та носить характер сезонності, що обумовлює проведення калькуляції собівартості продукції лише на кінець року. Продукцію в рослинництві одержують один раз на рік, а в тваринництві щодня (привіси тварин, молоко тощо). Витрати потрібно розподіляти між суміжними роками. Наприклад, озимі культури посіяні восени дасть урожай лише влітку наступного року. Це зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва.

Частину виробленої готової продукції використовують на поновлення процесу виробництва (зерно на посів, корми на годівлю тварин), що примушує вибирати відповідні методи оцінки запасів.

Виробництво сільськогосподарської продукції має багатогалузевий характер, в якому одночасно виробляють різні види продукції, а також може здійснюватися її переробка, тобто поєднують сільське господарство і промисловість.

У процесі виробництва одночасно з основною продукцією одержують також суміжні та побічні продукти, що зумовлює потребу вибору відповідних методів їх калькулювання і розподілу комплексних витрат.

Новий продукт створюється на основі поєднання витрат робочої сили, засобів праці і предметів праці, в результаті реалізації якого підприємства одержують виручку, що відшкодовує понесені витрати і формує фінансовий результат (рис. 1.1).

Щоб здійснювати сільськогосподарську діяльність потрібні засоби виробництва (будівлі, трактори, сільськогосподарські машини та інші) і предмети праці (насіння, корма, паливо-мастильні матеріали, мінеральні

добрива, інші). У процесі постачання підприємство витрачає грошові кошти на придбання у постачальників машин, станків, сировини, палива та інших засобів виробництва. Об'єктами бухгалтерського обліку в цьому процесі є придбання матеріальних цінностей, визначення їх собівартості, розрахунки з постачальниками.

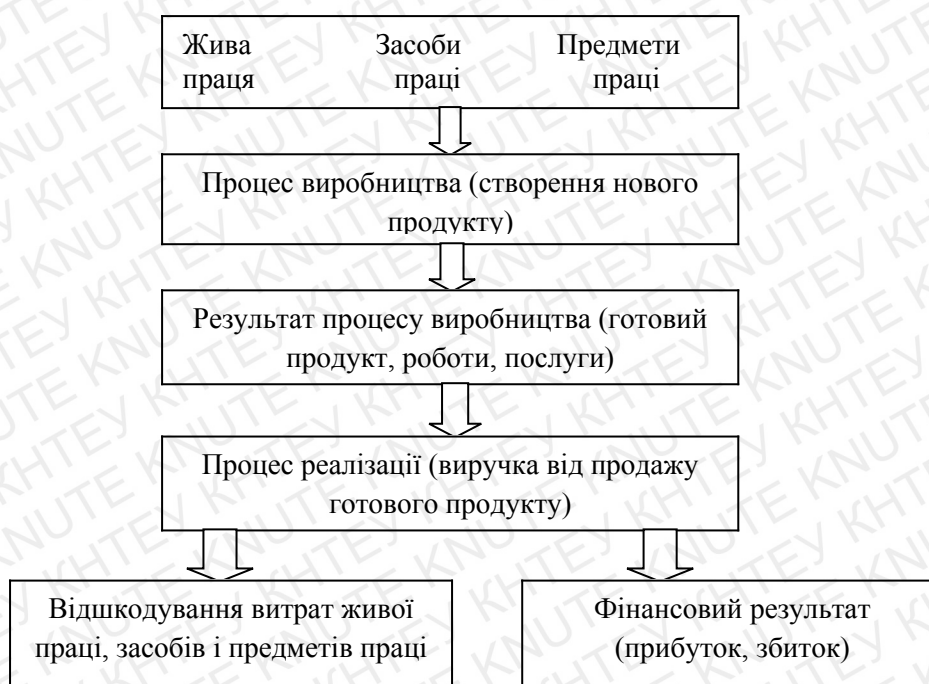


Рис. 1.1. Створення і використання продукту в сільськогосподарському виробництві

Джерело: розробка на основі [24, с.98]

В процесі виробництва сільськогосподарської продукції споживається уречевлена (у засобах виробництва) і жива (у формі оплати праці) праця і виробляється готова продукція. Об'єктами бухгалтерського обліку у цьому процесі є витрати на виробництво продукції, підрахунок її собівартості, а також сама готова продукція в грошовому і натуральному вимірниках. Варто наголосити, що й на сьогоднішній день існує чимала кількість трактувань сутності витрат виробництва, що супроводжується відмінними науковими спостереженнями вчених (Додаток А).

У словнику-довіднику фінансиста АПК зазначено, що реалізація –

господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачає передачу права власності на окремі об'єкти (продукцію, роботи, послуги, основні засоби, товарно-матеріальні цінності, акції тощо, а також підприємство в цілому) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів чи боргових зобов'язань [37, с. 163].

Реалізацією є продаж продукції (товарів, робіт, послуг) продавцем покупцю. Продаж являє собою процес обміну товару на гроші, боргові зобов'язання або на інші активи.

Продажем не вважаються операції, які згідно договорів не передбачають передачу права власності на товарно-матеріальні цінності, зокрема, надання товарів за договорами комісії (консигнації), схову (відповідального зберігання), застави, передача цінностей у оренду, напрокат, переробку, до монтажу, в довірче управління.

Процеси виробництва і реалізації взаємопов'язані між собою. Виробляти продукцію, яку не можна реалізувати, немає сенсу. Асортимент і кількість продукції, яку планується виробити залежить від здатності підприємства її продати. Тому спочатку підприємство повинне визначити стратегію своєї діяльності (встановити види продукції, які планується виробляти, і знайти можливих споживачів продукції), а потім здійснювати виробництво. На реалізацію продукції суттєвий вплив має її якість, реклама, упаковка, наявність в потрібний для споживача час і місці. Якість продукції під час її реалізації набуває визначального значення. З метою покращення збуту підприємство повинне швидко пристосовуватись до мінливих обставин і бути спроможним в короткий термін переорієнтуватися на випуск нової продукції відповідно до потреб споживачів[50, с. 163].

Важливим є визначення моменту реалізації продукції. У відповідності з методологією нарахувань доходи від продажу вважаються отриманими в той звітний період, коли право власності на товари перейшло до покупця [73, с. 78]. За таким принципом визначають доходи у переважній більшості країн світу(Додаток Б).

У відповідності з методологією нарахувань доходи від продажу вважаються отриманими в той звітний період, коли право власності на товари перейшло до покупця [73, с. 78]. За таким принципом визначають доходи у переважній більшості країн світу.

В практиці зовнішньоекономічної діяльності момент переходу права власності залежить від базових умов поставки, які визначаються за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів “ІНКОТЕРМС” (англ. INCOTERMS: international commerce terms). Відповідно до Указу Президента України ці правила почали діяти з 1994 р. [67]. За цими правилами визначаються умови поставки товару, зокрема обов’язки продавця і покупця, місце передачі товару, витрати і ризики, пов’язані із доставкою товарів, зобов’язання щодо сплати податків і зборів, мита у разі експорту-імпорту товарів, маркування і упаковка товару, вид транспорту, яким буде доставлений вантаж. Для позначення таких умов у торговельних угодах використовують термін “франко” (franko), що з італійської перекладається – вільний.

Загальні умови поставки суттєво впливають на ціну товару. Наприклад, застосування умови поставки EXW (франко-завод) означає, що зобов’язання продавця з поставки товару вважається виконаним після того, як він надав покупцю товар на своєму підприємстві чи в іншому названому місці (наприклад, складі, заводі, фабриці і т.п.). Відправка товару на умовах DDP (постачання з оплатою мита) передбачає, що продавець доставить нерозвантажений із прибулого транспортного засобу товар покупцю у названому місці призначення. Продавець несе всі витрати і ризики, пов’язані із транспортуванням товару до місця призначення, включаючи будь-які податки і збори, ризики, мито, що справляються у разі імпорту товарів.

Отже, якщо в першому випадку всі витрати і ризики, пов’язані з перевезенням товару від підприємства продавця до місця призначення несе покупець, то в другому, навпаки, продавець.

Оплата за реалізовану продукцію може здійснюватися у момент передачі її покупцю, після відвантаження продукції (наступна оплата) або до її відвантаження (попередня оплата). В зв'язку з цим можливі три способи визначення фінансових результатів: нарахування, касовий і за першою подією.

Внаслідок реалізації продукції (робіт, послуг) підприємство отримує виручку. Вона визначає завершення циклу господарських процесів, відшкодування в грошовій формі витрачених ресурсів і є передумовою для виникнення нового обороту господарських засобів. Виручка від реалізації продукції повинна бути вищою за її собівартість. В такому випадку підприємство одержить ресурси для покриття витрат і здійснення нового виробництва. Виручка залежить від швидкості обороту капіталу і характеризує обсяг діяльності підприємства. Вона має важливе значення для нормального функціонування підприємства і повинна забезпечити розширене відтворення виробництва. В економічній літературі використовують тотожні поняття “виручка”, “дохід” і “обсяг продажу”.

Одна частина виручки від реалізації направляється знову у процес постачання, а друга частина може бути використана для невиробничого споживання. Питання визначення собівартості реалізації ускладнюється тим, що значна частина сільськогосподарської продукції до кінця року залишається нереалізованою, використовується на внутрішнє споживання (насіння на посів, корми на годівлю тварин) та промислову переробку на даному підприємстві. Потрібно чітко визначити, чи вся одержана сільськогосподарська продукція незалежно від каналу її використання чи місця зберігання вважається проданою, чи реалізованою слід вважати лише ту її частину, що вибула за межі даного підприємства. Це питання має узгоджуватися із принципами бухгалтерського обліку, визначеними законом.

Виробництво продукції рослинництва і тваринництва, що є основними в аграрній галузі, є операційною (основною) діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [62].

Особливість сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що в ньому використовуються біологічні активи, які здатні до біологічної трансформації і до відтворення самих себе. Отже, потрібно враховувати ці процеси. Але облік має бути побудований так, щоб були дотримані його принципи, а одержану інформацію можна порівнювати з показниками різних підприємств.

Для здійснення управління виробництвом та реалізацією сільськогосподарською продукцією необхідне відповідне облікове забезпечення, мета якого полягає у формуванні вихідних даних про витрати і доходи, щоб на основі зібраних даних отримати відповідну інформацію, яка стане основою для прийняття управлінських рішень.

Проблеми облікового забезпечення насамперед мають вирішуватися виходячи з потреб менеджменту та забезпечення розвитку підприємства.

Система обліку розвивається у взаємозв'язку з менеджментом, де облік став частиною інтегрованої управлінської системи. Варто відмітити, що сільськогосподарські підприємства проблеми інформаційного забезпечення мають вирішуватися виходячи з потреб менеджменту та забезпечення стійкого розвитку. Суцільна інформатизація суспільства повинна стати надійним інструментом їх вирішення та підвищення аналітичності отриманої інформації.

Носіями облікової інформації є первинні та зведені документи, облікові реєстри, внутрішня і фінансова звітність (рис. 1.2).

Загальні правила і принципи, закріплених на законодавчому рівні, діяльність сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших галузей

сукупністю галузевих, природних, нормативних чинників, які слід враховувати на всіх етапах обліково-контрольного процесу.

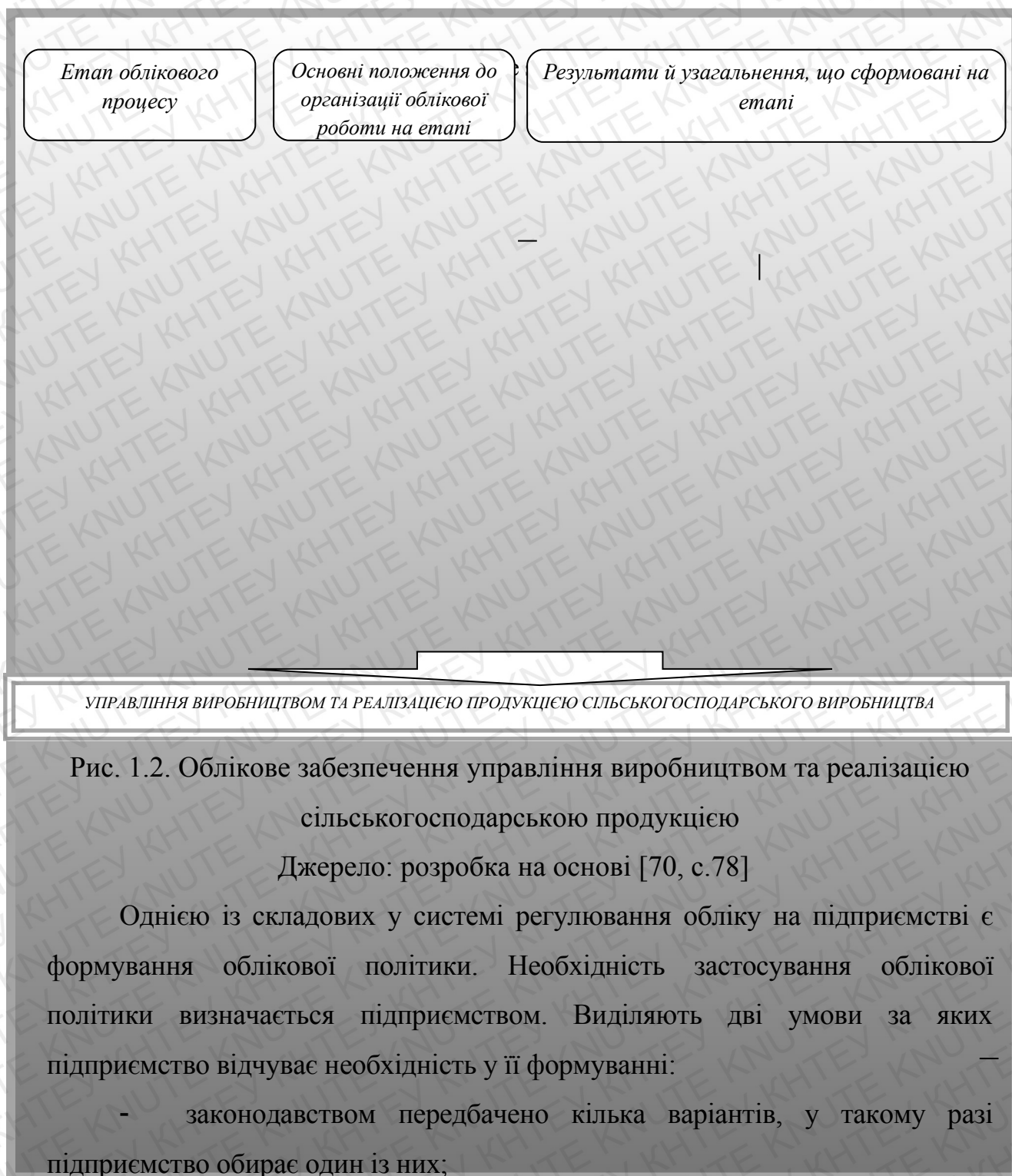


Рис. 1.2. Облікове забезпечення управління виробництвом та реалізацією сільськогосподарською продукцією

Джерело: розробка на основі [70, с.78]

Однією із складових у системі регулювання обліку на підприємстві є формування облікової політики. Необхідність застосування облікової політики визначається підприємством. Виділяють дві умови за яких підприємство відчуває необхідність у її формуванні:

- законодавством передбачено кілька варіантів, у такому разі підприємство обирає один із них;
- розроблена, у такому випадку підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку.

Як видно із рис. 1.2. основою інформаційного забезпечення є бухгалтерський облік. Формування більшості інформаційних потоків відбувається саме в системі бухгалтерського обліку.

Організаційна складова облікової політики у формуванні інформації про виробництво й реалізацію продукції сільськогосподарського виробництва являє собою визначення структури бухгалтерії, форми обліку, процесу взаємодії бухгалтерії з іншими структурними підрозділами, розробку внутрішніх стандартів.

Методична складова включає принципи і правила отримання, фіксації та обробки інформації щодо процесів виробництва та реалізації продукції, визначення чітких єдиних підходів щодо відображення цих процесів у системі обліку та звітності.

Технічна складова – це розробка системи рахунків для відображення процесів виробництва і реалізації, деталізацією й реалізації обраної форми обліку, система документального оформлення, система та форма управлінського обліку, звітності та контролю. Формування облікової політики не є відокремленим процесом, а є частиною загального процесу фінансово-господарської діяльності підприємства. Аналіз впливу цих чинників при формуванні облікової політики підприємства дає змогу сформувати оптимальний варіант з урахуванням особливостей функціонування підприємства, а отже, більш точно і достовірно відобразити дані в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

При формуванні облікової політики господарства щодо виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції здійснюється вибір одного із кількох регламентованих законодавством і нормативними актами з бухгалтерському обліку варіантів. Однак всі господарські операції, оцінка та методи їх облікового відображення не можуть бути однозначно регламентовані. За таких обставин дається можливість свобода професійного судження в тлумаченні сутності господарської події та відображення її в обліку, як це передбачено п. 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в

облікових оцінках та помилки», а саме: у разі відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, що приводить до інформації, яка є: доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; достовірно в тому розумінні, що фінансові звіти відображають реальний фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не тільки юридичну форму; є нейтральними, тобто вільними від упереджень, є об'єктивними, повними в усіх суттєвих аспектах [93, с.68-70].

При формуванні облікової політики важливо враховувати ще й такий аспект як формування інформації щодо виробництва і реалізації у системі фінансового та управлінського обліку, тобто методичні засади формування інформації в межах цих двох систем мають бути максимально зближені. Насамперед це пов'язано з економією ресурсів, а також є реалізацією контрольної функції обліку, тобто сформована система даних має надавати достовірну і прозору інформацію одночасно для формування показників фінансової звітності відповідно до чинного законодавства та деталізованої інформації для вищого менеджменту підприємства. Поєднання цих двох підсистем бухгалтерського обліку в процесі організації обліку виробництва і реалізації є пріоритетним завданням.

Отже, визначення облікової політики щодо формування інформації буде в основному зосереджене на таких об'єктах, як витрати та вихід продукції сільськогосподарського виробництва.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку продукції сільськогосподарського виробництва

До нормативно-правових актів, що закріплені за повноваженнями державних органів, які здійснюють управління сільським господарством належать: положення, постанови, інструкції та інші акти, що містять перелік організаційно-правових і матеріально-технічних заходів щодо виконання програм економічного і соціального розвитку в галузі сільського господарства.

До нормативно - методичних документів, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку продукції сільськогосподарського виробництва слід віднести документи, які визначають загальні правила ведення обліку:

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [57];
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-34 затверджені наказами Міністерства фінансів України [59-66];
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [21].

Та документи, що враховують галузеві особливості сільського господарства:

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [61];
- Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Рекомендовані до застосування сільськогосподарськими підприємствами Методологічною Радою з питань фінансів та обліку в АПВ Мінагрополітики України, протокол № 1/05 від 30 листопада 2005 р. [59];

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189 [60];
- Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390 ;
- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.

Методологія обліку, встановлена П(С)БО 30 “Біологічні активи” [65], передбачає визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступними уточненнями його на кожен дату балансу та на дату реалізації. Отже, основа проблеми це те, що згідно П(С)БО 30 в сільському господарстві фінансовий результат потрібно визначати під час виходу продукції із виробництва, але не у момент її реалізації, як це робиться у всіх інших галузях економічної діяльності.

Варто відмітити, що поняття «біологічні активи», набуло широкого обговорення у наукових статтях, але є не зовсім зрозумілим для практикуючих бухгалтерів. Класифікаційні ознаки біологічних активів не зовсім зручні для використання у практичній діяльності.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає, що сільськогосподарську продукцію при її первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів відображають у складі інших операційних доходів за кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід”, або інших операційних витрат за дебетом рахунку 94

“Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з рахунком по обліку біологічних активів.

Таким чином, у результаті огляду літературних джерел, встановлено основні зміни в бухгалтерському обліку біологічних активів з введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні зміни щодо ведення бухгалтерського обліку біологічних активів з введенням в дію

П(С)БО 30 «Біологічні активи»

№ з/п	Розділи обліку	Зміни, що відбулися
1	2	3
1	Поняття	Замість тварин на вирощуванні і відгодівлі виникло нове поняття «біологічний актив»
2	Класифікація біологічних активів	Для бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються за такими групами: Довгострокові біологічні активи. 1.1. Довгострокові біологічні активи, рослинництва, тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю. 1.2. Довгострокові біологічні активи рослинництва, тваринництва, які оцінені за первісною вартістю. 1.3. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю. 1.4. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю. 2. Поточні біологічні активи. 2.1. Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю.

Продовження табл. 1.1

1	2	3
3	Форми первинних документів	Міністерством аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73 затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів
4	Рахунки бухгалтерського обліку	Змінено основне призначення рахунків бухгалтерського обліку: 21 «Поточні біологічні активи»; 16 «Довгострокові біологічні активи»; 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
5	Оцінка біологічних активів	Необхідним є використання оцінки виходячи із цін активного ринку
6	Фінансові результати	Фінансовий результат від основної діяльності складається з: 1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. 2. Фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської

		продукції та біологічних активів, які оцінені справедливою вартістю. 3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінені за справедливою.
--	--	---

Джерело: на основі [65]

Значні зміни в системі бухгалтерського обліку України спостерігалися після впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

У 2000 р. прийнято П(С)БО 16, в загальноекономічному розумінні витрати виробництва, за цим стандартом визначаються або як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або як збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [63]. Аналогічне тлумачення наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (рис. 1.3).

Якщо розглядати класифікацію витрат у системі фінансового обліку, то насамперед потрібно брати уваги П(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Групування витрат у системі фінансового обліку у взаємозв'язку з відображенням її в системі рахунків бухгалтерського обліку наведено у дод. А. У П(С)БО 16 «Витрати», як і в Міжнародних стандартах фінансової звітності, витрати поділяють на дві групи: витрати звичайної діяльності та інші витрати. Згідно з Податковим кодексом України виділяють дві основні групи витрат: витрати операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, витрати банківських установ) та інші витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності).



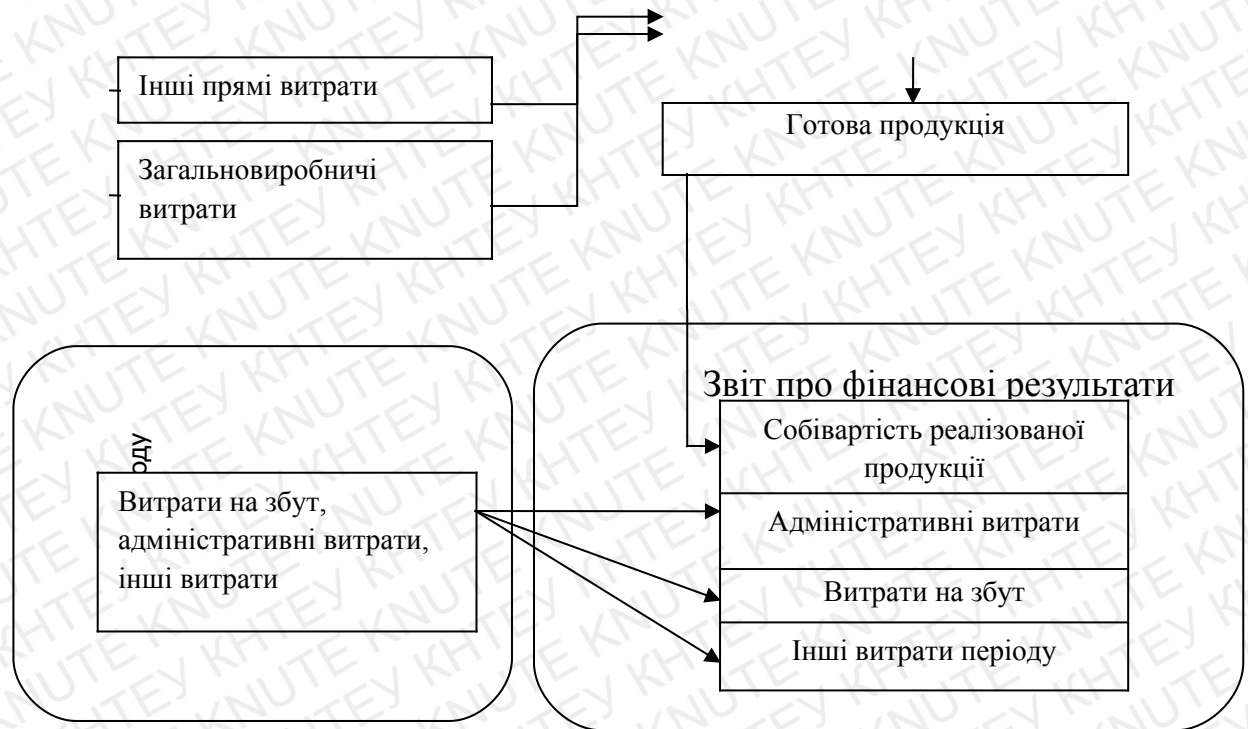


Рис. 1.3. Групування витрат відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: на основі[62, 63].

Класифікація витрат для потреб управління має бути більш детальною, адже вона забезпечує також контроль, аналіз та прийняття раціональних управлінських рішень. Тому, на нашу думку, доцільно насамперед класифікувати витрати у двох площинах – у системі фінансового й управлінського обліку. В цей процес вніс свої корективи прийнятий П(С)БО 30 «Біологічні активи». Відповідно у фінансовому обліку собівартість може не визначатися за умови оцінки продукції за справедливою вартістю, а отже не існує потреби вести деталізований облік витрат за статтями калькуляції. Ця функція за таких умов стає прерогативою управлінського обліку[65].

Щодо витрат виробництва, то для оцінки собівартості запасів розрізняють витрати на продукцію (виробничі витрати) і витрати періоду, їх не включають до виробничої собівартості продукції (Рис. 1.4).

Виробнича собівартість

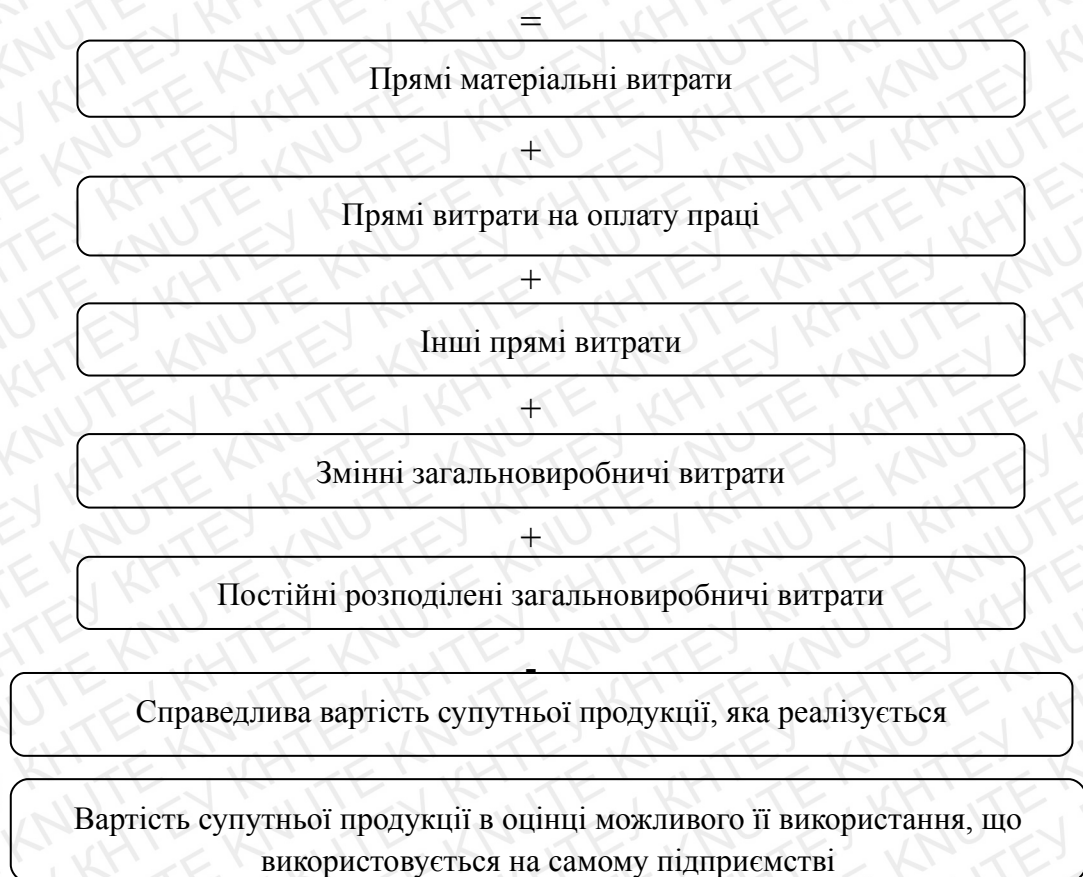


Рис.1.4.Формування виробничої собівартості згідно з П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: на основі[60]

До виробничих відносять усі прямі та загальновиробничі витрати, а до витрат періоду – невиробничі (витрати на управління, на збут та інші операційні витрати). Склад витрат, які включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), регламентує п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [63].

Для потреб управлінського обліку передбачено групування витрат: за видом продукції (культура, група культур, робота, послуга); місцями (центрами) виникнення (виробництво, надання послуг, торгівля, інша діяльність), тобто за калькуляційними ознаками (елементами собівартості, які в економічній літературі називають статтями витрат). Так, у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання сільськогосподарської продукції [60] надано орієнтовний перелік статей

витрат для галузі рослинництва. Ця номенклатура дає змогу згрупувати витрати і відобразити їх у статистичній звітності

З поняттям реалізації тісно пов'язане поняття «дохід», яке тісно взаємозв'язане з поняттям «виручка», що означає обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Бухгалтерський підхід до категорії «дохід підприємства» переважно ґрунтується на категорії «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в Концептуальній основі фінансової звітності: «дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників власного капіталу». У системі бухгалтерського обліку дохід визначається як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Визнані доходи з 01.01.2013 р. класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [13].

Отже, за умови невиконання хоча б однієї умови дохід не буде визнано.

Якщо для бухгалтерського обліку основні класифікаційні ознаки і види доходів регулюються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 15 «Дохід», то для управлінського обліку нормативне регулювання не передбачене.

ПКУ дає два тлумачення поняття доходу в розрізі доходів із джерелом походження з України та доходу, отриманого з джерел за межами України. При цьому до складу доходу включають доходи від операційної діяльності та інші доходи.

Система обліку розвивається у тісному взаємозв'язку з менеджментом, де облік став частиною широкої інтегрованої управлінської системи (Рис. 1.5).

Класифікація доходів має враховувати потреби управлінського та фінансового обліку, операційного, поточного аналізу, планування, нормування. Класифікацію доходів доцільно застосовувати і в системі бюджетування. Тобто при розробці бюджетів реалізації сільськогосподарської продукції варто враховувати доходи залежно від виду продукції, що реалізується, та залежно від каналу реалізації. З метою подальшого контролю й аналізу доходів доречно виділяти такі їхні види, як контрольовані та неконтрольовані, залежно від центру виникнення доходу.

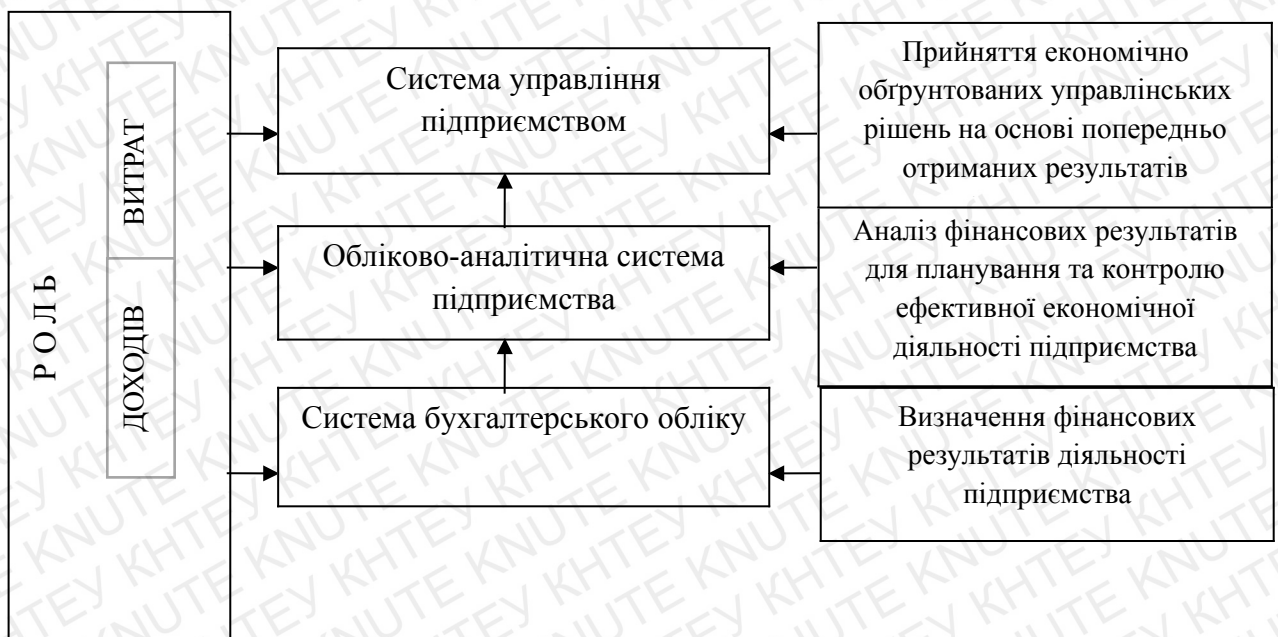


Рис. 1.5. Роль доходів і витрат в управлінні підприємством

Джерело: на основі[13, с. 88]

Ієрархічність бухгалтерського обліку та його взаємозв'язок з управлінською системою дає можливість визнати значну роль доходів і витрат не тільки в бухгалтерському обліку, а й у системі управління у цілому.

1.3. Передумови організації та методології обліку продукції сільськогосподарського виробництва системи контролю і їх економічного аналізу на СПТ «Урожай»

Сільськогосподарське пайове товариство «Урожай» розташоване в смт. Братське, Миколаївської області, крім того господарство орендує землі в селах Сергіївське та Сабадаш, цього ж району.

Відстань від господарства до, до обласного центру м. Миколаїв – 240 км.

В статуті СПТ «Урожай» перераховано такі види економічної діяльності, якими воно може займатися:

- Код КВЕД 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.
- Код КВЕД 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, корнеплодів і бульбоплодів;
- Код КВЕД 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур;
- Код КВЕД 01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві;
- Код КВЕД 01.63 Післяурожайна діяльність.

Фінансова звітність СПТ «Урожай» представлена у додатках В-Г.

Організаційна структура управління – склад та підпорядкованість органів управління. Базою для побудови організаційної структури управління є організаційна структура виробництва та функцій управління. Оскільки досліджуване нами підприємство СПТ «Урожай» має досить невеликий розмір і є вузькоспеціалізованим господарством, це наклало свої особливості на формування організаційної структури управління даного підприємства (рис. 1.6.).

В господарстві лінійна структура управління – управління дії проводиться одним керівником, який приймає рішення по всім питанням, несе повну відповідальність за результати діяльності. Зі сторони директора розробляються головні цілі, контроль, організація, координація дії спеціалістів. Аналіз прийнятих рішень проводить



Рис.1.6 Організаційна структура СПТ «Урожай»

Джерело: розроблено автором за даними СПТ «Урожай»

СПТ «Урожай» бухгалтерський облік веде із використанням журнально-ордерної форми обліку (рис. 1.7), варто відмітити що в роботі застосовуються і додаткові регістри

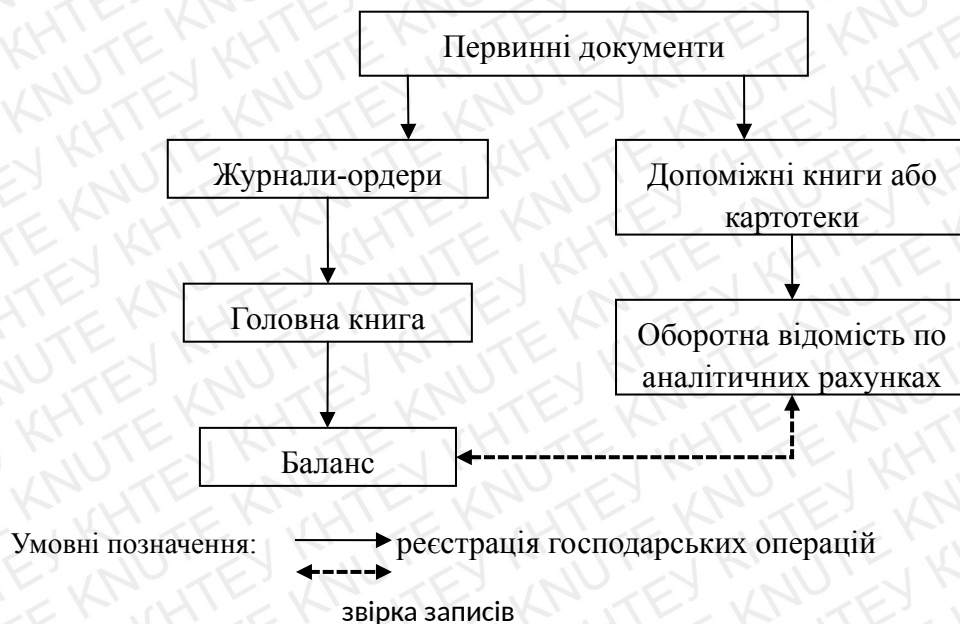


Рис 1.7. Схема журнально-ордерної форми обліку

Джерело: на основі [1, с.46]

Особливостями журнально-ордерної форми є:

- записи в журналах-ордерах у порядку реєстрації операцій тільки по кредиту рахунка в кореспонденції з дебетом рахунків (інших рахунків);
- об'єднання, як правило, в єдиній системі записів синтетичного й аналітичного обліку;
- відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій по показниках, необхідних для здійснення контролю, аналізу і складання періодичної та річної бухгалтерської звітності;
- застосування журналів-ордерів по кількох рахунках, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;
- застосування облікових реєстрів із заздалегідь зазначеною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання періодичної і річної бухгалтерської звітності, а в окремих випадках — із номенклатурою статей аналітичного обліку в деяких рахунках;
- застосування місячних, а у деяких випадках квартальних і річних журналів-ордерів із використанням необхідної кількості вкладених аркушів.

Хоча журнально-ордерна форма обліку є найдосконалішою серед паперових форм обліку, але багатографність та багатоваріантність журналів-ордерів значно ускладнює використання цієї форми при комп'ютерному веденні обліку.

Пояснювальна записка СПТ «Урожай» за 2013 – 2017 рр. представлена в Додатку Д.

Висновки до розділу 1

На основі економічного підходу до вивчення сутності виробництва, встановлено що воно поєднує в собі трансформацію чинників, які в результаті формують новий продукт як результат діяльності. У результаті вивчення галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва було з'ясовано, що виробництво продукції неможливе без землі як основного його чинника. Результатом виробничого процесу є продукт належної якості, відповідно якого має бути здійснена оцінка.

Встановлено, що система обліку розвивається у взаємозв'язку з менеджментом, де облік став частиною інтегрованої управлінської системи.

Існує низка підходів до тлумачення поняття «витрати», бухгалтерський підхід лежить на перетині визначення цього поняття в літературних джерелах та у нормативно-правових документах, тому обґрунтоване є таке визначення: витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Класифікацію витрат доцільно здійснювати у двох площинах – у системі фінансового й управлінського обліку.

Класифікація витрат для потреб управління має бути більш детальною, адже вона забезпечує також контроль, аналіз та прийняття раціональних управлінських рішень. В цей процес вніс свої корективи прийнятий П(С)БО 30 «Біологічні активи». Відповідно у фінансовому

обліку собівартість може не визначатися за умови оцінки продукції за справедливою вартістю.

З поняттям реалізації тісно пов'язане поняття «дохід», яке тісно взаємозв'язане з поняттям «виручка», що означає обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Бухгалтерський підхід до категорії «дохід підприємства» переважно ґрунтується на категорії «економічна вигода».

Визнані доходи з 01.01.2013 р. класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

ПКУ дає два тлумачення поняття доходу в розрізі доходів із джерелом походження з України та доходу, отриманого з джерел за межами України. При цьому до складу доходу включають доходи від операційної діяльності та інші доходи.

Класифікація доходів має враховувати потреби управлінського та фінансового обліку, операційного, поточного аналізу, планування, нормування. Класифікацію доходів доцільно застосовувати і в системі бюджетування.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

2.1. Організація і методика обліку сільськогосподарської продукції СПТ «Урожай»

Організаційно – технологічні, агротехнічні та біологічні особливості вирощування та виробництва сільськогосподарської продукції потребує отримання вчасної достовірної інформації про її рух на підприємстві. Організація бухгалтерського обліку передбачає документування операцій, складання плану-графіку документообороту та робочого плану рахунків, необхідного для відображення господарських операцій. Організація бухгалтерського обліку залежить від виду діяльності підприємства, умов організації і технології виробництва, розмірів і організаційної структури. Зазначене зумовлює організаційну структуру облікового процесу та форми бухгалтерського обліку.

Одним із елементів організації первинного обліку на СПТ «Урожай», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з

їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію. У графіку встановлюються особи, які відповідають за складання кожного первинного документа на кожній ділянці виробничого процесу. Наводяться також найменування та форми первинних документів, строки їх складання і здачі до бухгалтерії.

Всі записи в бухгалтерському обліку про витрати та вихід сільськогосподарської продукції здійснюються за даними відповідних первинних документів за видами витрат (праці, предметів та засобів праці) та виходу продукції.

До статті „Витрати на оплату праці” відносять основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції рослинництва. У складі цих витрат враховується оплата праці працівників, в тому числі трактористів-машиністів за весь період – від початку виробничого процесу до його завершення.

Облік витрат на оплату праці здійснюється у грошовому (гривнах із копійками) і натуральному (людино-годинах) вимірі. Нарахування заробітної плати здійснюється виходячи з обсягів виконаних робіт або наданих послуг, а також відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів. Такими документами в СПТ «Урожай» є Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № 67, ф. № 67б), Дорожній листок трактора (ф. № 68). В облікових листах тракториста-машиніста та інших документах по обліку витрат праці вказують, під які культури виконувались сільськогосподарські роботи, що дозволить прямим методом відносити витрати праці, паливо та мастильні матеріали на відповідну культуру. Ці дані обробляються в центральній бухгалтерії господарств та на їх основі формується Накопичувальна відомість по обліку витрат на оплату праці та відрахування з неї та на підставі цих даних щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Документи по обліку витрат предметів праці в рослинництві фіксують витрати конкретних матеріальних цінностей: насіння, добрив, засобів захисту рослин, запасних частин, інвентарю тощо (Додаток Ж). Насіння та садивний матеріал в СПТ «Урожай» відпускають у межах встановлених норм за лімітно - забірними картками, накладними внутрішньогосподарського призначення. При витраті насіння на посадку складають Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № 119), який є підставою для списання насіння з підзвіту матеріально-відповідальної особи.

До складу статті „Засоби захисту рослин” відносяться витрати, понесені на боротьбу з бур'янами, шкідниками та хворобами з використанням різних засобів хімічного захисту. Витрати по обробці посівів на дану статтю не відносять, а обліковують по статті витрат послуг.

По даній статті вважаємо доцільним розділяти засоби захисту рослин за напрямками їх використання – на боротьбу зі шкідниками, бур'янами та засобами прискореного дозрівання рослин. Облік витрат за видами засобів захисту рослин дозволить визначити економічний та екологічний ефект від їх застосування.

По статті „Добрива” обліковується кількість та вартість внесених в ґрунт під культури всіх видів добрив. Органічні добрива власного виробництва відображають в обліку по нормативно-розрахунковій вартості, а придбані зі сторони – по вартості їх придбання з врахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Списання добрив та засобів захисту рослин в СПТ «Урожай» здійснюється на підставі „Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (ф. № 118).

Звіт про використання електроенергії є підставою для списання фактичної вартості витрачених енергоносіїв, а на основі Звіту про водопостачання списується використана вода.

По статті „Роботи і послуги” ведуть облік виконаних робіт та послуг допоміжними виробництвами підприємства, а також сторонніми організаціями. Зокрема, на цю статтю відносять витрати з проведення сторонніми лабораторіями аналізів на приховану вірусну інфекцію, а також витрати, пов’язані з апробацією насінневих посівів.

До статті „Амортизація” включаються суми нарахованих амортизаційних відрахувань по основних засобах, які можна прямо віднести на виробництво сільськогосподарської продукції. В СПТ «Урожай» витрати на утримання сільськогосподарської техніки, які не можна прямо «пов’язати» із виробництвом культури, обліковувати у складі статті „Загальновиробничі витрати” і розподіляти по відповідних об’єктах обліку пропорційно обсягу продукції.

Згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби”, вибір методів амортизації основних засобів підприємство здійснює самостійно і вони є складовою облікової політики підприємства. Так у кооперативі «Урожай» для нарахування амортизації використовують прямолінійний метод. Наявність обґрунтування ефективності застосування того чи іншого методу відсутнє. Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва – сезонність та умови використання техніки, варто було б застосовувати й інші альтернативні методи нарахування амортизації для окремих груп основних засобів. Так, для прикладу, на зернозбиральні комбайни задіяні, в середньому по господарствах один місяць в на рік, варто було б нараховувати амортизацію виробничим методом, що дає змогу визначити реально суму амортизації та собівартість, виробленої об’єктом основних засобів, продукції. Недоліком виробничого методу є те, що він враховує лише фізичний знос засобів виробництва, а моральний – лишається поза розрахунками, однак для вирішення цієї проблеми в П(С)БО 7 передбачено порядок переоцінки вартості основних засобів та її відображення у звітності. Таким чином, вибираючи методи нарахування амортизації, потрібно враховувати всі особливості функціонування підприємства, розраховувати за різними

методами суми амортизації, враховуючи їх вплив на подальший розвиток підприємства.

Підприємства використовують для обліку розрахунку та нарахування амортизації основних засобів розроблені самостійно документи. Так СПТ „Урожай” застосовує податковий метод, а визначення суми амортизаційних відрахувань здійснюється за допомогою ЕОМ та програми Excel, замість Журналу-ордера 10.2 с-г та реєстрів аналітичного обліку 10.2.4 – 10.2.8, що дозволяє скоротити витрати часу на розрахунок, витяг електронної відомості наведено в табл. 2.1. В кінці кварталу підсумкові дані переносяться в Головну книгу.

Таблиця 2.1

Витяг з відомості розрахунку амортизації за 1-й квартал 2017 року

СПТ „Урожай”

Найменування об'єкта основних засобів		Рік введення в експлуатацію	Кореспондуючий рахунок	Залишкова вартість на 1.01.17 р., грн.	Амортизація за 1 квартал, грн.	Залишкова вартість на 01.04.17р., грн.
1		2	3	4	5	6
103 Будинки та споруди.						
Відсоток по групі	1,25%					
Будівлі для зберігання зерна						
1	Зерносховище бр. № 1	1970	912	12964,48	162,06	12802,42
2	Зерносховище бр. № 2	1988	912	3240,89	40,51	3200,38
3	Зерносховище бр. № 3	1960	912	1944,17	24,30	1919,87
Будівлі тваринництва						
1	Корівник ф. 2	1971	232	16201,76	202,522	15999,238
2	Корівник ф. 3	1985	232	129627,82	1620,35	128007,47
Будівлі промислового виробництва						
1	Млин с. Забороль	1970	233	44986,39	562,33	44424,06
2	Бетонний вузол	1991	233	1944,18	24,30	1919,88
Всього по 103 рахунку				210909,69	2636,37	208273,32
104 Машини та обладнання						
Відсоток по групі	3,75%					
Комбайни						
1	СК - 5 тр. бр.№ 1	1986	235/2	270,32	10,14	260,18
2	СК - 5 тр. бр.№ 2	1988	235/2	404,39	15,16	389,23
Всього по 104 рахунку				674,71	25,30	649,41
Разом за звітний період				211584,40	2661,67	208922,73

Джерело: за даними СПТ «Урожай»

СПТ „Урожай” використовує прямолінійний та податковий методи нарахування амортизації, розрахунок амортизації здійснює в самостійно

розробленому документі, групуючи об'єкти основних засобів за матеріально-відповідальними особами для прямолінійного методу та за групами зазначених в Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

Щодо відображення інформації про основні засоби в регістрах бухгалтерського обліку, то для цього Методичними рекомендаціями № 49 передбачено “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом” форма № 10.2.5 с.-г. Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації станом на 1 січня. На підставі ф. № 10.2.5 с.-г. складають “Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць ф. № 10.2.7 с.-г. В ній записують розподіл амортизації по об'єктах обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нарахованої в поточному місяці. Для нарахування амортизації податковим методом використовують Відомості нарахування амортизації основних засобів № 10.2.8 с.-г., яка відкривається на рік. Синтетичний облік рахунка 13 “Знос необоротних активів” ведеться в Журналі-ордері № 10.2 с.-г. Записи за кредитом здійснюють на підставі відомості № 10.2.7 с.-г. Кредитовий оборот переносять в Головну книгу.

Для основних засобів, що використовуються у рослинництві, характерна сезонна нерівномірність в їх експлуатації протягом виробничого циклу. Для таких основних засобів доцільно обрати виробничий метод нарахування амортизації. Розрахунок суми амортизаційних відрахувань здійснюється у Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № 03 с.-г-5).

До складу статті „Витрати на ремонт необоротних активів” включають: суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість палива та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту; вартість послуг

сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; тощо.

Витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи, механіків, сторожів, витрати на орендну плату орендованих основних засобів відносять до статті „Інші витрати на утримання необоротних активів”.

До статті „Інші витрати” відносяться витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і не включені до вище перерахованих статей: вартість спецодягу, що технічним працівникам, малоцінного обладнання та матеріалів, страхові платежі за страхування майна та посівів. Списання дрібного інвентаря, обладнання, спецодягу здійснюють за Актом на списання виробничого та господарського інвентаря, малоцінних швидкозношуваних предметів (ф. №126). Відпуск інших матеріальних цінностей у виробництво у межах встановлених лімітів оформляється Лімітно-забірними картками (ф. №117 і №117а). Для одноразового відпуску має бути оформлено Накладну внутрішньогосподарського призначення (ф. №87) [4].

У складі статті „Загальновиробничі витрати”, в СПТ «Урожай» обліковують розподільчі витрати по рослинництву і по підприємству: облік витрат, що розподіляються обліковують на окремо на аналітичному рахунку 911 „Загальновиробничі витрати рослинництва” і розподіляти пропорційно встановленим на підприємстві базі розподілу.

Дані первинних документів в кінці місяця систематизують у Звітах про рух матеріальних цінностей, після чого роблять відповідні записи у виробничих звітах господарства.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей витрат підприємство встановлює самостійно [63]. Методичними рекомендаціями № 132 надано орієнтовний перелік статей витрат для галузі рослинництва, які включають витрати на оплату праці, паливо та мастильні матеріали, насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, роботи та

послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів; інші втрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

Документи по обліку виходу продукції рослинництва фіксують отримання, оприбуткування продукції: зернових, технічних культур, тощо. До таких відносять:

- по зернових культурах – Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77);
- Реєстри приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78);
- Відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80);
- по іншим культурах – Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81).

Насіння на протязі року обліковуються та оприбутковуються за плановою собівартістю з послідуочим коректуванням в кінці року до фактичної; насіння минулого року – за фактичною собівартістю відповідного року, а покупні – за цінами придбання з врахуванням витрат на заготівлю та доставку.

Слід відмітити, що нові затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02. 2008 р. N 73 первинні документи такі як: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1) та Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма N ПБАСГ-2) в СПТ «Урожай» не використовуються. Причиною незатребуваності цих форм ми вважаємо не бажання бухгалтерів вести облік виходу продукції рослинництва за справедливою вартістю.

Схема документообігу витрат на виробництво продукції рослинництва в СПТ «Урожай» представлена на рис. 2.1.

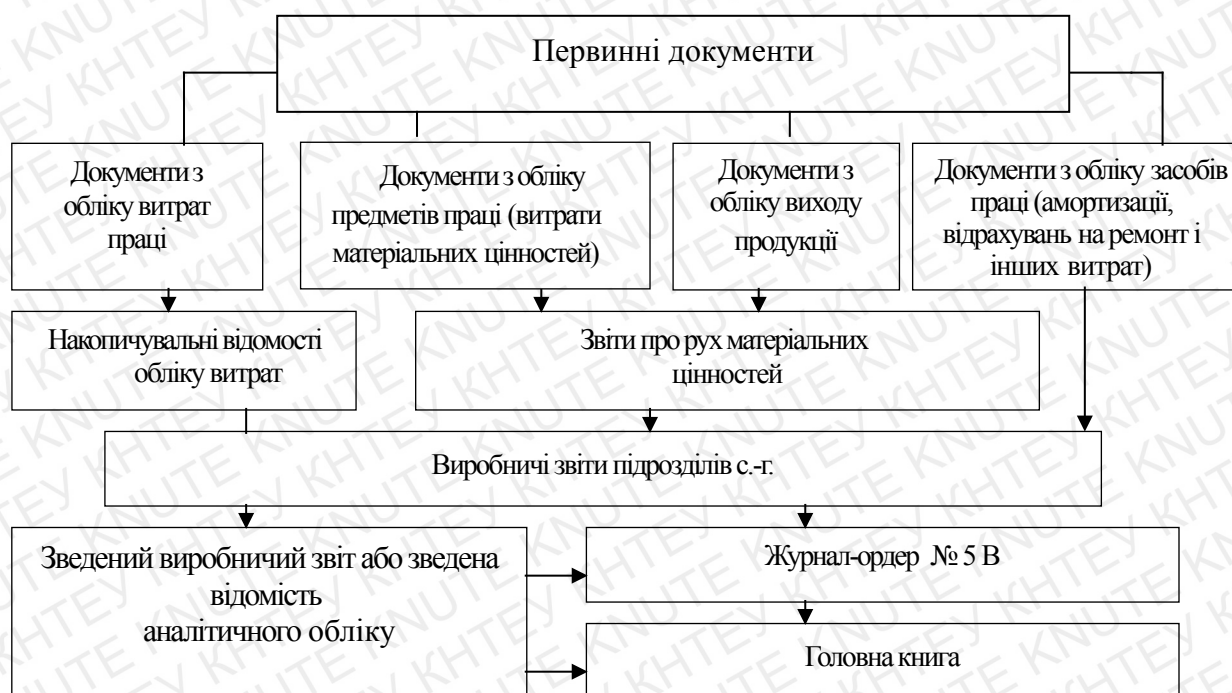


Рис. 2.1. Схема відображення записів у документах з обліку витрат і виходу продукції рослинництва в СПТ «Урожай»

Джерело: на основі даних СПТ «Урожай»

У кінці місяця у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва (ф.№ 5.5 с.-г.) за об'єктами обліку витрат будуть зібрані прямі витрати на виробництво продукції рослинництва в розрізі статей витрат. Тому в основу аналітичного обліку витрат покладені об'єкти обліку. Метод обліку витрат повинен ґрунтуватися за принципом обліку витрат.

Прямі витрати накопичують протягом року кожного місяця за об'єктами обліку витрат, непрямі витрати відносять на об'єкти обліку в кінці року при калькуляції їх собівартості. Непрямими витратами у рослинництві є загальновиробничі витрати, облік яких ведуть на основі первинних документів у Звіті № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати включають у витрати рослинництва за окремим аналітичним рахунком на основі спеціального розрахунку з використанням бази розподілу, встановленої підприємством.

Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносять у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г. у межах галузей виробництв та структурних підрозділів. Підсумки

Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.

Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва в СПТ «Урожай» використовують рахунок 23 „Виробництво” субрахунок "Рослинництво". Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом – вихід продукції. Протягом року записи по дебету і кредиту обліковують наростаючим підсумком, тобто в поточному році дані субрахунку відображаються розгорнуто. Тільки в кінці року визначають залишок по рахунку, який відображає суму незавершеного виробництва продукції рослинництва. Розподіл витрат минулого року в СПТ «Урожай» наведено в Додатку 3.

В облік витрат ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» та на рахунках класу 9 (Рис. 2.2).

В СПТ «Урожай» готова продукція має різні канали використання: реалізація на сторону, реалізація працівникам підприємства, переробка всередині господарства, використання в процесі основного виробництва (зерно на посів, корми для годівлі тварин та ін.), переробка на давальницьких умовах тощо. Тому при будь-якому вибутті сільськогосподарської продукції її правомірно списувати з рахунків 21 “Поточні біологічні активи” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” в тій оцінці, в якій вона там рахується, тобто робити аналогічно як і по інших матеріальних запасах.

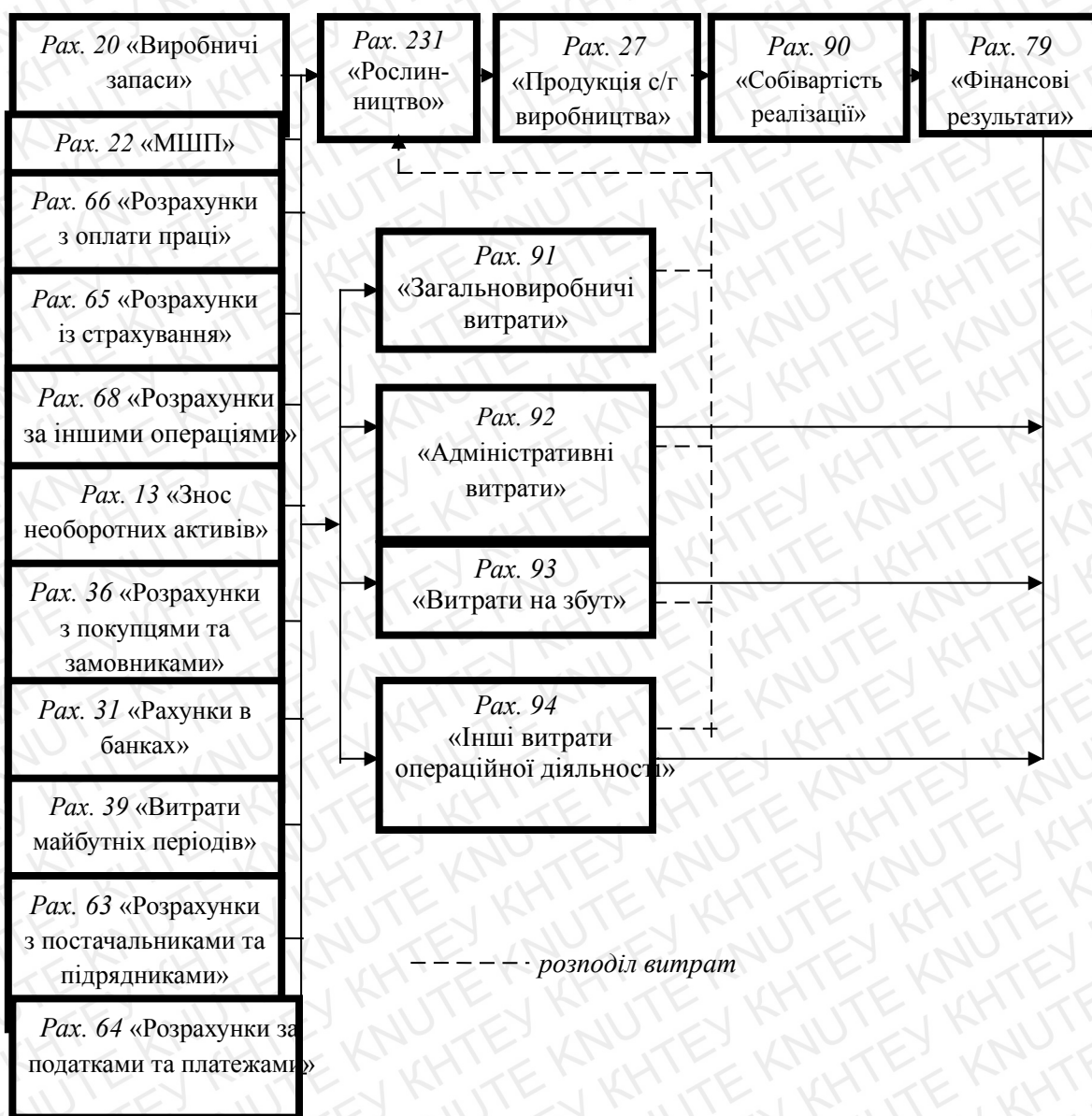


Рис. 2.2. Схема обліку витрат у рослинництві СПТ «Урожай»

Джерело: на основі даних СПТ «Урожай»

Реалізацію сільськогосподарської продукції за каналами збуту для потреб документального оформлення операцій і подальшого відображення в обліку СПТ «Урожай» доцільно розмежовувати в такий спосіб:

- реалізація заготівельним організаціям;
- реалізація за межами господарства — на ринку чи за іншими договорами;
- реалізація населенню, видача у рахунок оплати праці, пайовикам

в рахунок орендної плати за землю, інша реалізація, що здійснюється у межах господарства.

Постачання сільськогосподарської продукції заготівельним організаціям здійснюється на основі договору постачання. У разі використання давальницької схеми переробки укладають договір на переробку давальницької сировини. У договорі на поставку продукції вказують найменування продукції, її кількість, спосіб відвантаження чи відпуску, розміри поставок, ціну, строки виконання зобов'язань і умови оплати, страхування, принципи переходу права власності та відшкодування збитків.

Однак якщо у договорі прописано, що здійснюється розподіл таких витрат, то доцільно встановити певний вид «франко-ціни»:

- франко-склад постачальника означає, що всі витрати, пов'язані з відвантаженням продукції, оплачує покупець;
- франко-склад покупця, якщо постачальник оплачує всі витрати з транспортування, навантаження та розвантаження продукції на склад покупця.

Сільськогосподарська продукція вважається реалізованою, якщо вона відвантажена покупцям і списана з матеріально відповідальних осіб, а також у разі, якщо покупцям передано всі ризики і вигоди, пов'язані з нею.

Первинними документами з обліку реалізації продукції в СПТ «Урожай» є видаткові накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні доручення, виписки банку тощо.

Необхідність застосування в належний спосіб оформленої первинної документації є вимогою податкового законодавства. У переліку підтверджуючих документів, установленому п. 44.1 ст. 44 ПКУ, на основі яких платник податків повинен вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, товарно-транспортну накладну не включено. Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у

внутрішньому сполученні, затверджено постановою КМУ від 25.02.2009 р. № 207, відповідно до п. 1 якої для водія юридичної або фізичної особи – підприємця, що здійснює вантажні перевезення на договірних умовах, серед інших документів в наявності має бути товарно-транспортна накладна. Таким чином, належним чином оформлена товарно-транспортна накладна є підставою для відображення витрат за послуги з перевезення вантажу і є підтвердженням фактичного одержання послуг з перевезення вантажів. [5, с. 151].

У разі безготівкової оплати постачальникам, відпуск товарно-матеріальних цінностей одержувачу проводиться за довіреностями.

Під час реалізації в СПТ «Урожай» собівартість відвантаженої продукції списують у дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” з кредиту рахунків 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. В цьому ж звітному періоді потрібно відобразити дохід від проданої продукції: дебет рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” і кредит рахунку 70 “Доходи від реалізації”. Доходи від реалізації зменшують на суму податку на додану вартість по реалізації (податкове зобов’язання): дебет рахунку 70 і кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Для обліку процесу реалізації використовують три синтетичні рахунки: 90 “Собівартість реалізації” – відображають собівартість проданої готової продукції (товарів, робіт, послуг); 70 “Доходи від реалізації” – відображають виручку від реалізації; 79 “Фінансові результати” – зіставляють виручку і собівартість проведених продаж (рис. 2.3).

Таким чином, СПТ «Урожай» в момент реалізації відображають виручку від реалізації продукції і, водночас, списують витрати понесені на виробництво цієї продукції.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшену на очікувані витрати на місці продажу [65].

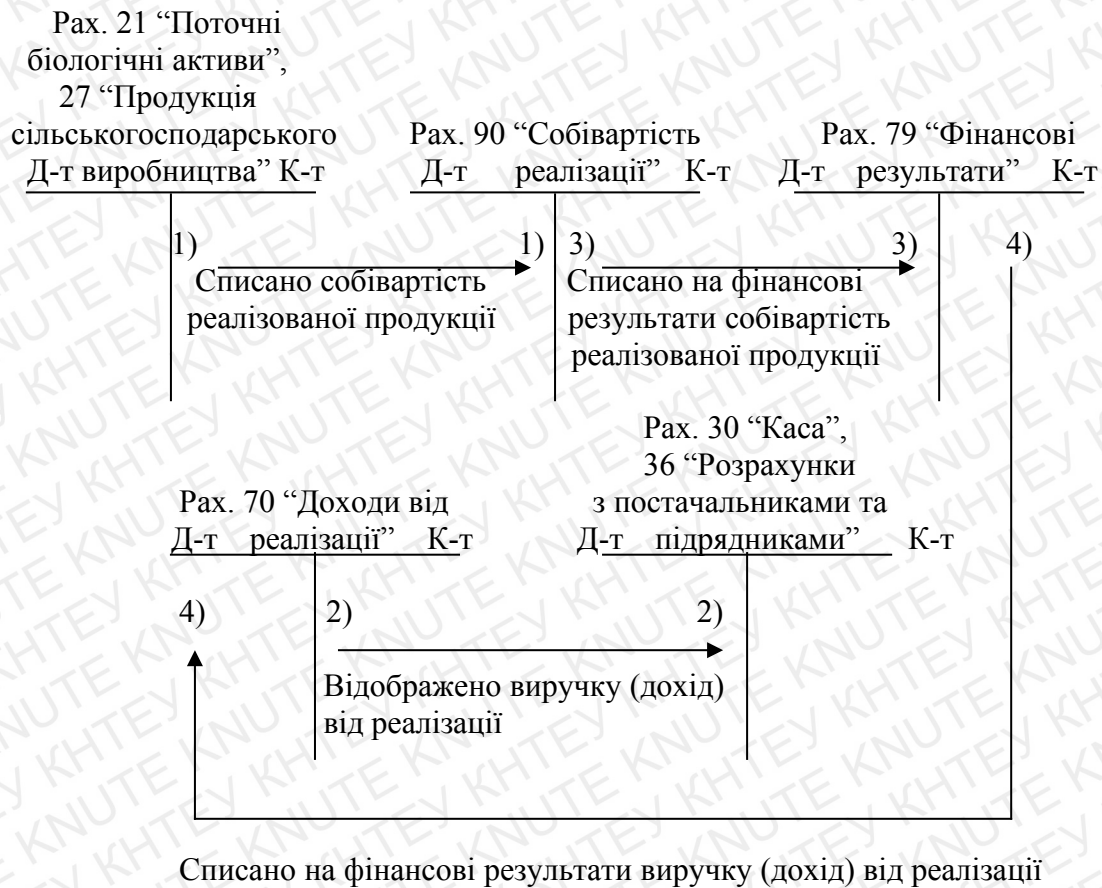


Рис. 2.3. Схема обліку реалізації су СПТ «Урожай»

Джерело: на основі даних СПТ «Урожай»

П(С)БО 30 “Біологічні активи” [65] передбачає, що сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За такою оцінкою списують сільськогосподарську продукцію, яка використана на виробництво всередині підприємства СПТ «Урожай».

На суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 710 “Дохід від

первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит рахунку 23 “Виробництво”. Кореспонденція рахунків по обліку витрат на біологічні перетворення та виходу продукції рослинництва на СПТ «Урожай» наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків по обліку витрат на біологічні перетворення та виходу продукції рослинництва на СПТ «Урожай»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума	Первинний документ
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
Списано м-ц цінності на біологічні перетворення активів рослинництва:				
добрива, отрутохімікати	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	298250,00	Акт на списання (ф. № 118, ВЗСГ-3)
Засоби захисту рослин	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	105180,00	Акт на списання (ф. № 118, ВЗСГ-3)
нафтопродукти та інші види палива	231 «Рослинництво»	203 «Паливо»	80860,00	Лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей (ф. № 117)
насіння та посадковий матеріал (покупні)	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	45000,00	Акт на списання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119, ВЗСГ-4)

Продовження табл.2.2

1	2	3	4	5
Витрати минулого року по незавершеному виробництву віднесено на культури під урожай поточного року	231 «Рослинництво»	231 «Рослинництво»	80000,00	Довідка бухгалтерії
Списано виконані роботи і надані послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231 «Рослинництво»	235 «Машинно-тракторний парк»	82472,00	Акт на списання
Списано загальновиробничі витрати на рослинництво в порядку їх розподілу	231 «Рослинництво»	91 «Загальновиробничі витрати»	12680,00	Довідка бухгалтерії
Списано на рослинництво частину витрат майбутніх періодів	231 «Рослинництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»	80000,00	Довідка бухгалтерії
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші соціальні виплати працівникам	231 «Рослинництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»	10276,00	Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань
Нараховано оплату праці за виконання робіт в рослинництві	231 «Рослинництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	27631,00	Табель робочого часу
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах, що використовуються в рослинництві	231 «Рослинництво»	13 «Знос необоротних активів»	3856,00	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів
Оприбутковано продукцію рослинництва від урожаю (здійснено первісне визнання)	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	231 «Рослинництво»	747468,00	Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)
Проведено сторнування мертвих відходів та усушок продукції рослинництва	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	231 «Рослинництво»	-10120,00	Акт на сортування на сушіння

Отже, витрати на посів озимих культур урожаю наступного звітнього року доцільно залишати на субрахунку 231 «Незавершене виробництво в рослинництві», а, наприклад, витрати, пов'язані із декількома майбутніми виробничими періодами (витрати, пов'язані з посівом багаторічних трав, витрати на вапнування та гіпсування ґрунтів, внесення органічних добрив тощо) було б доцільно відносити не на операційний калькуляційний рахунок «Основне виробництво», а на бюджетно-розподільчий субрахунок «Витрати майбутніх періодів в рослинництві», так як залишок за цими рахунками виступають витрати, що мали місце протягом поточного звітнього періоду, але належать до декількох наступних виробничих періодів.

В основі ринкової собівартості лежить оцінка за справедливою вартістю. Причому вартість як об'єктивна категорія, при використанні її для оцінки продукції власного споживання відповідно до ринкових цін, стає суб'єктивним показником для визначення ринкової собівартості продукції.

Зміна методу оцінки власної сільськогосподарської продукції, що використана на виробництво, не означає, що ми відмовляємося від категорії «Виробнича собівартість». Вона має широко застосовуватися для прийняття управлінських рішень. Тому, калькулювання виробничої собівартості продукції потрібно проводити шляхом складання окремих розрахунків.

Визначення ринкової собівартості, як і виробничої, потрібно здійснювати на підставі даних системи бухгалтерського обліку з метою надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення.

2.2. Управлінський облік витрат при виробництві сільськогосподарської продукції

Управлінський облік можна розглядати як інформаційну систему, яка, залежно від обраного керівництвом підприємства підходу, може бути:

- підсистемою бухгалтерського обліку;
- системою обліку, яка існує поряд з бухгалтерським обліком;
- інформаційною системою, яка охоплює, зокрема традиційний бухгалтерський облік.

З метою ведення господарської діяльності підприємства створюють окремі підрозділи, які сприяють ефективнішій організації виробничого процесу і забезпечують кращий фінансовий результат усього підприємства. Підрозділи можуть існувати у вигляді цехів, відділів, сегментів, бригад, ферм, ланок і інших структурних одиниць.

У рослинницьких підрозділах СПТ «Урожай» витрати починають здійснюватися з початком осінніх польових робіт і закінчуються в році, коли одержано урожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – у наступному, причому велика частина відображених у собівартості продукції витрат припадає на кінець звітного періоду.

Варто відмітити, що на підприємстві СПТ «Урожай» є певний досвід впровадження елементів управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю, а саме застосовувати чекової форми від назви внутрішнього документа (розрахунковий чек), яким керівник підрозділу підтверджував факт узгодження з бухгалтерією кожної суми, яку витратив підрозділ (рис.2.4). На нашу думку, цю форму контролю слід розглядати як метод обліку подібно до таких методів як стандарт-кост або директ-костінг. Вона досить широко використовувалася у сільськогосподарських підприємствах. При використанні даної форми обліку і контролю витрат підрозділам сільськогосподарських підприємств

доводять планові завдання на рік. До їх складу входили технологічні карти з переліком робіт, що мали виконуватись, та витратами на них згідно з діючими нормами, вихід продукції у натурі та в оцінці за встановленими цінами, наближеними до виробничої собівартості продукції підрозділу. Фактично одержану продукцію брали на облік за цими ж цінами, щодозволяло підрозділу покривати свої витрати та отримувати госпрозрахунковий дохід, частина якого направлялась на утримання підприємства, а решта розподілялась між працівниками підрозділу пропорційно їхньому заробітку, нарахованому при виробництві цієї продукції.

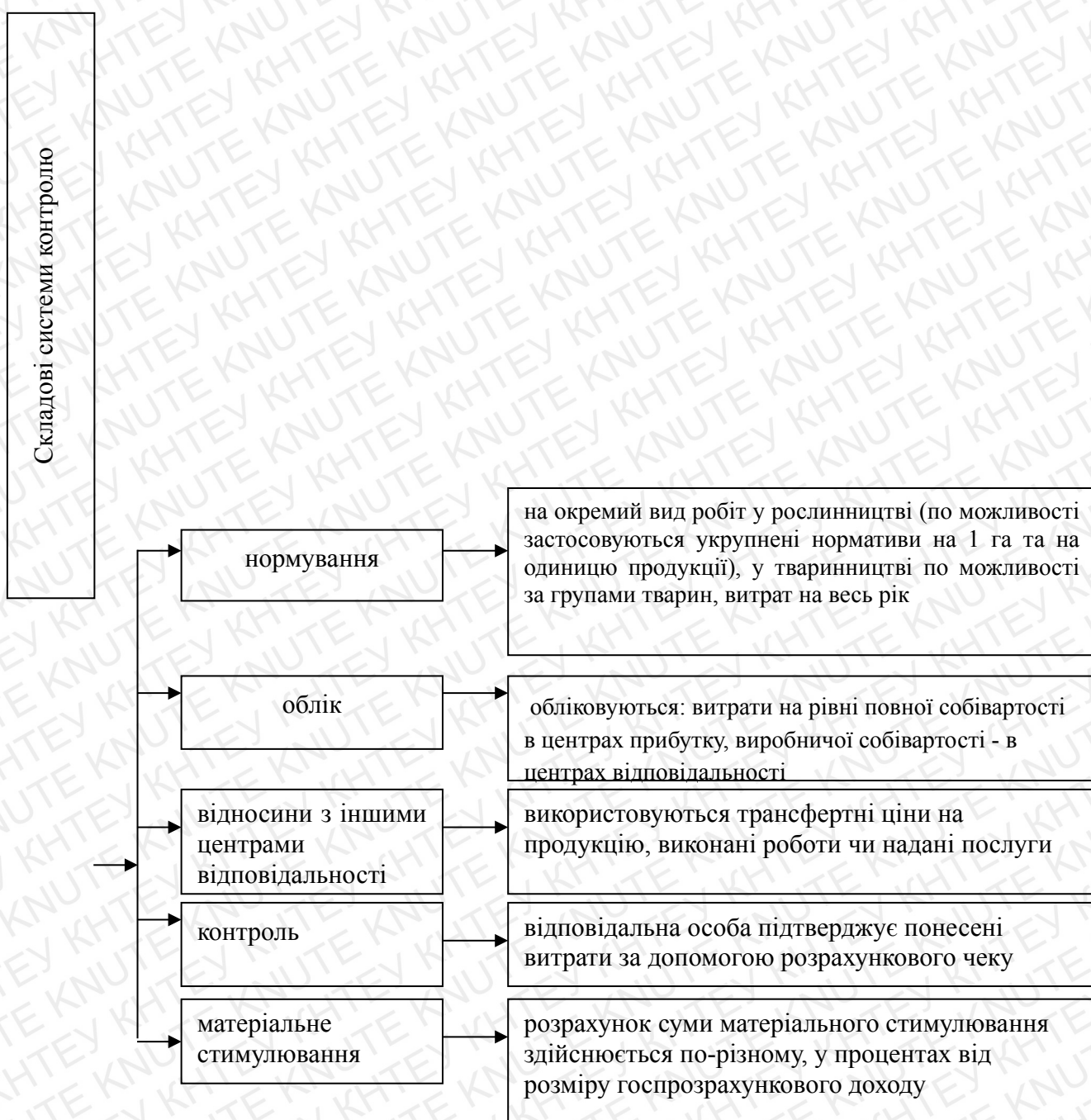


Рис. 2.4. Особливості здійснення процесів контролю при чековій формі

Джерело: на основі [43, с.90]

Практика ведення обліку засвідчила, що лише по всіх сільськогосподарських підприємствах можуть бути узагальнені дані про рівень витрат на виробництво конкретних видів продукції. Тому всі підприємства, які виробляють сільськогосподарську продукцію, незалежно

від підпорядкованості та форми власності, мають подавати звіт за формою № 50-сг, де наводяться дані про обсяг виробництва та рівень витрат на вироблену і товарну продукцію.

Для заповнення цієї форми звітності необхідно дотримуватися єдиної методики формування витрат за видами продукції та статтями, що передбачає уніфікацію системи показників щодо наслідків виробничої діяльності, а це вже свідчить про неможливість і недоцільність розробки власної системи управлінського обліку в кожному конкретному підприємстві.

Велике значення для побудови обліку витрат має їх групування.

Дедалі більшого значення набуває поняття релевантних, постійних і змінних витрат. При прийнятті рішення щодо можливості економії витрат їх поділяють на релевантні й нерелевантні. Підставою для впливу на рівень собівартості продукції є групування витрат залежно від впливу на них обсягу виробництва. В основному витрати поділяються на змінні й постійні. Змінні витрати – це витрати, які змінюються відповідно до обсягу виробництва, тобто ці витрати в розрахунку на одиницю продукцію є більш-менш постійними, тому із зростанням обсягу виробництва загальна сума витрат збільшуватиметься і навпаки. Постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, тому із збільшенням виходу продукції витрати в розрахунку на одиницю продукції зменшуватимуться.

Разом виділяють ще одну групу витрат, називаючи їх змішаними. Власне перелік статей витрат свідчить про умовність віднесення окремих з них до змінних. Це стосується амортизації, вартості ремонтних робіт тощо, бо ці витрати не змінюються при збільшенні чи зменшенні виходу продукції. Розглянемо склад статей витрат з урахуванням їх поділу на три групи в СПТ «Урожай». (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Групування статей прямих витрат залежно від обсягу виробництва в СПТ «Урожай»

№ з/п	Назва статей	Рослинництво		
		Змінні	Умовно-змінні	Постійні
1	2	3	4	5
1	Насіння і садівний матеріал	-	+	-
2	Паливо і мастильні матеріали	-	+	-
3	Добрива	-	+	-
4	Засоби захисту рослин	-	+	+
6	Оплата праці з відрахуваннями	+	+	+
7	Роботи і послуги	+	+	+
8	Витрати на ремонт необоротних активів	-	-	+
9	Інші витрати на утримання основних засобів	-	-	+
10	Інші витрати	-	-	+

Більшість із наведених статей належать до однієї з класифікаційних підгруп, проте деякі з них потребують уточнення, наприклад витрати на засоби захисту рослин залежать від площі посіву, а у закритому ґрунті – площі приміщень.

Управління витратами передбачає можливість внесення змін у технологічні процеси, заміну одного виду ресурсу іншим тощо, при одночасному дотриманні суворого режиму економії на всіх ділянках, тому для обліку витрат за центрами відповідальності слід виділяти об'єкти для виокремлення витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції, робіт або послуг з деталізацією постійних, умовно-змінних і змінних витрат.

У рослинництві об'єктами є культури (види культур) або роботи. Склад цих об'єктів узагальнено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Склад об'єктів обліку витрат у СПТ «Урожай»

№	Галузі	Об'єкти обліку витрат
1	2	3
1	Рослинництво	Культури чи група культур; Роботи: під урожай майбутнього року; на поліпшення земель
2	Допоміжні виробництва: ремонтна майстерня	Витрати на виконання конкретного замовлення; Загальновиробничі витрати майстерні
3	Автомобільний транспорт	В цілому по автотранспорту або за групами машин (самоскиди бортові, рефрижератори, крани тощо)
4	Жива тяглова сила	В цілому по виробництву
5	Електропостачання, теплопостачання, водопостачання, газопостачання тощо	В цілому по кожному виробництву

Джерело: на основі даних СПТ «Урожай»

Кількість структурних підрозділів і їх види встановлюються підприємством самостійно і залежать від розмірів підприємства, а також видів його діяльності. Слід зазначити, що такі підрозділи не є самостійними юридичними особами, їх створення не потребує реєстрації в органах державної влади.

Передача управлінських повноважень окремим підрозділам називається децентралізацією. Необхідність децентралізації пояснюється тим, що керувати меншим за розміром підприємством легше і простіше, в результаті чого посилюється контроль, дисципліна, збільшується мотивація працівників, а тому результати діяльності підприємства в цілому як наслідок діяльності його підрозділів, будуть кращі, ніж за умов централізації.

Основною перевагою децентралізації є свобода керівників у прийнятті рішень, що дає їм змогу ефективніше працювати.

- ефективний поділ на підрозділи вимагає від вищого керівництва таких дій:

- визначення розмежованих видів економічної діяльності в межах підприємства;
- надання кожному з підрозділів квазіавтономного статусу (переважно статусу прибуткового центру);
- контроль ефективності дій кожного з підрозділів;
- забезпечення стимулів;
- спрямування грошових потоків до найприбутковіших видів діяльності;
- здійснення стратегічного планування.

Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних економістів показав, що можна виділити такі переваги децентралізації:

- покращується якість, швидкість і оперативність прийняття рішень;
- передача відповідальності по прийняттю рішень на рівень підрозділів звільняє вище керівництво компанії від щоденного виконання дріб'язкових поточних операцій, що дає можливість йому зосередитись на глобальних проблемах підприємства і приділяти більше уваги і зусиль стратегічному плануванню;
- незалежність керівників підрозділів у прийнятті рішень дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів;
- рішення приймаються співробітниками, які краще знають ситуацію на місцях ніж центральне керівництво;
- керівники структурних підрозділів набувають досвіду управління, які з часом зможуть зайняти керівні посади на підприємстві.

Недоліками децентралізації є:

- виникнення небезпеки появи конкуренції між підрозділами, при якій менеджери, які відповідають за підрозділи, будуть намагатись збільшувати свій прибуток за рахунок інших підрозділів;
- наявність великої кількості підрозділів може негативно вплинути на співпрацю підрозділів, ускладнити координацію між ними і призвести до

виникнення неузгодженості при досягненні загальних цілей компанії, що в свою чергу може негативно вплинути на загальний прибуток компанії;

- зосередженість на діяльності окремих підрозділів може призвести до втрати зацікавленості працівників в результатах діяльності підприємства в цілому;
- дублювання функцій;
- виникнення додаткових витрат на утримання управлінського персоналу;
- втрата керівництвом частини своєї управлінської потужності, яку він делегує менеджерам підрозділів;
- великий ланцюг команд заважає приймати керівництву підприємства оперативні і ефективні рішення.

На підприємствах можуть виникати окремі центри відповідальності, які можуть бути як окремими підрозділами підприємства, так і сегментами відповідальності. В межах одного підрозділу може існувати декілька центрів відповідальності.

Отже, видами центрів відповідальності є не тільки окремі відділення, підрозділи, цехи, ланки, бригади, але і об'єкти виробничого процесу (верстати, комп'ютери), а також працівники.

Можна стверджувати, що в межах окремого підприємства виникають центри відповідальності різних рівнів, в яких здійснюється делегування повноважень по прийняттю рішень і відповідальності за досягнення запланованих результатів від вищого рівня до нижчого. Причому центри відповідальності нижчих рівнів звітують перед керівниками центрів відповідальності вищих рівнів за результати своєї роботи (рис. 2.4).

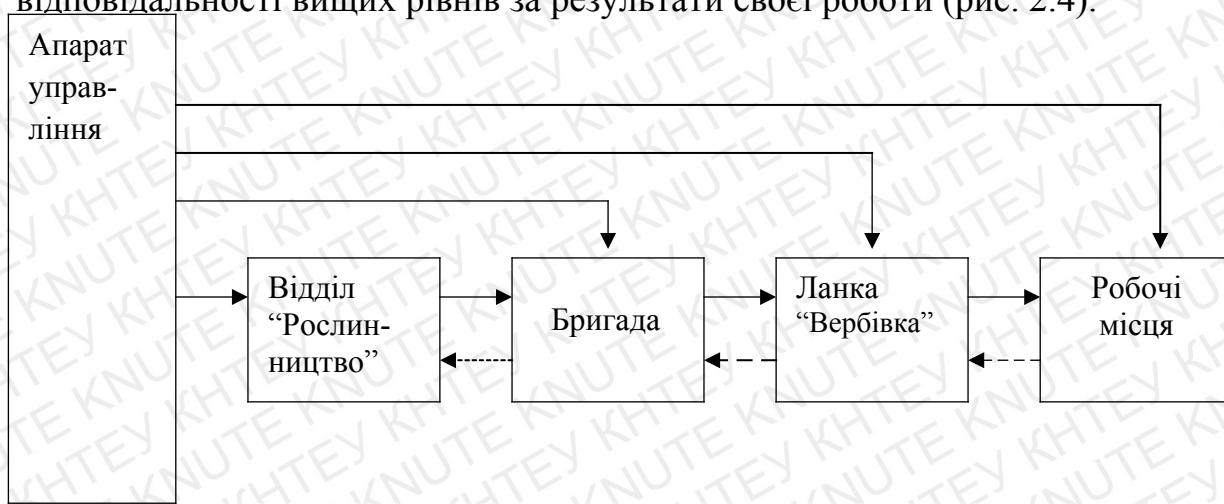




Рис. 2.4. Рівні центрів відповідальності

Як видно з рисунка 2.4, робочі місця окремих працівників (їх ділянки роботи) виступають центрами відповідальності найнижчого рівня, які послідовно пройшовши через чотири етапи контролюються керівником апарату управління підприємства, тобто найвищим рівнем центру відповідальності. Отже, децентралізація передбачає перенесення процесу прийняття рішень на більш низькі рівні, тобто передачу владних повноважень на місця.

Варто відмітити, що академік Сопко В.В. виділяє два види центрів відповідальності:

- центр відповідальності за затратами;
- центр відповідальності за фінансовими результатами [81].

Найбільш оптимальним і точним є виділення чотирьох типів центрів відповідальності (рис. 2.5):

- центр витрат – відповідає за витрати;
- центр доходу – відповідає за дохід;
- центр прибутку – відповідає як за витрати, так і за дохід;
- центр інвестицій – відповідає за витрати, дохід і інвестиції.



Рис. 2.5. Типи центрів відповідальності

Джерело: розроблено автором

Сопко В.В. стверджує, що основними місцями виникнення (центрами) затрат можуть бути або вид виробництва, або структурний (виробничий чи технологічний) організаційний підрозділ.

За своєю природою кожне робоче місце – це центр затрат.

Відповідальність за центрами витрат найбільш часто використовується на підприємствах. Це пояснюється тим, що більшість підрозділів не мають відповідальності за доходи. При аналізі центру витрат користуються правилом, що найкращим центром витрат є такий, який витрачає найменше ресурсів. При цьому не враховується внесок центру витрат в загальний дохід підприємства.

Центри відповідальності за витратами СПТ «Урожай» в можуть бути побудовані наступним чином (рис. 2.6).

На відміну від місць виникнення витрат центри відповідальності за витратами займаються групуванням витрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями виробничих підрозділів.

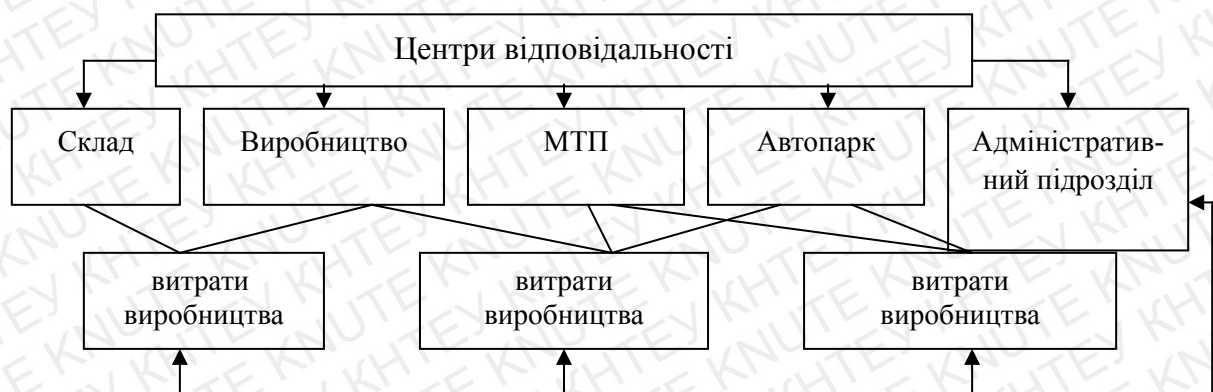


Рис. 2.6. Центри відповідальності за витратами

Джерело: розроблено автором

Як вже зазначалось, вирішальне значення для побудови обліку має узгодження організаційної структури підприємства в цілому та надання

окремим підрозділам повноважень щодо контролю за результатами діяльності.

У разі обміну ресурсами між підрозділами СПТ «Урожай» керівники виробничих підрозділів виписують чеки на суму відпущених цінностей, виконаних робіт, наданих послуг. Чеки замінюють накладні внутрішньогосподарського призначення. За чеками в кінці звітної періоду підраховують доходи і витрати, визначають фінансовий результат.

Ця форма дає змогу забезпечити високий контроль за переміщенням і використанням ресурсів між підрозділами. Типові форми чеків не затверджені, а тому підприємство може самостійно їх розробити і виготовити. Під час передачі цінностей чек віддається підрозділу-отримувачу, а корінець чеку залишається у підрозділа-відправника цінностей. На основі чеків складають звіти підрозділів про результати діяльності.

Чекову форму контролю застосовують на підприємствах з метою забезпечення вдосконалення внутрішньогосподарських розрахунків між центрами відповідальності. В результаті посилюється контроль за витратами, підвищується зацікавленість працівників у результатах своєї роботи, вони можуть впливати на хід виробництва, наслідком чого є підвищення продуктивності праці, покращення якості продукції, зростання обсягів виробництва.

Дослідження показують, що в багатьох сільськогосподарських підприємствах ця форма контролю ефективно застосовується в наш час.

Таким чином, форми внутрішньої звітності центрів відповідальності обирає саме підприємство відповідно до особливостей і специфіки роботи. Звіти повинні містити необхідні дані про результати діяльності центру відповідальності за певний період (як правило місяць) і бути побудовані у зручній і сприйнятній формі для користувача.

Віднесення того чи іншого підрозділу до одного із центрів відповідальності залежить від ступеню самостійності, яке йому надає

підприємство у витрачаннях і використанні ресурсів, його місця і значення в організаційній структурі підприємства.

Цінність децентралізації насамперед полягає в наданні свободи кожному підрозділу. Лише коли підрозділ сконцентрований на досягненні своїх цілей і не розпорошує зусилля на завдання, які прямо його не стосуються, він може досягти максимальної ефективності в своїй діяльності.

2.3. Організація обліку сільськогосподарської продукції за умов застосування сучасних інформаційних систем на СПТ «Урожай»

У сучасних умовах господарювання раціонально побудована і налагоджена система обліку всіх рівнів підприємства є ефективним засобом отримання достовірної оперативної інформації про ефективність функціонування підприємства та його результативність. Інформаційна система облікової інформації поєднує в собі потоки даних як первинної інформації, так і зведеної, а також дані зовнішніх джерел для проведення контролю та аналізу.

Для удосконалення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем. Насамперед, необхідним є перебудова технічної та інформаційної бази підприємств за допомогою впровадження автоматизованої системи обліку, контролю і аналізу.

Використання комп'ютерів змінило технологію обліку і побудову облікових реєстрів. Сьогодні оператор працює на комп'ютері як в регламентному, так і в діалоговому режимах, що дає можливість отримувати необхідну інформацію, відповідно до запиту, в процесі її опрацювання, а не тільки в кінці звітної періоду. Він «спілкується» з машиною, тому комп'ютерну форму обліку ще називають діалогово-автоматизованою

формою [25, с.256]. При автоматизації бухгалтерського обліку важливо, щоб це збільшило ефективність роботи бухгалтерії і поліпшився контроль над фінансово-господарською діяльністю підприємства, що збільшить ефективність його роботи.

В сучасних умовах комп'ютерна інформаційна система є такою ж необхідною частиною інфраструктури підприємства як технологічне обладнання, персонал та є моделлю системи його управління, реалізацією притаманних їй функцій. Етапи проектування, впровадження, розробки і експлуатації є загальними для всіх комп'ютерних інформаційних систем підприємства та характеризують їх життєвий цикл (рис.2.7).

Практичне застосування комп'ютерної інформаційної системи конкретного підприємства залежить від умов його функціонування та інформаційних запитів користувачів.

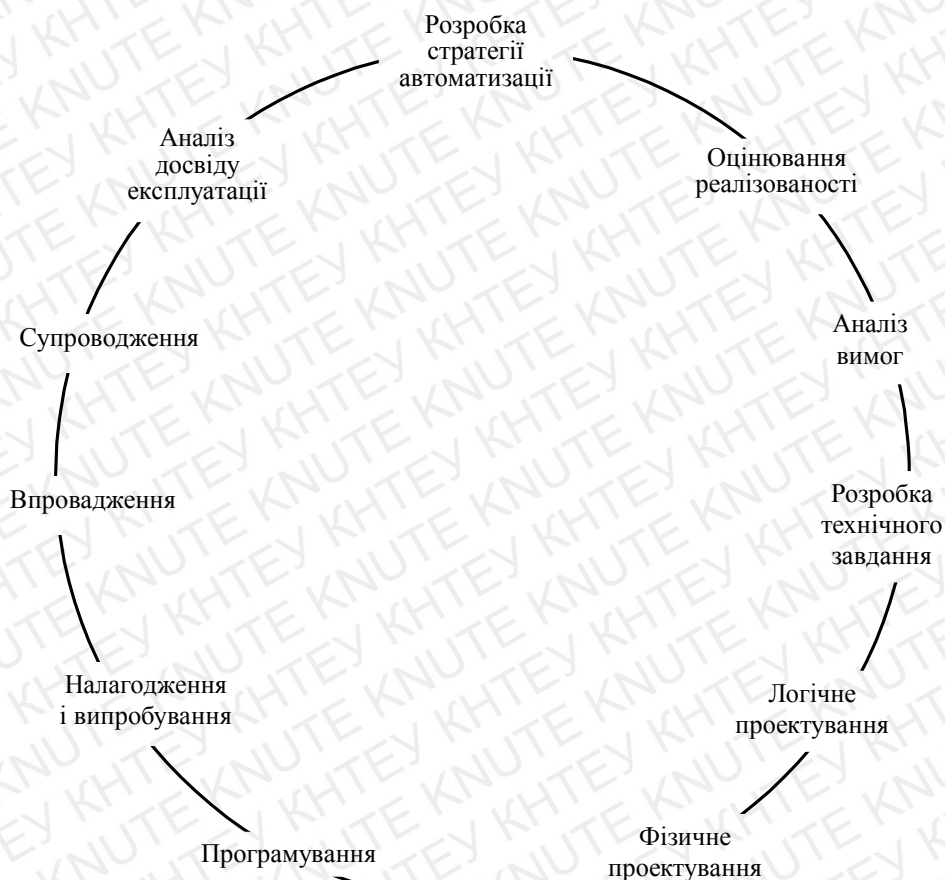


Рис. 2.7. Етапи життєвого циклу комп'ютерної інформаційної системи підприємства

Джерело: на основі [25, с.178]

На сільськогосподарських підприємствах основними підходами до вирішення проблем комп'ютеризації бухгалтерського обліку є часткова комп'ютеризація, прикладом якої може бути комп'ютеризація обліку оплати праці, складу або будь-якої іншої ділянки обліку. Порівняно з ручним способом ведення обліку часткова комп'ютеризація є значним кроком уперед, оскільки вдається комп'ютеризувати більшість трудомістких операцій, а також підвищити оперативність надходження кінцевих розрахункових даних для подальшої аналітичної роботи. Крім того, при частковій комп'ютеризації організаційна структура бухгалтерії, як правило, не змінюється, що дозволяє повернутися до ручного способу ведення обліку без значних витрат (у разі неправильно проведеної комп'ютеризації обліку). Однак такі переваги можуть перетворитися у недоліки у разі переходу до бухгалтерської комп'ютерної системи. Наприклад, при несумісності застосованих на підприємстві програмних і технічних засобів неможливо їх об'єднати. Це призводить до ускладнень при перенесенні даних між комп'ютерами. Іноді необхідно кількаразово вводити й обробляти ту саму інформацію на різних комп'ютерах.

Другим підходом до вирішення проблеми комп'ютеризації бухгалтерського обліку є бухгалтерська комп'ютерна система (БКС). При такому підході вдається об'єднати в одну систему не лише всі ділянки обліку, але і всі підрозділи підприємства, у тому числі підрозділи управління, реалізації, технічні підрозділи тощо. Такий підхід дозволяє повністю уникнути дублювання в обробці даних, а також значно підвищити оперативність одержання необхідної інформації.

Переваги та недоліки обох підходів наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Порівняння ефективності використання часткової та комплексної комп'ютеризації обліку

Об'єкт порівняння	Часткова комп'ютеризація	Комп'ютеризація заснована на БКС
1	2	3
Процес впровадження	Займає менше часу порівняно з БКС, а також не потребує значних фінансових витрат на впровадження	Потребує значно більшого обсягу робіт на впровадження, що збільшує затрати часу та коштів
Комп'ютеризація ручних операцій	Часткова. Розмір залежить від кількості та якості комп'ютеризованих ділянок обліку	Повна. Крім того вдається частково комп'ютеризувати ручні операції, виконувани працівниками інших підрозділів
Способи перенесення інформації	Відбувається шляхом перенесення за допомогою електронних носіїв інформації або шляхом друкування необхідних даних на папері	Відбувається шляхом передачі в електронному вигляді в комп'ютерній мережі підприємства або за допомогою відповідних засобів зв'язку.
Сумісність технічного та програмного забезпечення	Сумісність часткова або взагалі відсутня. Залежить від фірми розробника, а також від поширеності відповідного забезпечення	Сумісність повна, оскільки застосовується все наявне технічне та програмне забезпечення в єдиному комплексі

Продовження табл. 2.5

1	2	3
Організація облікового апарату	Значних змін в організації не відбувається. Крім основних обов'язків бухгалтер повинен навчитися працювати з відповідними програмами	Відбувається значний перерозподіл в обов'язках облікового апарату. На бухгалтера в першу чергу покладаються обов'язки з прийняття рішень, аналізу та контролю
Документообіг	Ведеться переважно ручний документообіг, що призводить до необхідності друкування документів, що знаходяться в електронному вигляді (хоча на деяких комп'ютеризованих ділянках обліку може застосовуватися комп'ютерний документообіг)	Ведеться повний комп'ютерний документообіг. Тобто майже всі документи формуються й пересилаються в електронному вигляді
Організація первинного обліку	Відповідно до облікової політики підприємства	Відповідно до алгоритмів, що закладені в програму
Оперативність обробки даних	Оперативність вище, ніж при ручних способах розрахунку і залежить від способів перенесення інформації	Оперативність обробки залежить лише від швидкості занесення первинних даних. Розрахунок займає не більше хвилини
Організація архіву	Документи зберігаються на папері	Документи зберігаються в електронному вигляді. При цьому термін зберігання документів в архіві необмежений

Необхідно звернути увагу на те, що перед початком планування і впровадження БКС реалізується важлива стадія – прийняття рішення про необхідність впровадження БКС. Таке рішення приймає власник або керівник підприємства, і залежить воно від низки об'єктивних і суб'єктивних факторів

При застосуванні ЕОМ на сільськогосподарських підприємствах важлива роль відводиться автоматизованому робочому місцю бухгалтера. Автоматизоване робоче місце (АРМ) — це робоче місце спеціаліста, яке поряд з іншими засобами праці обладнане персональним комп'ютером або абонентським пунктом, комплексом програм для виконання спеціалістом своїх обов'язків по збору, систематизації, обробці і аналізу інформації [32, с.189].

Складність функціонування комп'ютерної форми бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлює неможливість реалізації процесу управління за допомогою однієї електронно-обчислюваної машини. Для вирішення цього завдання потрібна група автоматизованих робочих місць, що утворює автоматизовану систему управління (АСУ) і забезпечує вирішення основних функціональних завдань. У зв'язку з цим інтеграцію АСУ в сільськогосподарських підприємствах розглядають в кількох аспектах: функціональному, інформаційному, організаційному, програмному, технічному, ергономічному [32, с.88].

Ефективність функціонування бухгалтерської комп'ютерної системи повністю залежить від здатності ефективного перенавчання облікових працівників та його організаційного перерозподілу.

Для удосконалення управління підприємством необхідно використовувати сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем та нові методи управління. Насамперед, необхідним є перебудова технічної та інформаційної бази підприємств за допомогою впровадження автоматизованої системи обліку, контролю і аналізу.

При автоматизації процесів на підприємстві важливо врахувати усі підсистеми обліку: управлінського, фінансового, статистичного і податкового. При цьому будь-які процеси звертаються до бази облікових даних (БОД). Відтак, можливості Комплексної системи бухгалтерського обліку (КСБО) зростають за рахунок автоматичного формування усіх видів звітності, а облікові дані згруповані таким чином, що якнайкраще придатні для управлінських цілей.

Упродовж останніх років інформаційно-комп'ютерні технології розвиваються дуже швидко. Так, ще декілька років тому єдиним способом комп'ютеризації бухгалтерського обліку підприємства було придбання належного програмного забезпечення [32, с.78]. Проте швидкі темпи поширення Інтернет-технологій призвели до поширення комп'ютеризації обліку з використанням хмарних сервісів (використовуються також такі назви, як «онлайн-бухгалтерія», «SaaS-сервіс»), які передбачають зберігання і обробку інформації на серверах в мережі Інтернет.

Серед пропонованих на ринку програм „міні-бухгалтерії” для малих сільськогосподарських підприємств можна виділити програми фірм „1С” („1С: Бухгалтерія 7.7.(8.0.)”), „Баланс-Клуб” („SoNet”), „Компас-Україна” („СВОД”) тощо.

Великою популярністю серед багатьох малих підприємств користуються програми типу баз даних, або ще їх називають системами управління базами даних (СУБД). Це передусім такі програми, як „FOXPRO”, „MS ACCESS” („Microsoft”), а також до них можна віднести менш потужну, але популярну табличну програму „MS EXCEL” („Microsoft”).

СУБД надає можливість контролювати завдання структури даних, роботу з ними та організацію колективного користування цією інформацією. СУБД також істотно збільшує можливості й полегшує каталогізацію та ведення великих обсягів інформації, яка зберігається в численних таблицях. СУБД містить у собі три основних типи функцій: визначення

(завдання структури й опис) даних, обробка даних і керування даними. Усі ці функціональні можливості повною мірою реалізовані в програмах „FOXPRO” та „MS ACCESS”. За допомогою таких програм, використовуючи запити, можливо вибирати й обробляти інформацію, що зберігається в таблицях. Також можна створювати форми для введення, перегляду й відновлення даних, а також використовувати для створення як простих, так і складних звітів. Такі програми цілком придатні для часткової комп’ютеризації обліку. Крім того, вони не потребують від користувача поглиблених знань щодо програмування, що дозволяє налаштовувати такі СУБД безпосередньо на підприємстві з урахуванням всіх особливостей обліку.

Ще простішою у використанні є таблична програма „MS EXCEL” або її безкоштовний аналог з пакета „Star Office” (для операційної системи Linux). Технологія розв’язання обліково-аналітичних задач за допомогою табличних процесорів полягає у введенні необхідних даних для розрахунків через екранні форми при використанні готових програм або попередній підготовці таких програм (що, не потребує значних зусиль) і наступному введенні даних чи змін у даних з одночасною візуалізацією системи результатів рішення. Використання в розрахунках математичних, графічних і статистичних функцій потребує набору на екрані вхідних даних (або виведення їх на екран, якщо вони раніше були записані в базу даних), відмітки на екрані місця виведення майбутнього передбачуваного результату, вибору маніпулятором „миша” для виконання необхідної функції, введення координат інтервалу потрібних даних або виділення необхідної частини даних і введення інших даних за вимогою системи. Після цього відбувається одержання та аналіз кінцевого результату.

За результатами дослідження робимо висновок, що ефективне ведення обліку продукції сільськогосподарських формувань неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. На сільськогосподарських підприємствах основними підходами до вирішення

проблем комп'ютеризації бухгалтерського обліку є часткова комп'ютеризація, прикладом якої може бути комп'ютеризація обліку оплати праці, складу або будь-якої іншої ділянки обліку. Складність функціонування комп'ютерної форми бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлює неможливість реалізації процесу управління за допомогою однієї електронно-обчислюваної машини. Для вирішення цього завдання потрібна група автоматизованих робочих місць (АРМ), що утворює автоматизовану систему управління (АСУ) і забезпечує вирішення основних функціональних завдань.

Висновки до розділу 2

Дослідження сучасного стану обліку продукції сільськогосподарського виробництва дало змогу зробити наступні висновки.

Організація бухгалтерського обліку залежить від виду діяльності підприємства, умов організації і технології виробництва, розмірів і організаційної структури. Зазначене зумовлює організаційну структуру облікового процесу та форми бухгалтерського обліку.

Одним із елементів організації первинного обліку на СПТ «Урожай», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію.

Підприємства використовують для обліку розрахунку та нарахування амортизації основних засобів розроблені самостійно документи.

Для обліку процесу реалізації використовують три синтетичні рахунки: 90 “Собівартість реалізації” – відображають собівартість проданої готової продукції (товарів, робіт, послуг); 70 “Доходи від реалізації” – відображають виручку від реалізації; 79 “Фінансові результати” – зіставляють виручку і собівартість проведених продаж.

Таким чином, СПТ «Урожай» в момент реалізації відображають виручку від реалізації продукції і, водночас, списують витрати понесені на

виробництво цієї продукції.

Організаційна складова облікової політики у формуванні інформації про виробництво й реалізацію сільськогосподарської продукції являє собою визначення структури бухгалтерії, форми обліку, процесу взаємодії бухгалтерії з іншими структурними підрозділами, розробку внутрішніх стандартів.

Слід відмітити, що у формуванні облікової політики господарства щодо виробництва і реалізації с.-г. продукції здійснюється вибір одного із кількох регламентованих законодавством і нормативними актами з бухгалтерському обліку варіантів. Однак всі господарські операції, оцінка та методи їх облікового відображення не можуть бути однозначно регламентовані.

За результатами дослідження робимо висновок, що ефективне ведення обліку продукції сільськогосподарських формувань неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. На сільськогосподарських підприємствах основними підходами до вирішення проблем комп'ютеризації бухгалтерського обліку є часткова комп'ютеризація, прикладом якої може бути комп'ютеризація обліку оплати праці, складу або будь-якої іншої ділянки обліку. Складність функціонування комп'ютерної форми бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлює неможливість реалізації процесу управління за допомогою однієї електронно-обчислюваної машини. Для вирішення цього завдання потрібна група автоматизованих робочих місць (АРМ), що утворює автоматизовану систему управління (АСУ) і забезпечує вирішення основних функціональних завдань.

РОЗДІЛ 3

РОЗРОБЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА І РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Джерела, основні показники та методи контролю і економічного аналізу сільськогосподарської продукції

Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств за своїм змістом і завданнями багато в чому аналогічний аналізу господарської діяльності в інших галузях національної економіки. Однак методика його проведення має деякі відмінності, зумовлені специфічними особливостями цієї галузі виробництва (рис. 3.1).

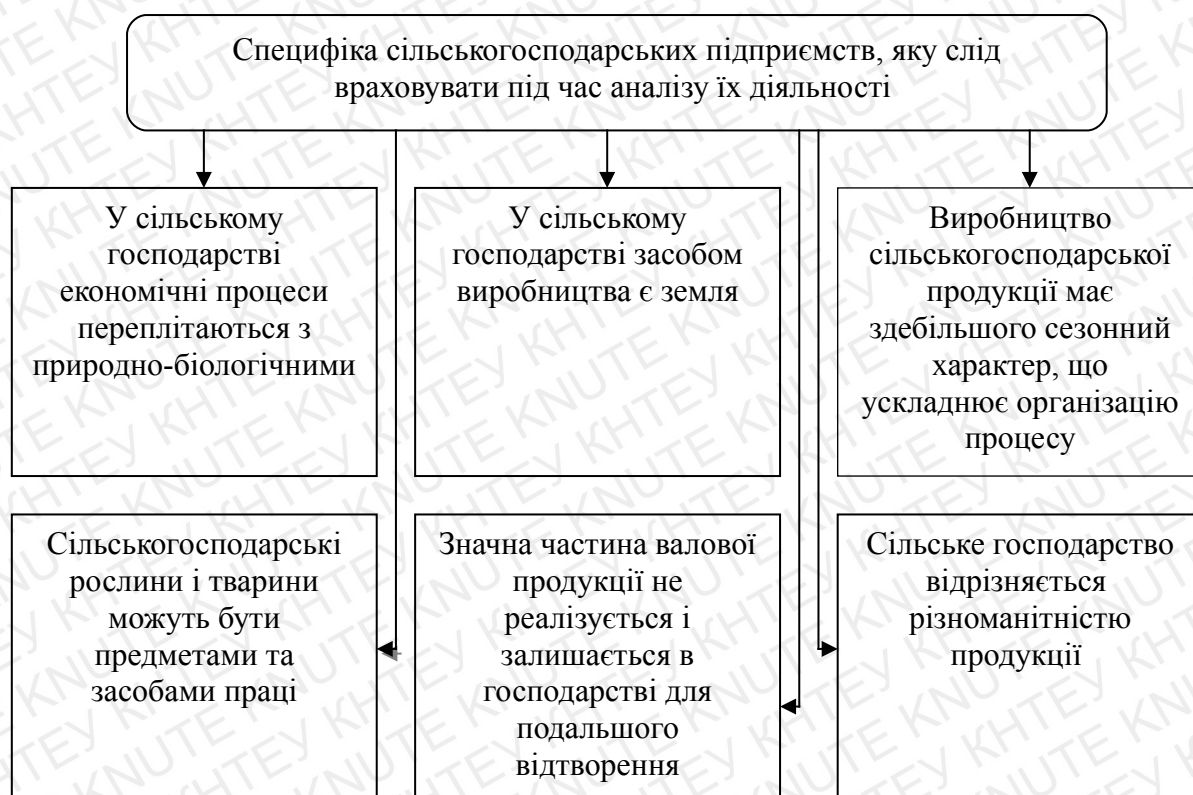


Рис. 3.1. Специфічні особливості сільськогосподарських підприємств

Джерело: на основі джерела [36]

До специфічних особливостей сільськогосподарських підприємств, як зазначає Моссаковський В.Б. [37, с. 5-8], слід віднести:

- на результати діяльності сільськогосподарських підприємств мають великий вплив природно-кліматичні умови. Тому для досягнення максимальної достовірності результатів аналізу та отримання відповідних висновків необхідно порівнювати показники не з попереднім роком а з середніми даними за останні 3-5 років;

- сільське господарство характеризується сезонністю виробництва. Що впливає на нерівномірне використання трудових ресурсів, основних засобів, матеріалів, не ритмічно реалізується продукція і, відповідно, надходить виручка від реалізації;

- процес виробництва є досить тривалим і не співпадає з тривалістю робочого періоду, тому найбільш повний аналіз можна зробити лише по закінченню року,

- сільське господарство має справу із живими організмами, на розвиток яких впливають не тільки економічні фактори але й біологічні, хімічні, фізичні закони, що значно ускладнює процес виявлення величини впливу тих чи інших процесів;

- основним засобом в сільському господарстві є не тільки устаткування і обладнання, а й земля, природні особливості якої пов'язані з природно-кліматичними умовами. На відміну від промисловості де відомі виробничі потужності та ефективність всіх фондів, продуктивність землі не піддається точному обліку і під впливом багатьох факторів може змінювати свої економічні і природні властивості;

- виготовлена продукція у великій кількості використовується для власних потреб, а тому обсяг реалізації є значно меншим ніж обсяг її

виробництва.

Мета аналізу виробництва, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції – виявлення резервів зростання обсягу виробництва і зниження собівартості продукції, формування асортименту реалізованої продукції, збільшення частки ринку при максимальному використанні виробничої потужності, складання прогнозу розвитку виробництва.

Досягнення поставленої мети забезпечить вирішення таких основних завдань аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств:

- визначення ступеня виконання виробничої програми;
- аналіз ефективності використання земельних угідь;
- аналіз якості сільськогосподарської продукції;
- аналіз резервів підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності тваринництва;
- аналіз собівартості сільськогосподарської продукції та виявлення резервів мінімізації витрат;
- аналіз перспектив реалізації сільськогосподарської продукції з урахуванням кон'юнктури ринку.

Організаційно-інформаційна модель аналізу виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції та її собівартості є стислою характеристикою аналітичного процесу щодо суб'єктів і об'єктів дослідження, системи показників, які визначають параметри об'єктів, інформаційного та методичного забезпечення.

Аналіз господарської діяльності сільськогосподарського підприємства напряму пов'язаний із нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку, що є складовою системи управління підприємством. Це регулювання можна відобразити на двох основних рівнях (рис. 3.2).

Важливим елементом у системі управління виробництвом, дійовим засобом виявлення внутрішньогосподарських резервів, основою розробки наукових обґрунтованих планів, прогнозів та управлінських рішень і

контролю за їх виконанням з метою підвищення ефективності функціонування підприємства – вважає „економічний аналіз» Зозуляк М.М. [18, с. 17]. За таким визначенням, економічний аналіз тісно пов'язаний з плануванням, прогнозуванням і контролем, що є основними функціями процесу управління.

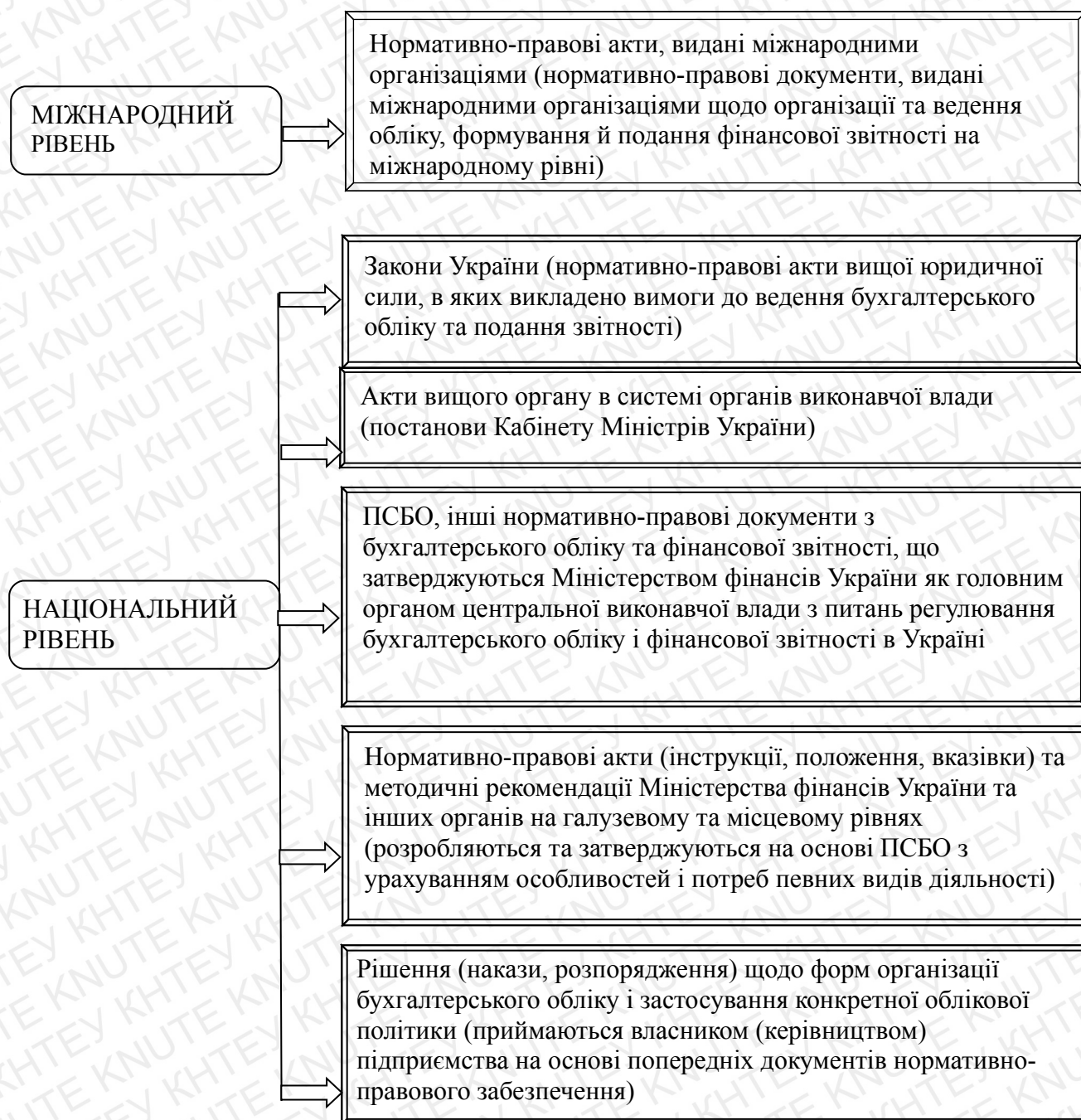


Рис. 3.2. Рівні регулювання бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності

Джерело: на основі [7]

Як видно із рис. 3.2, вищий рівень законодавчих і нормативно-правових документів має більшу юридичну силу порівняно із нижчим рівнем. А серед законодавчих актів одного рівня переважає той, який був прийнятий пізніше.

Складною методологічною проблемою є вибір та застосування тих чи інших методів економічного аналізу. Науковці виділяють різні класифікації прийомів, за допомогою яких здійснюється економічний аналіз. Є.В. Мних поділяє такі прийоми на загальнотеоретичні і прикладні [36, с. 16], Зозуляк М.М. та інші поділяють їх на традиційні (класичні) і економіко-математичні [18, с. 39], Б.Є. Грабовецький, І.В. Шварц – на евристичні, традиційні і прийоми факторного аналізу [12, с. 30]. Застосування кожного із елементів методу економічного аналізу стає доцільним у певній послідовності. Така послідовність охоплює:

- виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності між показниками; застосування системи показників;
- вивчення господарських явищ і процесів у динаміці з урахуванням дії об'єктивних економічних законів;
- розчленування загальних показників та їх деталізація; узагальнення результатів аналізу.

Науковець Рандерсен К.І. визначає економічний аналіз «як комплексне і взаємозв'язане вивчення процесів і явищ господарської діяльності підприємств, об'єднань та їх структурних підрозділів, виявлення на цій основі причинних зв'язків, тенденцій в розвитку, недоліків в економічній роботі і обґрунтуванні управлінських рішень по найбільш ефективному використанню закріплених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою виконання і перевиконання планових завдань на принципах господарського розрахунку і суворого дотримання режиму економіки» [71, с. 8-9].

Організаційна схема аналізу (рис. 3.3.) показує його місце, етапи здійснення і мету, в управлінні сільськогосподарським виробничим

кооперативом.



Рис. 3.3. Організаційна схема фінансового аналізу в системі управління СПТ «Урожай»

Джерело: на основі даних СПТ «Урожай»

Варто відмітити, що окремі методичні підходи до оцінки фінансового стану із зарубіжного досвіду, не мають перспективи застосування у зв'язку із різними умовами виробництва та різниці у специфіці галузей народного господарства, процес комплексної оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання ускладнює відсутність галузевого спрямування методичного забезпечення, у розрізі організаційно-правових форм діяльності.

Професор Малюга Н.М. відмічає, що західна фінансова наука має багато напрацювань в сфері фінансового аналізу, однак у вітчизняній практиці ще відсутні зручні та доцільні методики для конкретних цілей

аналізу [5, с. 72].

Інформація систематизована за напрямками аналізу: оцінка капіталу підприємства, ліквідність і платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність, ефективність (рентабельність) діяльності. Із вказаної сукупності спостерігається надмірна кількість показників, неоднозначність їх визначення, дублювання коефіцієнтів у різних групах, відсутність можливості застосовувати запозичених із західної практики показників для оцінки фінансового стану сільськогосподарських підприємств, зокрема виробничих кооперативів [8].

Малюга Н.М. вважає, що недоцільно проводити комплексний аналіз фінансового стану сільськогосподарських кооперативів, натомість пропонує обмежитися експрес-аналізом, мотивуючи це вибором невеликої кількості показників та відстеження їх динаміки [5].

Проведення економічного аналізу забезпечується використанням системи економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Будь-яка методика аналізу передбачає існування інформаційної бази, що формується на основі даних оперативного і статистичного обліку. Основним джерелом і складовою оперативного аналізу є внутрішня звітність підприємства. Внутрішньогосподарська звітність має враховувати результати діяльності всіх центрів витрат і відповідальності – виробничих ланок, механізованих бригад, діагностичних лабораторій, місць зберігання продукції. Тому, на СПТ «Урожай» побудова внутрішньогосподарської звітності проводиться за даними складених технологічних карт. Такі карти відображають нормативні показники виконання виробничих процесів і дозволяють отримати інформацію та зробити її аналіз на певну дату. Введення інформації щодо виробничих витрат доцільно здійснювати за допомогою відповідної комп'ютерної програми. Можливості програми дозволяють формувати дані і виводити підсумки про склад витрат виробництва в розрізі окремих класів насіння та статей витрат як у графічному, так і в табличному зображенні.

Що стосується одержання оперативної інформації про оприбуткування готової продукції на певну дату, то на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції існує можливість отримання даних щодо кількості та якості одержаної продукції, урожайності картоплі, зібраної площі.

Отже, на підставі даних бухгалтерського обліку можна сформуванню таку форму звітності, яка надає повну інформацію про хід господарських процесів та результати виробництва. Така форма також дає можливість контролювати їх виконання, виявляти недоліки та вживати запобіжних заходів щодо їх недопущення. Для порівняння фактичних результатів із запланованими на підприємстві розроблено Звіту про формування фінансових результатів від виробництва картоплі.

Інформація щодо витрат виробництва і виходу продукції може бути представлена на будь-яку дату. Дані щодо надходження продукції з виробництва відображаються в розрізі центрів виникнення витрат і центрів відповідальності – рілльничих або механізованих бригадах, при закладанні картоплі на зберігання – в розрізі окремих місць її схову. Складання внутрішньогосподарської, фінансової та статистичної звітності зумовлюють необхідність узгодження показників між ними. Оскільки фінансова звітність не передбачає відображення інформації за окремими видами виробництва, то формуванню показників в розрізі центрів виникнення витрат і центрів відповідальності має передувати розробка форм внутрішньогосподарської звітності, що дасть можливість відображати показники статистичної звітності.

Як відомо сільськогосподарські підприємства зобов'язані заповнювати форму державного статистичного спостереження № 50–сг, в якій має наводитися інформація щодо виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції. У довідці 1 має бути розшифровка даних щодо виробничої собівартості за основними видами і статтями витрат за окремими видами продукції рослинництва. Вона заповнюється на підставі даних аналітичного і

синтетичного обліку про фактичні витрати, що обліковуються на рахунках 23 і 91.

Облікову інформацію на СПТ «Урожай» формується з врахуванням прийнятої на підприємстві облікової політики, вимог національних П(С)БО, потреб управління тощо, що, в свою чергу, мають суттєвий вплив на зміст і структуру облікової інформації. Виконуючи вимоги П(С)БО 30 „Біологічні активи” сільськогосподарські підприємства зобов’язані здійснювати оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Тому виникає необхідність співставлення фактичних витрат ресурсів, приведення у відповідність фактичних витрат затвердженим нормам, необхідність у достовірній оцінці вартості спожитих ресурсів, їх обґрунтованого розподілу по об’єктах обліку і калькулювання, порівняння вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів оцінених за справедливою вартістю з фактичними витратами на їх виробництво. Відображення таких показників у внутрішньогосподарській звітності дозволить управлінському персоналу здійснювати управління виробництвом і результатами господарювання та коригувати плани розвитку підприємства.

Варто відмітити, що оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні не дозволяє визначити фінансовий результат від реалізації продукції, оскільки сума перевищення справедливої вартості продукції над витратами виробництва відображається у складі доходів іншої операційної діяльності. Тому виникає необхідність окремого відображення у внутрішній звітності підприємства показників доходів, витрат і прибутку від реалізації окремих видів продукції та їх порівняння із показниками фінансової звітності, які формуються у відповідності до вимог ПСБО 30 „Біологічні активи”. Первісне визнання продукції здійснюється протягом III кварталу за справедливою вартістю, що дає можливість формування показника доходу від первісного визнання продукції за звітний період. Проте на кінець звітного періоду внаслідок коригування суми витрат від

первісного визнання та від зміни справедливої вартості продукції збільшуються витрати іншої операційної діяльності, що відображаються на рахунку 940 „Витрати від первісного визнання та від зміни справедливої вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Фінансовий результат від виробництва та реалізації картоплі визначається на кінець звітного кварталу. Тому дана форма внутрішньогосподарської звітності дає можливість порівняти прибуток, визначений за вимогами ПСБО 30 „Біологічні активи” (інформація по якому буде відображатися у примітках до фінансової звітності) та за ПСБО , що відображатиме реальний результат виробництва і реалізації продукції.

Формування інформаційної бази аналітичних досліджень має відповідати наступним вимогам:

- оптимізація інформаційних потреб (для попередження зайвих витрат на збір, опрацювання інформації та забезпечення максимальної результативності аналітичних обґрунтувань);
- повнота і об'єктивність відображення економічних явищ і процесів; оперативність інформації.

3.2. Формування контролю господарських операцій виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції на СПТ «Урожай»

Процеси виробництва і реалізації є окремими бізнес-процесами, в рамках яких слід розробити процедури організації та методики здійснення контролю. Відповідно організація контролю для процесу виробництва має бути в основному зосереджена в рамках окремих стадій технологічного процесу та технологічних операцій.

Контроль за процесом виробництва передбачає насамперед організацію контролю за витратами та виходом продукції.

Внутрішньогосподарський контроль забезпечує вирішення завдань, спрямованих на економію виробничих і збутових витрат, їх достовірну

оцінку та відображення на рахунках обліку та у формах звітності. Постановка завдань внутрішнього контролю на підприємстві характеризується такими складовими:

- забезпечення прямого зв'язку між структурними підрозділами і керівництвом підприємства;
- використання всіх видів контролю (поточний, попередній, документальний, фактичний тощо);
- здійснення контролюючих функцій працівниками підприємства.

Створення системи контролю знижує ймовірність неправдивої інформації, тобто значно підвищує її якість. Тому правильно поставлені завдання внутрішньогосподарського контролю сільськогосподарської продукції є основою для побудови такої інформаційної системи підприємства, яка забезпечує ефективні управлінські рішення [27, с.87].

Основні завдання внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції можна виділити в окремі напрямки:

- забезпечення дотримання норм законодавства при здійсненні господарських операцій;
- виконання бюджетів витрат, затверджених керівництвом;
- забезпечення збереженості виробничих запасів і товарно-матеріальних цінностей, що належать підприємству;
- дотримання прав власності акціонерів підприємства;
- забезпечення достовірності даних про витрати у формах звітності;
- внесення пропозицій щодо необхідності зміни обраного методу обліку витрат;
- визначення ефективності роботи окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому;
- нагляд за роботою посадових осіб підприємства.

Суб'єктом внутрішньогосподарського контролю в малому підприємстві є керівник або уповноважений ним орган. Керівник, який зацікавлений в успішному функціонуванні системи контролю, буде оцінювати

компетентність і кваліфікацію облікових працівників, визначаючи слабкі місця в системі обліку. Велике підприємство може утримувати спеціальну службу контролю (службу внутрішньогосподарського контролю, внутрішнього аудиту тощо).

На нашу думку, і в першому, і в другому випадку ефективність системи контролю визначається розробкою і виконанням інструкцій щодо регламентації порядку проведення внутрішньогосподарського контролю.

В малих підприємствах розробці підлягають посадові інструкції внутрішньогосподарських контролерів з визначеними їх правами та обов'язками. В процесі дослідження на СПТ «Урожай» нами було встановлено, що у рослинницьких підрозділах внутрішньогосподарський контроль здійснюють не служби контролю, а окремі контролери: головний агроном, бригадири тракторної бригади, працівники рослинництва (самоконтроль), а також працівники обліку.

Головний агроном як найвищі керівники рослинницької галузі стежать за виконанням планів розвитку рослинництва, своєчасністю та якістю виконання усіх сільськогосподарських робіт загалом в підприємстві (господарстві, фірмі). Для головного агронома важливо, щоб зменшувалася собівартість продукції; скорочувались затрати праці на одиницю продукції, втрати продукції під час її збирання, зберігання, переробки і транспортування; забезпечувався збут (продаж) продукції за максимально вигідними для сільськогосподарського підприємства цінами і своєчасно надходили від покупців кошти. Отже, головний агроном більше займається стратегічним контролем.

Бригадир тракторної бригади має контролювати загальний стан тракторів, комбайнів, інших сільськогосподарських машин і механізмів; вихід механізаторів на роботу, якість та ефективність виконаної роботи; витрати паливно-мастильних матеріалів, запасних частин; умовні (розрахункові) доходи від діяльності машинно-тракторного парку.

Механізатори зобов'язані здійснювати самоконтроль, тобто стежити за тим, щоб виконувались своєчасно і якісно всі роботи, які повинні виконуватись за вказівками бригадира.

Важливу роль у процесі внутрішньогосподарського контролю за витратами рослинництва відіграє головний бухгалтер підприємства, який разом з іншими спеціалістами підприємства бере участь у процесі планування витрат на виробництво продукції та у формуванні майбутніх доходів за видами діяльності, каналами (напрямами) збуту та видами продукції, конкретними покупцями і замовниками, вітчизняними і зарубіжними товарними ринками тощо. Проводячи попередній контроль витрат і доходів, головний бухгалтер та інші працівники бухгалтерії підприємства зобов'язані встановити ступінь їх реальності, тобто чи не плануються невиправдано великі витрати на виробництво продукції рослинництва та чи не переоцінені можливості обсягів збуту продукції покупцям і не завищені суми доходів, зважаючи на оцінку ризику в майбутньому році. Тут важливо, найголовніше, не прогадати в потенційних цінах на продукцію рослинництва, які, на жаль, в останні роки швидко змінюються не в кращу сторону.

Кожен хто приймає рішення про здійснення матеріальних, трудових та інших витрат, має відчувати обов'язок перед підприємством щодо доцільності і законності цих витрат, адже невиправдані витрати безпосередньо впливають на фінансові результати. Головний бухгалтер підприємства, як одна із перших осіб, через свідомість якого проходять значні обсяги оперативної облікової та необлікової інформації, мусить стратегічно розглядати витрати та інтуїтивно відчувати їх природу.

Велика відповідальність покладається і на працівників обліку, які приймають від виробничих підрозділів первинні документи та узагальнюють інформацію про обсяги виробництва і витрат. Працівники обліку зобов'язані ретельно та без поспіху переглянути всі документи, які вони приймають; поспілкуватись із представниками виробничої сфери з метою встановлення

реальної ситуації на виробництві, виробити напрями поліпшення облікової і контрольної роботи в підрозділі, провести узагальнення облікової інформації та проаналізувати її відповідно до планових показників.

У випадку нагальної потреби бухгалтер з обліку виробництва повинен ще раз зустрітись із виробниками з метою уточнення ситуацій щодо обсягів та витрат виробництва, а також для отримання усних або письмових пояснень.

Важливою складовою внутрішньогосподарського контролю є перевірка своєчасності та повноти оприбутковування сільськогосподарської продукції. Короткі терміни і великі масштаби збиральних робіт зумовлюють необхідність розробки і здійснення на підприємстві системи заходів щодо забезпечення повного оприбутковування урожаю, попередження втрат та розкрадань.

Так, на СПТ «Урожай» керівник, фахівці підприємств до збирання урожаю перевіряють підготовку комбайнів, жаток, автомашин, причепів, бункерів-накопичувачів; готовність механізованих потоків, зерносушарок, складів, тощо. В ході збирання урожаю ними перевіряється якість збиральних робіт і дотримання технології збирання, терміни прибирання, висота зрізу, герметизація комбайнів, вологість продукції, що закладається на зберігання.

Одним із ефективних заходів контролю за якістю збирання урожаю, наприклад, зернових культур, який дозволяє усунути «вузьке» місце неоприбуткування продукції, є контрольні обмолоти, що практикується на СПТ «Урожай». Збирання урожаю, що проводяться до початку роботи, дозволяє визначити біологічну урожайність кожної зернової культури. Знаючи її, всі учасники збирання урожаю – від керівника і до шофера – прагнуть досягти найкращого показника. В практичній діяльності нерідко буває і таке, що два комбайнери намолочують з різних полів (рівних за видами врожаю) неоднакову кількість зерна, що обумовлене різною майстерністю механізаторів, їх ставленням до роботи. Вважаємо, що

контрольні обмоти є надійним засобом попередження втрат та розкрадання продукції.

Важливим питанням системи контролю витрат є її невіддільність і органічна єдність з системами обліку та управління підприємством. Чекова форма контролю спрямована на посилення режиму економії витрат виробництва і реалізації продукції, підвищення ефективності виробничих процесів, економне використання трудових і виробничих ресурсів.

Керівник підрозділу порівнює витрати ресурсів із затвердженим лімітом витрат по кожній здійсненій господарській операції. Ця форма контролю стає підставою для прийняття управлінських рішень щодо господарської діяльності. Оперативний контроль витрат в момент здійснення господарських операцій дозволяє оцінити їхню доцільність. Порівняння фактичних витрат із затвердженими лімітами дозволяє здійснювати оперативний контроль за цільовим використанням ресурсів по об'єктах обліку та елементах витрат. Оперативний контроль дозволяє своєчасно усувати факти перевищень і марнотратства. Перед видачею чеку керівник підрозділу оцінює доцільність понесення цих витрат та можливість зменшення суми витрат. Таким чином, керівник намагається націлити свій підрозділ в режим економії та ощадливості.

Чекова форма контролю створює сприятливі умови для організації самостійного контролю в підрозділах підприємства. Видаючи чеки за отримані ресурси і послуги, та отримуючи чеки за реалізовану продукцію, роботи, послуги, керівники підрозділів самостійно контролюють процес виробництва і реалізації, шукають шляхи економії витрат і зниження собівартості продукції. При цьому збільшується важливість контролю з боку безпосередніх виконавців господарських завдань. В умовах чекової форми є можливість контролю витрат не тільки по кожному підрозділу, але й взаємного контролю підрозділів, між якими виникають виробничі відносини. Чекова форма трансформує контроль з функції управління вищої ланки керівництва у самоконтроль виробничих підрозділів.

Практика застосування чекової форми контролю вказує на її функціональність протягом операційного циклу, тобто витрати нагромаджуються протягом одного чи двох років, технологічні операції узгоджуються із виходом продукції рослинництва, а результати розраховуються в цілому (рис. 3.4).

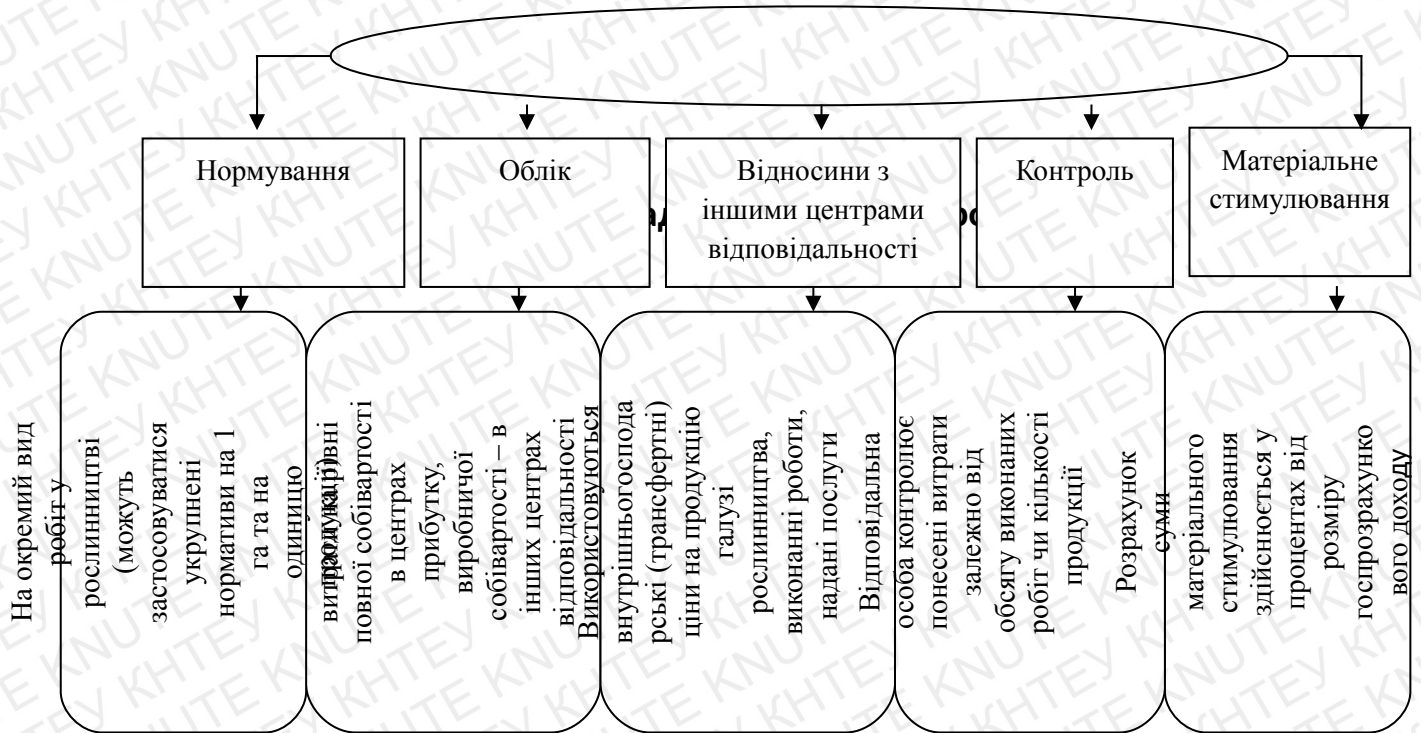


Рис. 3.4. Особливості здійснення процесів контролю в галузі рослинництва при чековій формі контролю

Джерело: на основі [28, с.56]

Чекова форма контролю витрат набула досить широкого розповсюдження саме в галузі рослинництва. Основними її перевагами в галузі рослинництва слід вважати те, що на керівництво підрозділу покладається функція контролю за витратами протягом всього звітного періоду, а виконавці націлені на економію витрат. На нашу думку, найбільший економічний ефект для підприємства має чекова форма контролю впроваджена в систему попроцесного обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва.

Схематично систему обліку витрат за попроцесним методом із застосуванням чекової форми контролю на сільськогосподарських підприємствах у галузі рослинництва наведено на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Система обліку за попроцесним методом із застосуванням чекової форми контролю в рослинництві

Джерело: власні дослідження

Наші дослідження, систематизовані на рис. 3.5, дають підстави стверджувати про те, що інтеграція чекової форми контролю з попроцесним методом обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва є ефективною інформаційною системою, оскільки вона дає можливість здійснювати систематичний контроль витрат як з боку керівників підрозділів, так і з боку безпосередніх виконавців виробничих процесів.

Справедливу вартість продукції розраховують за цінами того активного ринку, де підприємство реалізує продукцію. У разі відсутності активного ринку справедливу вартість сільськогосподарської продукції та додаткових

біологічних активів визначають за останньою ринковою ціною операції з такими активами чи ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей активу. Допускається також оцінювання сільськогосподарської продукції за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на такі активи. Підприємству дозволено самостійно встановлювати склад додаткових показників, розробляти порядок їх визначення, методику оцінки сільськогосподарської продукції.

В науковій літературі під економічною оцінкою розуміють оцінку, що застосовується в певній функції управління. Відповідно до цього визначення її поділяють на: бухгалтерську, фінансову, аналітичну, планову та статистичну. У вартісному ж вираженні економічна оцінка показує різні аспекти економічної діяльності підприємства. Поділ економічних оцінок може відбуватися залежно від їх мети, сфери використання, методики обчислення, джерел вихідних даних. Великий різновид оцінок пов'язують з специфічними функціями управління та особливостями методології конкретного підприємства. Прикладом може бути зовнішня (ринкова) і внутрішня (трансфертна) оцінки, що застосовуються у різних функціях управлінським і фінансовим обліками, менеджментом, плануванням тощо.

Термін «бухгалтерська оцінка» та методи її розрахунку висвітлений у двох нормативно-правових документах: Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що визначається як елемент, за допомогою якого проводиться:

- визначення вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- формування критеріїв визнання активів та зобов'язань, капіталу, доходів, витрат;
- створення якісних характеристик облікової інформації;
- генерування інформаційного забезпечення оцінки фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Серед основних переваг оцінки за історичною вартістю є :

- документальність обґрунтованості розрахунків, що ґрунтуються на цінах реалізації на час придбання активу;
- легкість виконання контрольних функцій у бухгалтерському обліку;
- достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку;
- об'єктивність отриманих фінансових результатів на підприємстві;
- малозатратна система обліку.

Основним недоліком даної оцінки є коливання вартості використовуваних товарів, що спричинене зміною чинників впливу на їх ціну (курси валюти, динаміка розвитку ринків, технічний прогрес). Ця проблема виявляється упродовж кількох років після купівлі чи виготовлення товару навіть у економічно розвинених країнах і таких, що стабільно розвиваються. В економіці дане явище називають парадокс Бунісьєна, що заключається у твердженні «чим довше існує підприємство, тим менш реальними є її звітні дані» [82].

Оцінка за історичною вартістю, у порівнянні із справедливою, що прописано в П(с)БО 30 «Біологічні активи», є реальною, а не уявною та швидко змінюваною. Її використання на нашу думку більше відповідає вимогам та особливостям сільськогосподарського виробництва. Коригування, що застосовується лише у випадках значного відхилення історичної вартості від поточної, робиться в обліку не так часто, як при оцінці за справедливою вартістю.

В середині 60-х років минулого сторіччя було розроблено новий метод ведення бухгалтерського обліку, який назвав безперервно актуалізованим обліком (Continuously Contemporary Accounting) [88]. В основу цього методу було закладено усунення негативного впливу інфляції на облік за рахунок оцінки засобів за вартістю їх вибуття (exit price), що визначалися цінами активного ринку. Застосування таких цін виявилось набагато зручнішим для глобалізації обліку, на відміну від історичної вартості, оскільки вони не відображали ціни конкретних угод і носили місцевий характер. Основна

новація була в тому, що запровадження постійної оцінки за справедливою вартістю передбачило й значну зміну структури фінансових результатів підприємства. У зв'язку з цим справедлива оцінка для виробників сільськогосподарської продукції є складною, оскільки постійні коливання ринкової кон'юнктури, коливання валютного курсу перетворюють таку оцінку в нереальну. Тому вона є засобом викривлення даних обліку та приховування розмірів отриманого прибутку. У МСБО 32 щодо цього приводу також зауважено, що справедлива вартість забезпечує нейтральну основу для оцінки дій управлінського персоналу, вказуючи на результат його рішення. Якщо суб'єкт господарювання не оцінює актив або фінансове зобов'язання в балансі за справедливою вартістю, він надає цю інформацію про справедливу вартість шляхом розкриття додаткової інформації.

Оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку і виконує слідуючі функції:

- визначення вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- формування критеріїв визнання активів та зобов'язань, капіталу, доходів, витрат;
- створення якісних характеристик облікової інформації;
- генерування інформаційного забезпечення оцінки фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

На сьогодні вартісна оцінка об'єктів у бухгалтерському обліку здійснюється за історичною, поточною і ринковою вартостями та їх різновидами.

Оцінка за історичною вартістю є переважаючою при веденні бухгалтерського обліку в Україні. Це передбачено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшену на очікувані витрати на місці продажу.

П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” визначає справедливу вартість як суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

В основі ринкової собівартості лежить оцінка за справедливою вартістю. Причому вартість як об’єктивна категорія, при використанні її для оцінки продукції власного споживання відповідно до ринкових цін, стає суб’єктивним показником для визначення ринкової собівартості продукції.

Зміна методу оцінки власної сільськогосподарської продукції, що використана на виробництво, не означає, що не потрібно визначати виробничу собівартість, так як її застосовують для прийняття управлінських рішень. Тому, калькулювання виробничої собівартості продукції потрібно проводити шляхом складання окремих розрахунків.

Визначення ринкової собівартості як і виробничої, потрібно здійснювати на підставі даних системи бухгалтерського обліку з метою надання менеджменту інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає, що сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За такою оцінкою і доцільно списувати сільськогосподарську продукцію, яка використана на виробництво всередині підприємства. Згідно Методичних рекомендацій на суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то

різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит рахунку 23 “Виробництво”.

Варто додати, що справедлива вартість і планова собівартість – величини умовні. Тому, на перший погляд здається, що будь-яку з них можна використовувати для оцінки виходу продукції. Однак продукцію рослинництва оприбутковують по мірі збирання урожаю, що триває довгий період.

Справедлива вартість сільськогосподарської продукції постійно змінюється. Якщо її використовувати, то облікова інформація про вихід продукції заплутується і стає непридатною для прийняття управлінських рішень, що підтверджується фактичними даними конкретних підприємств.

3.3. Методика економічного аналізу виробництва та реалізації продукції сільського виробництва на СПТ «Урожай»

Оскільки основним об'єктом аналізу в процесі управління виробництвом є витрати, то найбільш прийнятим підходом до аналітичних досліджень витрат є напрям їх класифікації, в основі принципу «різні витрати для різних цілей».

Аналіз витрат з метою оцінки запасів та визначення фінансових результатів передбачає дослідження:

- впливу різних чинників (норм витрат, ціни матеріальних цінностей, вартості доставки та ін.) на зміну суми матеріальних витрат виробництва;
- витрат, які формують собівартість продукції;
- раціональності розподілу непрямих витрат.

Аналіз матеріальних витрат на виробництво продукції рослинництва (виробництво насіння картоплі) здійснюють шляхом порівняння фактичного обсягу використаних факторів виробництва із встановленими нормативами

технологічних карт. Проте виявлення відхилень фактичних витрат від запланованих після здійснення технологічних операційне буде логічним, оскільки неможливо здійснити будь-який вплив на формування витрат, у зв'язку з чим втрачається оперативність здійснення коригувань. Тому на СПТ «Урожай» проводять аналіз відхилень використання матеріальних цінностей за системою «стандарт-кост», яка, досліджує відхилення по вартості матеріалів з подальшим виявленням сукупних відхилень за використаними цінностями. Так, відхилення за рахунок зміни ціни одиниці матеріалів розраховується як різниця між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів, помножену на фактичний обсяг використаних матеріальних цінностей. Вплив кількості використаних матеріалів на сукупне відхилення вартості матеріальних цінностей дорівнює різниці між нормативною кількістю матеріалів та фактичним їх споживанням, помножену на нормативну ціну матеріалів. Сукупне відхилення по матеріалах – це різниця між нормативними матеріальними витратами і фактично витраченими.

Собівартість продукції є також важливим показником економічної ефективності сільськогосподарського виробництва. В ньому синтезуються всі сторони господарської діяльності, акумулюються результати використання всіх виробничих ресурсів. Від рівня собівартості продукції залежить також сума прибутку і рівень рентабельності, фінансовий стан підприємства і його платоспроможність, темпи розширеного виробництва, рівень роздрібних цін на сільськогосподарську продукцію. В ході аналізу вирішуються наступні задачі:

- дістається систематичний контроль за виконанням плану виробництва соняшнику;
- виявляється вплив факторів на обсяг виробництва соняшника;
- виявляються внутрішньогосподарські резерви підвищення виробництва соняшника;

- оцінюється діяльність господарства по використанню можливостей підвищення виробництва соняшника з врахуванням об'єктивних і суб'єктивних факторів;
- розробляються заходи по засвоєнню виявлення резервів збільшення виробництва соняшника.

Аналіз допомагає виявити слабкі і сильні сторони в розвитку сільськогосподарського виробництва і слугує засобом збільшення об'єму виробництва, покращення якості продукції, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості.

Так як, основну увагу на СПТ «Урожай» приділено виробництву соняшнику, то ми провели аналіз саме цього виду продукції.

Аналіз виробництва соняшнику доцільно починати з вивчення динаміки його виробництва з оцінкою відбування змін.

Для цього необхідно представити дані про обсяг виробництва соняшника в співставних цінах та натуральному виразі (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка виробництва соняшника

Рік динаміки	Валова продукція рослинництва			Виробництво насіння соняшника		
	Тис. грн.	Темп росту, %		ц	Темп росту, %	
		Базисні	Ланцюгові		Базисні	Ланцюгові
1	2	3	4	5	6	7
2013	424,7	100	100	1724	100	100
2014	467,2	110,3	110,3	1964	113,9	113,9
2015	349,8	82,4	74,7	1871	108,5	95,3
2016	475,5	112	135,9	1158	67,2	61,9
2017	526,7	124,2	110,8	1279	74,2	110,5

Джерело: за даними СПТ «Урожай»

Аналізуючи дані таблиці 3.1. ми бачимо, що при порівнянні з 2015 роком виробництво соняшнику поступово зменшується на 25,85%. При порівнянні з минулим роком, ситуація зовсім інша, або його виробництво збільшилось на 10,5%.

На кількість виробництва соняшнику впливають багато факторів, але основними є урожайність і площа посівів. Ці два показники за останні роки знижуються і тому виробництво соняшнику також.

Динаміку виробництва соняшнику доцільно відобразити графічно. (рис. 3.6.)

На графіку чітко відображено по роках, видно, що за 2013-2015 р. виробництво було більш стабільне, а за 2016-2017 рр. різко впало, це пов'язано зі скороченням площ і низькою врожайністю соняшника.

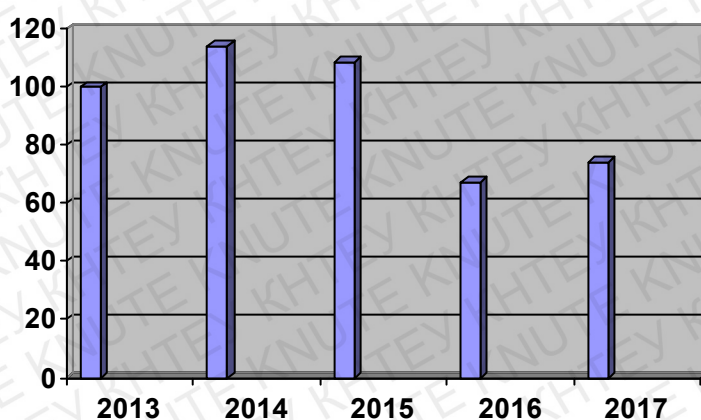


Рис. 3.6. Динаміка виробництва соняшника

Важливе значення для оцінки виробництва соняшника має аналіз виконання плану по обсягу виробництва продукції по господарству в цілому, так і по окремим бригадам і іншим підрозділам (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Аналіз виконання плану по виробництву соняшника за 2017 р.

Вид продукції	В цілому по господарству			Бригада 1			Бригада 2		
	План, ц	Факт., ц	%Виконання плану,	План, ц	Факт., ц	%Виконання плану,	План, ц	Факт., ц	%Виконання плану,
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Соняшник, ц	1350	1279,1	94,8	760	742	97,6	540	537	77,9

По даним таблиці 3.2. ми бачимо на скільки було виконаний план виробництва соняшнику в цілому по господарству і окремо по бригадам. Також видно, що господарство не виконало план на 100%, а лише на 94,8%.

Інша ситуація спостерігається в бригадах. В бригаді №1 план було виконано на 97,6%, а бригаді №2 лише на 77,9% це можна пояснити тим, що поля розташовані трохи в низині. Невиконання плану зв'язане з використанням низькоякісних сортів, несприятливих погодних умов, недотриманням технологічних умов (вже декілька років не вносяться добрива).

Необхідно визначити фактори і причини зміни обсягу виробництва продукції. Обсяг виробництва продукції залежить від розміру посівних площ і урожайності. Зі збільшенням розмірів посівних площ і росту урожайності культур збільшується і валовий збір продукції і навпаки.

Також великий вплив має і структура посівних площ. Чим більша доля високо урожайних культур в загальній посівній площі, тим вище при інших умовах валовий вихід продукції і навпаки. Також на обсяг виробництва продукції має вплив загибель посівів. Методику розрахунку впливу факторів розглянемо на прикладі (табл. 3.3.)

Таблиця 3.3.

Вихідні дані для факторного аналізу валового збору соняшнику

Показники	План, га	Факт, га	Відхилення від плану	
			Абсолютне, га	Відносне, %
Розмір посівної площі, га	96	101,3	+5,3	105,52
Зібрана площа, га	96	101,2	+5,2	105,42
Урожайність, ц/га	14,1	12,64	-1,46	-89,65
Валовий збір, ц	1353,6	1279,7	-74,32	-94,5

З таблиці 3.3 ми бачимо, що на 100% план виробництва соняшнику не виконано. Не вистачає до плану 74,3 ц, або 94,5. Для виявлення ступеню кожного фактору на валовий збір способу ланцюгової підстановки в розрахунок слід ввести 2 наступних показника і валовий збір продукції при

плановій врожайності і фактичні площі посіву; валовий збір продукції при плановій врожайності і фактично зібрані площі.

Урожай і урожайність – найважливіші результативні показники сільськогосподарського виробництва. В цілому рівень урожайності відображає рівень економічних і природних умов, а також якість організаційно-господарської діяльності господарства. Під урожаєм (валовим виробництвом) розуміють загальний обсяг продукції. Зібраної у усієї площі посіву окремих культур або їх груп.

Урожайність – це середній обсяг продукції з одиниці посівної площі. Урожай є результатом складного процесу вирощування культур, в якому переплітаються економічні, біологічні і природні процеси відтворення. Тому проаналізуємо динаміку урожайності соняшника (табл.3.4)

Таблиця 3.4

Аналіз рядів динаміки соняшника

Роки	Урожайність	Абсолютний приріст, ц		Темп росту, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту
		базисний	ланцюговий	базисний	Ланцюговий	базисний	ланцюговий	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2013	16,1	2,9	-1,1	121,9	93,6	21,9	-6,4	0,17
2014	15,6	2,4	-0,5	118,2	96,9	18,2	-3,1	0,16
2015	17,33	4,13	1,73	131,3	111,1	31,3	11,1	0,16
2016	12,87	-0,33	-4,46	97,5	74,3	-2,5	-25,7	0,17
2017	12,64	-0,56	-0,23	95,8	-98,2	-4,2	-1,8	-0,13

Дані таблиці показують, за 2013-2016 роки урожайність знизилась на 0,56ц, або на 4,2%. В останні роки абсолютні прирости: темпи приросту

урожайність зменшилась. Абсолютне значення 1% приросту в 2017 році порівняно з 2010 не змінилось і становить 0,13%, але на протязі цих років значення змінювалось, в 2016 році воно було найбільшим та складало 0,17%.

Рівні ряду динаміки формуються як під впливом постійно діючих факторів, пов'язаних з інтенсифікацією сільськогосподарського виробництва, так і під впливом випадкових причин окремих періодів.

Висновки до розділу 3

Проаналізувавши системи контролю і економічного аналізу продукції сільськогосподарського виробництва в системі управління підприємством, ми зробили наступні висновки.

Будь-яка методика аналізу передбачає існування інформаційної бази, що формується на основі даних оперативного і статистичного обліку. Внутрішньогосподарська звітність має враховувати результати діяльності всіх центрів витрат і відповідальності – виробничих ланок, механізованих бригад, діагностичних лабораторій, місць зберігання продукції. Тому, на СПТ «Урожай» побудова внутрішньогосподарської звітності проводиться за даними складених технологічних карт.

Процеси виробництва і реалізації є окремими бізнес-процесами, в рамках яких слід розробити процедури організації та методики здійснення контролю.

Важливу роль у процесі внутрішньогосподарського контролю за витратами рослинництва відіграє головний бухгалтер підприємства, який разом з іншими спеціалістами підприємства бере участь у процесі планування витрат на виробництво продукції та у формуванні майбутніх доходів за видами діяльності, каналами (напрямами) збуту та видами продукції, конкретними покупцями і замовниками, вітчизняними і зарубіжними товарними ринками тощо.

Важливою складовою внутрішньогосподарського контролю є перевірка своєчасності та повноти оприбутковування сільськогосподарської продукції.

На СПТ «Урожай» проводять аналіз відхилень використання матеріальних цінностей за системою «стандарт-кост», яка, досліджує відхилення по вартості матеріалів з подальшим виявленням сукупних відхилень за використаними цінностями. Так, відхилення за рахунок зміни ціни одиниці матеріалів розраховується як різниця між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів, помножену на фактичний обсяг використаних матеріальних цінностей.

Згідно проведеного дослідження можна зазначити, що СПТ «Урожай» використовує коефіцієнтний аналіз, але його недоліком є те, що вони розраховують ліквідність і платоспроможність не поточну, а за минулі періоди, а тому для прогнозування ліквідності у майбутніх періодах доцільно проводити аналіз за відносно довгий період.

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання обліку, контролю та аналізу продукції сільськогосподарського виробництва.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. На основі економічного підходу до вивчення сутності виробництва, встановлено що воно поєднує в собі трансформацію чинників, які в результаті формують новий продукт як результат діяльності. У результаті вивчення галузових особливостей сільськогосподарського виробництва було з'ясовано, що виробництво продукції неможливе без землі як основного його чинника. Результатом виробничого процесу є продукт належної якості, відповідно якого має бути здійснена оцінка.

2. Класифікація витрат для потреб управління має бути більш детальною, адже вона забезпечує також контроль, аналіз та прийняття раціональних управлінських рішень. В цей процес вніс свої корективи прийнятий П(С)БО 30 «Біологічні активи». Відповідно у фінансовому обліку собівартість може не визначатися за умови оцінки продукції за справедливою вартістю. З поняттям реалізації тісно пов'язане поняття «дохід», яке тісно взаємозв'язане з поняттям «виручка», що означає обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Бухгалтерський підхід до категорії «дохід підприємства» переважно ґрунтується на категорії «економічна вигода».

3. Одним із елементів організації первинного обліку на СПТ «Урожай», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію. Підприємства використовують для обліку розрахунку та нарахування амортизації основних засобів розроблені самостійно документи.

4. Для обліку процесу реалізації використовують три синтетичні рахунки: 90 “Собівартість реалізації” – відображають собівартість проданої готової продукції (товарів, робіт, послуг); 70 “Доходи від реалізації” – відображають виручку від реалізації; 79 “Фінансові результати” – зіставляють виручку і собівартість проведених продаж.

Таким чином, СПТ «Урожай» в момент реалізації відображають виручку від реалізації продукції і, водночас, списують витрати понесені на виробництво цієї продукції.

5. Організаційна складова облікової політики у формуванні інформації про виробництво й реалізацію с.-г. продукції являє собою визначення структури бухгалтерії, форми обліку, процесу взаємодії бухгалтерії з іншими структурними підрозділами, розробку внутрішніх стандартів. Слід відмітити, що у формуванні облікової політики господарства щодо виробництва і реалізації с.-г. продукції здійснюється вибір одного із кількох

регламентованих законодавством і нормативними актами з бухгалтерському обліку варіантів. Однак всі господарські операції, оцінка та методи їх облікового відображення не можуть бути однозначно регламентовані.

6. Будь-яка методика аналізу передбачає існування інформаційної бази, що формується на основі даних оперативного і статистичного обліку. Внутрішньогосподарська звітність має враховувати результати діяльності всіх центрів витрат і відповідальності – виробничих ланок, механізованих бригад, діагностичних лабораторій, місць зберігання продукції. Тому, на СПТ «Урожай» побудова внутрішньогосподарської звітності проводиться за даними складених технологічних карт.

7. Важливу роль у процесі внутрішньогосподарського контролю за витратами рослинництва відіграє головний бухгалтер підприємства, який разом з іншими спеціалістами підприємства бере участь у процесі планування витрат на виробництво продукції та у формуванні майбутніх доходів за видами діяльності, каналами (напрямами) збуту та видами продукції, конкретними покупцями і замовниками, вітчизняними і зарубіжними товарними ринками тощо. Важливою складовою внутрішньогосподарського контролю є перевірка своєчасності та повноти оприбутковування сільськогосподарської продукції.

8. На СПТ «Урожай» проводять аналіз відхилень використання матеріальних цінностей за системою «стандарт-кост», яка, досліджує відхилення по вартості матеріалів з подальшим виявленням сукупних відхилень за використаними цінностями. Так, відхилення за рахунок зміни ціни одиниці матеріалів розраховується як різниця між нормативною і фактичною ціною за одиницю матеріалів, помножену на фактичний обсяг використаних матеріальних цінностей.

9. Згідно проведеного дослідження можна зазначити, що СПТ «Урожай» використовує коефіцієнтний аналіз, але його недоліком є те, що вони розраховують ліквідність і платоспроможність не поточну, а за минулі періоди, а тому для прогнозування ліквідності у майбутніх періодах доцільно

проводити аналіз за відносно довгий період. Проаналізувавши дані СПТ «Урожай», можна також зауважити, що підприємство у 2017 році не має достатньо активів для погашення своїх боргів перед контрагентами. Показники платоспроможності вказують на відсутність у досліджуваного суб'єкта абсолютної фінансової стійкості, проте у 2016 всі показники майже відповідають нормам, що свідчить про досить сильну фінансову стабільність та платоспроможність.

10. За результатами дослідження робимо висновок, що ефективне ведення обліку продукції сільськогосподарських формувань неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. На сільськогосподарських підприємствах основними підходами до вирішення проблем комп'ютеризації бухгалтерського обліку є часткова комп'ютеризація, прикладом якої може бути комп'ютеризація обліку оплати праці, складу або будь-якої іншої ділянки обліку. Складність функціонування комп'ютерної форми бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлює неможливість реалізації процесу управління за допомогою однієї електронно-обчислюваної машини. Для вирішення цього завдання потрібна група автоматизованих робочих місць (АРМ), що утворює автоматизовану систему управління (АСУ) і забезпечує вирішення основних функціональних завдань.

11. На основі запропонованої моделі побудови організації обліку і контролю витрат в галузі рослинництва надано пропозиції щодо удосконалення методики внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва продукції рослинництва шляхом визначення завдань і процедур контролю. Визначені завдання і процедури контролю рекомендовані для застосування при виконанні річної програми контролю і спрямовані на оптимізацію витрат виробництва і надання пропозицій по покращенню обліку витрат виробництва. Для оцінки ефективності удосконаленої методики внутрішньогосподарського контролю керівному органу пропонується застосування анкет, які дозволяють зробити висновок про

недосконалість окремих елементів системи внутрішньогосподарського контролю та усунення цих недоліків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова Л.В., Великий Ю.В., Ляховець О.О. Роль управлінського обліку в здійсненні організаційних змін на підприємстві. / Л.В. Антонова, Ю.В. Великий, О.О. Ляховець. // Ефективна економіка. – 2013. – №8. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_7.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник / П.Й. Атамас. // К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
3. Бондарчук Н.В. Історичні передумови розвитку управлінського обліку на підприємствах України / Н.В. Бондарчук. // Ефективна економіка. – 2011. – №12. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_7.
4. Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. / К.В. Бурко. // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2013. –10(3). – С. 119-126.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський (фінансовий) облік. — Житомир: ПП «Рута». 2003. — 723 с.
5. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець,

Т.В. ндерсен, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга; За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.

6. Бычкова С.М., Ивахненко С.В. Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: учеб, пособие. / С. М. Бычковой. – М.: ТК Велби, и-во Проспект, 2005. – 216 с.

7. Вольська, В.В. Теорія і практика управлінського обліку в аграрних підприємствах. / В.В. Вольська, М.Б. Камінська// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 1 (22). – С. 61-66.

8. Гангал Л.С. Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань [Електронний ресурс]. / Л.С. Гангал // Ефективна економіка. – 2015. – №10. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4467.

9. Голов С.Ф. Управлінський облік як складова виробничого обліку. [Електронний ресурс] / С.Ф. Голов. // Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/.../zadorozniy.pdf.

10. Голячук Н.В. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку. / Голячук Н.В., Голячук С.Є. // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2015. – Випуск 12 (45). Ч.1. – С. 80-86.

11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

12. Грабовецький Б.Є. Фінансовий аналіз та звітність: навчальний посібник. / Б.Є. Грабовецький, І.В. Шварц. // Вінниця: ВНТУ, 2011. – 281 с.

13. Дерій В.А. Теоретичні аспекти фінансового, управлінського та інших видів господарського обліку: витратно-дохідний сегмент. / В.А. Дерій. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2011. – 35. – С. 119-124.

14. Довжик О.О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. / О.О. Довжик, С.А.

Гаркуша. // Вісник Харківського національного аграрного університету нд. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки. – 2014. – № 4. – С. 124-135.

15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. / Под редакцией С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

16. Желтова М.Ф. Кайзен-костинг и таргет-костинг как направление повышения эффективности деятельности предприятий АПК. / М.Ф. Желтова, И.Ф. Меркулова // Молодой ученый. – 2013. – № 12. – С. 287-290.

17. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. / В.Н. Жук. // К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.

18. Зозуляк М.М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством. / М.М. Зозуляк. // Економічний аналіз: зб. наук. праць /Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. нде.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. – Том 19. – № 2. – С. 201-206.

19. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко; Житомир. інж.-технол. ін-т.// Житомир : АСА, 2001. – 414 с.

20. Івченко Є. Інформаційно-комунікаційні технології для управлінського обліку на підприємствах. / Є. Івченко. // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – нде. 6. – С. 28-31.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2017.

22. Канцуров О.О. Управлінський облік: інституціональний аспект. / О.О. Канцуров. // Незалежний аудитор. – 2014. – №10. – С. 71-76.

23. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, бухгалтерські зв'язки: Монографія. / Г.Г. Кірейцев. // Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

24. Коваль Н.І. Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. / Н.І. Коваль. // Ефективна економіка. – 2013. – №12. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2555.

25. Коваль С.В. Удосконалення комп'ютерного обліку у сільськогосподарських підприємствах. / С.В. Коваль. // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – №3. – С. 161-163.

26. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу витрат на підприємствах. / Т.Ю. Кодимська. // Економіка: реалії часу. – 2013. – №1 (6). – С. 196-200.

27. Коцупатрий М.М. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві: монографія. /М.М.Коцупатрий, О.Г.Бірюк, О.Ю. Смольська. – К.: КНЕУ, 2016. – 219 с.

28. Коцупатрий М.М. Обліково-контрольне забезпечення управління виробництвом кормів: монографія. /Л.В.Гуцаленко, М.М.Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2016. – 187 с.

29. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

30. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. / В.А. Кулик. // Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

31. Левицька С.О. Управлінський облік: теорія та практика впровадження в умовах сталого національного розвитку. / С.О. Левицька. // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. – 2013. – № 4. – С. 44-54.

32. Ляхович Г.І. Форми ведення та організації бухгалтерського обліку в

умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії. / Г.І. Ляхович. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». – 2015. – Випуск 4. – С. 34-37.

33. Мазаракі А., Фоміна О. Інституціоналізація управлінського обліку. / А. Мазаракі, О. Фоміна. // Вісник КНТЕУ. – 2015. – №5. – С. 5-15.

34. Максименко Д.В. Еволюція управлінського обліку та його сучасні концепції. / Д.В. Максименко.// Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: Економіка. – 2012. – Випуск 2 (2). – С. 117-121.

35. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодення? [Електронний ресурс]. / Р.І. Мачуга. // Ефективна економіка. – 2013. – №5. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_5_10.

36. Мних Є. Концепція побудови комп'ютерної інформаційної системи обліку діяльності корпорацій. / Є. Мних, О. Індерсе.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 41-45.

37. Мних Є. В., Бардаш С. В., Назарова К. О., Шерстюк О. Л., Беякова В. П., Міняйло В. П. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія/за ред. Є. В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 416 с.

38. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : [підручник] / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

39. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. / В.Б. Моссаковський. // Економіка АПК. – 2013. – №6. – С. 40-45.

40. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник для вузів. / Л.В. Нападовська. // К.: КНТЕУ, 2010. – 310 с

41. Нападовська А.В. Фінансовий облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл./ Л.В. Нападовська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова та ін./ За ред. Л.В. Нападовської. – 2014. – К.: Київ

42. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.
43. Официальный сайт программы Teamviewer [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.teamviewer.com/ru/>.
44. Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах інтернет-технологій. / М.П. Павлюковець. // Облік і фінанси. – 2014. – №2 (64). – С. 66-70.
45. Панадий А.П. Проблемы развития управленческого учета в сельском хозяйстве Украины и перспективы ориентиры исследований в целях их решения. / А.П. Панадий. // Экономические и организационные проблемы управления в современных условиях: материалы заочной межвузовской научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава. / под ред. В.М.Панченко, Н.А.Кулагиной. – М.: БГТУ, 2014. – С. 437-441.
46. Панадій О.П. Застосування комп'ютерних мережевих технологій як інструментарію посилення ефективності управлінського обліку експериментальної бази НААН України. / О.П. Панадій. // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Економічне зростання в епоху соціальних трансформацій». – Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. – С. 145-147.
47. Панадій О.П. Місце управлінського обліку в бухгалтерському обліку. / О.П. Панадій. // Облік і фінанси. – 2015. – № 1 (67). – С. 37-43.
48. Панадій О.П. Напрями удосконалення методичного забезпечення управлінського обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. / О.П. Панадій. // Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектора економіки в умовах інтеграційних процесів: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф., 22 грудня 2016 р. У 2 ч. Ч. 2. / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х.: ХНАУ, 2016. – С. 327-329.

49. Панадій О.П. Перспективи застосування мережевих технологій в управлінському обліку на сільськогосподарських підприємствах. / О.П. Панадій. // Актуальні проблеми економіки та управління в умовах системної кризи: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, 29 листопада 2016 року. – Львів: Львівський інститут МАУП, 2016. – с. 475-477.

50. Панадій О.П. Стандартизація обліку витрат виробництва за вітчизняними і зарубіжними правилами та її вплив на окреслення меж управлінського обліку. / О.П. Панадій. // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 9-1. – Частина 2. – С. 200-203.

51. Панадій О.П. Удосконалення розподілу затрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств для цілей управлінського обліку. / О.П. Панадій. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 10. – С. 961-966.

52. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]. / Л. Пачоли. // Режим доступа: <http://buhlabaz.ru/primeriKNIG/lp.pdf>.

53. Пашніна А.О. Трансформація елементів організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. / А.О. Пашніна. // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». – 2016. – Випуск 2 (30). – с. 122-126.

54. Подунай В.В. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на вітчизняних підприємствах. / В.В. Подунай, К.В. Бурко. // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. – 10 (4). – с.141-146.

55. Попов А. Системы управленческого и бухгалтерского учета. В чем разница [Электронный ресурс]. / А. Попов.// Режим доступа: http://avaerp.com/press/upr_buh.

56. Примаченко О.Л. Організація обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах. / О.Л. Примаченко. // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. – Спец.: у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток

сільських територій. – М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. нде. О. О. Беляєв. – К.: КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 459–465.

57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

58. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2011-2017.

59. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат: наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон Еліт. – 2010-2017.

60. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.

61. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності: наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2002-2017.

62. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

63. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318

[Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

64. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

65. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2005-2017.

66. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

67. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: Постанова Кабінету Міністрів України від 9.08.1993 р. №611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF>.

68. Проданчук М.А. Таргет-костінг та ндерс-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. / М.А. Проданчук // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – 2012. – № 3(69). – Том 2. – С. 150-155.

69. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба.// Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

70. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / С. В. Гироль, О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 73-77.

71. Рандерсен К.І. До питання розвитку сучасних інформаційних систем обліку і контролю. / К.І. Рандерсен. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – 3 (30). – С. 339-349.

72. Риддерстрале, Й. Караоке-капіталізм: Менеджмент для человечества. / Йонас Риддерстрале, Кьелл Нордстрем; пер. [В. Мишучкова];

Стокгольмская школа экономики. – 3-е нд. – М: Манн, Ндерс и Фербер, 2009. – 336 с.

73. Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/rrv_sgp_u.html.

74. Рандерсен І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: монографія. / І. Б. Рандерсен, Н. В. Тлущкевич; Луц. нац. ун-т. // Луцьк, 2008. – 351 с.

75. Садовська І.Б. Облік, аналіз та контроль: теорія, методологія, практика [колект. монографія] : / [за ред. І. Б. Садовської] ; Луц. нац. техн. ун-т [та ін.]. – Луцьк : Луц. НТУ, 2014. – 270 с.

76. Сільське господарство України. Статистичний щорічник. //К.: Державна служба статистики України, 2016. – 379 с.

77. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» [Електронний ресурс]. / М.І. Скрипник.// Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/51502/47478>.

78. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 165 с.

79. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. / Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

80. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. // Я.В. Соколов. // М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

81. Соколов Я.В. Управленческий учет. Учебное пособие (бухгалтерия). // Я.В. Соколов. // М.: Бухг, 2010. – 428 с.

81. Сопко В. В. Бухгалтерський облік на підприємстві. Київ: «Техніка», 2000. — 560 с.

82. Стаднік Л.І. Облік витрат і виконання робіт авто- і машинно-

тракторного парку сільськогосподарських підприємств. / Л.І. Стаднік. // Формування ринкової економіки. – 2015. – №33. – С.669-675.

83. Тлущкевич Н.В. Історичні аспекти внутрішньогосподарського обліку в сільському господарстві. / Н.В. Тлущкевич. // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 343-350.

84. Тлущкевич Н.В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві. / Н.В. Тлущкевич. // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013 - . 10(2). – С. 271-276.

85. Тлущкевич, Н.В. Директ-кост в сільському господарстві. / Н. В. Тлущкевич. // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2009. – нде. 6(1). – С. 306-311.

86. Фоміна О.В. Історичний генезис розвитку управлінського обліку./ О.В. Фоміна. // Економіка та право. – 2011. – №3. – С. 33-37.

87. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий учет. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. О.Д. Каверина, И.В. Романовской. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.

88. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

89. Циганова О.С. Особливості визначення собівартості вантажних автотранспортних перевезень [Електронний ресурс]. / О.С. Циганова.// Режим доступу: conference.nuos.edu.ua/catalog/files/.../22162.pdf.

90. Чупріна Л.В. Управлінський облік в сучасному менеджменті підприємства. / Л.В. Чупріна // Вісник НТУ «ХП». – 2014. – № 34 (1077). – С. 154-158.

91. Шевців Л.Ю. Управлінський облік як фактор підвищення конкурентоспроможності бізнесу. / Л.Ю. Шевців, С.В. Приймак. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – 24.2. – С. 316-324.

92. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку. / М.Т. Щирба. // Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Економічний зміст категорії «витрати виробництва»

№ з/п	Автор і джерело	Трактування категорії
1.	Антонова Л.В. [1, с. 253]	<i>Витрати виробництва</i> – це вартість факторів виробництва, використаних для створення певного обсягу продукції
3.	Бондарчук Н.В. [3, с. 58]	<i>Витрати виробництва</i> конкретного підприємства повинні включати всі понесені затрати
4.	Бурко К.В. [4, с. 185]	<i>Витрати виробництва</i> – витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ
5.	Зозуляк М.М. [18, с. 85]	<i>Витрати виробництва</i> – вважаються витратами всі платежі – зовнішні і внутрішні (неоплачені через особисте володіння ресурсом), необхідні для того, щоб втримати ресурси в межах даного напрямку діяльності - це так звані економічні витрати виробництва
6.	Кодимська Т.Ю. [26, с. 186]	У макроекономічній теорії виробництва «...під <i>витратами виробництва</i> розуміється вартість всіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції. Такий погляд на витрати відбиває фактичний стан справ на підприємстві і тому використовується, як вихідне посилення в теорії і практиці бухгалтерського обліку»
7.	Панадій О.П. [47, с. 27]	<i>Витрати на виробництво</i> продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
8.	Примаченко О.Л. [56, с. 86]	<i>Витрати виробництва</i> – повні витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та обумовлені ним
9.	Тлущкевич Н.В.. [84, с. 184]	<i>Витрати виробництва</i> (издержки производства) – витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції

Додаток Б

Економічний зміст категорії «дохід» у сучасній науковій літературі

Автор 1	Тлумачення поняття 2
Бутинець Ф.Ф. [4, с.36]	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.
Голов С.Ф. [9, с. 72]	Дохід – грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); – це загальний дохід від основної діяльності підприємства, його внесок у валовий внутрішній продукт країни.
Грабовецький Б.Є. [12, с.393]	Дохід – це виручка від реалізації продукції, робіт, послуг без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу.
Кірейцев Г.Г. [23]	Дохід – це виторг від реалізації (кількість проданих одиниць товару).
Левицька С.О. [32]	Дохід - це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду У формі набуття або зростання активів чи зменшення зобов'язань, що забезпечує зростання капіталу і не є внесками учасників (акціонерів);
Панадій О.П. [47]	Доходами організації визнаються збільшення економічних вигід протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і/або підвищення їх вартості, і/або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників
Соколов Я.В. [79]	Дохід – соціально-економічна категорія, яка характеризує стосунки в суспільстві з приводу присвоєння, використання та розподілу створюваного продукту.
Сопко В.В. [81]	Дохід – як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком

Додаток В

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
СПТ «Урожай»
2013-2017 рр.(ЄДРПОУ31396054)**

АКТИВ		2013	2014	2015	2016	2017
I, Необоротні активи						
Нематеріальні активи:	1000					
- первісна вартість	1001					
- накопичена амортизація	1002					
Незавершене капітальні інвестиції	1005	712	1645	1632	1965	2681
Основні засоби:	1010	8225	8231	10083	9535	20295
- первісна вартість	1011	13376	14448	17461	18169	30322
- знос	1012	5151	6217	7378	8634	10027
Довгострокові біологічні активи:	1020	472	510	781	803	29
Первісна вартість ДБА	1021	472	510	781	803	29
Накопичена амортизація ДБА	1022					
Довгострокові фінансові інвестиції:						
- які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030					
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040					
Відстрочені податкові активи	1045					
Інші необоротні активи	1090					
Усього за розділом I	1095	9409	10386	12496	12303	23005
II, Оборотні активи						
Запаси	1100	8484	9268	9563	17699	17698
Виробничі запаси	1101	1942	2688	4652	3690	3932
Незавершене виробництво	1102	1440	853	1785	799	863
Готова продукція	1103	5102	5727	3126	13210	12903
Товари	1104					
Поточні біологічні активи	1110	1259	1085	3033	2565	918
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	882	748	1676	568	999
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	1130					
- з бюджетом	1135					63
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140					
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145					
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1482	1289	201	92	
Поточні фінансові інвестиції	1160					
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165	40	832	956	4842	109
Рахунки в банках	1167					
Витрати майбутніх періодів	1170					
Інші оборотні активи	1190					
Усього за розділом II	1195	12147	13222	15429	25766	19787
III. Необоротні активи та групи вибуття	1200					
БАЛАНС	1300	21556	23608	27925	38069	42792

Продовження додатку В

ПАСИВ	Код ряд,	2013	2014	2015	2016	2017
I. Власний капітал						
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	30	30	30	30	30
Капітал у дооцінках	1405					
Додатковий вкладений капітал	1410	73	73	73	424	424
Резервний капітал	1415	9300	9300	9300	9300	9300
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4905	6895	11874	20105	21211
Неоплачений капітал	1425	()	()	()	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()	()	()	()
Усього за розділом I	1495	14308	16298	21177	29859	30965
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення						
Відстрочені податкові зобов'язання	1500					
Довгострокові кредити банків	1510					
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	1515					
Довгострокові забезпечення	1520					
Цільове фінансування	1525					
Усього за розділом II	1595					
III. Поточні зобов'язання і забезпечення						
Короткострокові кредити банків	1600	5573	4647	1921	4000	
Поточна заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610					
товари, роботи, послуги	1615	1180	1895	3937	2633	6499
- з бюджетом	1620	31	288	279	47	895
- у тому числі за податку на прибуток	1621					
- зі страхування	1625	76	106	77	45	
- з оплати праці	1630	164	183	174	210	59
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635					
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640					
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645					
Поточні забезпечення	1660					
Доходи майбутніх періодів	1665					
Інші поточні зобов'язання	1690	224	191	260	1275	4434
Усього за розділом III	1695	7248	7310	6648	8210	11827
IV. Зобов'язання пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групи вибуття	1700					
БАЛАНС	1900	21556	23608	27925	38069	42792

Додаток Г

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
СПТ «Урожай»

2013-2017 рр.

I, Фінансові результати

<i>Стаття</i>	<i>Код рядка</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	9790	18659	25663	25307	32822
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(8935)	(13588)	(20185)	(25637)	(27838)
Валовий :						
прибуток	2090	855	5071	5478	330	4984
збиток	2095					
Інші операційні доходи	2120	3500	5846	7200	12934	4674
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	2927	3673	5960	12303	3568
Адміністративні витрати	2130	(681)	(873)	(1180)	(1048)	(1446)
Витрати на збут	2150					
Інші операційні витрати	2180	(2572)	(6913)	(5062)	(2468)	(7046)
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	(2073)	(4019)	(4732)	(1894)	(3946)
Фінансові результати від операційної діяльності :						
прибуток	2190	1102	3131	6436	9088	1166
збиток	2195					
Доход від участі в капіталі	2200					
Інші фінансові доходи	2220					
Інші доходи	2240					
Фінансові витрати	2250	(784)	(1141)	(1457)	(957)	(60)
Втрати від участі в капіталі	2255					
Інші витрати	2270					
Фінансовий результат до оподаткування:						
прибуток	2290	318	1990	1990	8231	1106
збиток	2295					
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300					
Чистий фінансовий результат						
прибуток	2350	318	1990	1990	8231	1106
збиток	2355					
II. СУКУПНИЙ ДОХІД	2465	318	1990	1990	8231	1106

Продовження додатку Г

**III. ЕЛЕМЕНТИ
ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ**

Назва статті	Код рядка	2013	2014	2015	2016	2017
Матеріальні затрати	2500	7538	14432	18404	25879	17251
Витрати на оплату праці	2505	1167	2565	2706	3401	4844
Відрахування на соціальні заходи	2510	679	995	1056	725	1038
Амортизація	2515	1002	1066	1161	1283	1394
Інші операційні витрати	2520	712	680	2637	1905	1505
Разом	2550	11098	16738	25964	33193	26032

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	2012	2013	2014	2015	2016
Середньорічна кількість простих акцій	300					
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310					
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320					
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330					
Дивіденди на одну просту акцію	340					

Додаток Д

Пояснювальна записка СПТ «Урожай» за 2013- 2017 рр.

Об'єктом дослідження є сільськогосподарське пайове товариство

“Урожай”, яке має приватну форму власності і займається вирощуванням, зернових, кукурудзи, соняшника, овочів відкритої групи, а саме: капуста, морква столова, цибуля на ріпку. Дане сільськогосподарське підприємство знаходиться в смт. Братське, Миколаївської області.

Товариство здійснює самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність з метою одержання прибутку, наступного його розподілу між учасниками пропорційно трудовому внеску кожного з них та досягнення економічних і соціальних результатів.

Основний вид економічної діяльності юридичної особи визначений на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності за рік – Код КВЕД 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Оскільки основним об’єктом аналізу в процесі управління виробництвом є витрати, то найбільш прийнятим підходом до аналітичних досліджень витрат є напрям їх класифікації, в основі принципу «різні витрати для різних цілей».

Проаналізувавши дані підприємства, які наведені в табл.1, табл.2, ми бачимо, що у 2013 році активи підприємства розподілилися майже рівномірно, а якщо казати точніше необоротні активи склали 43,65%, а оборотні активи становили 56,35%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби, а саме 38,16%, у свою чергу частину оборотних активів склали запаси (39,36%).

У 2014 році необоротні активи склали 43,99%, а оборотні активи 56,01%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби 34,87%, що на 3,29% менше ніж у 2013 році. Запаси у 2014 році становили більшу частину оборотних активів, різниця порівняно з 2013 роком незначна.

Продовження додатку Д
Таблиця 1

Динаміка обсягу та складу активів

Показники	Обсяг, тис грн					Абсолютне відхилення, тис грн				Темп приросту, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17
1. Необоротні активи	9409,00	10386,00	12496,00	12303,00	23005,00	977,00	2110,00	-193,00	10702,00	10,38	20,32	-1,54	86,99
1.1. Нематеріальні активи						0,00	0,00	0,00	0,00				
1.2. Основні засоби	8225,00	8231,00	10083,00	9535,00	20295,00	6,00	1852,00	-548,00	10760,00	0,07	22,50	-5,43	112,85
1.3. Незавершені капітальні інвестиції	712,00	1645,00	1632,00	1965,00	2681,00	933,00	-13,00	333,00	716,00	131,04	-0,79	20,40	36,44
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції													
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість													
1.6. Відстрочені податкові активи													
1.7. Довгострокові біологічні активи:	472,00	510,00	781,00	803,00	29,00	38,00	271,00	22,00	-774,00	8,05	53,14	2,82	-96,39
2. Оборотні активи	12147,00	13222,00	15429,00	25766,00	19787,00	1075,00	2207,00	10337,00	-5979,00	8,85	16,69	67,00	-23,20
2.1. ЗАПАСИ, всього	8484,00	9268,00	9563,00	17699,00	17698,00	784,00	295,00	8136,00	-1,00	9,24	3,18	85,08	-0,01
Виробничі запаси	1942,00	2688,00	4652,00	3690,00	3932,00	746,00	1964,00	-962,00	242,00	38,41	73,07	-20,68	6,56
Незавершене виробництво	1440,00	853,00	1785,00	799,00	863,00	-587,00	932,00	-986,00	64,00	-40,76	109,26	-55,24	8,01

Продовження додатку Д
Продовження табл. 1

Готова продукція	5102,00	5727,00	3126,00	13210,00	12903,00	625,00	2601,00	10084,00	-307,00	12,25	-45,42	322,58	-2,32
2.2. Поточні біологічні активи	1259,00	1085,00	3033,00	2565,00	918,00	-174,00	1948,00	-468,00	-1647,00	-13,82	179,54	-15,43	-64,21
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	882,00	748,00	1676,00	568,00	999,00	-134,00	928,00	-1108,00	431,00	-15,19	124,06	-66,11	75,88
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами													
- з бюджетом					63,00				63,00				
- в тому числі за податком на прибуток													
Інша поточна дебіторська заборгованість	1482,00	1289,00	201,00	92,00		-193,00	1088,00	-109,00	-92,00	-13,02	-84,41	-54,23	-100,00
Поточні фінансові інвестиції													
Грошові кошти та їх еквіваленти:	40,00	832,00	956,00	4842,00	109,00	792,00	124,00	3886,00	-4733,00	1980,00	14,90	406,49	-97,75
Рахунки в банках													
Витрати майбутніх періодів													
Інші оборотні активи													
Усього за розділом II	12147,00	13222,00	15429,00	25766,00	19787,00	1075,00	2207,00	10337,00	-5979,00	8,85	16,69	67,00	-23,20
III. Необоротні активи та групи вибуття													
Всього Активів	21556,00	23608,00	27925,00	38069,00	42792,00	2052,00	4317,00	10144,00	4723,00	9,52	18,29	36,33	12,41

Продовження додатку Д
Таблиця 2

Динаміка структури активів підприємства

Показники	Питома вага, %					Абсолютна зміна, %				
	2013	2014	2015	2016	2017	2013/14	2014/15	2015/17	2016/17	2013/17
1. Необоротні активи	43,65	43,99	44,75	32,32	53,76	0,34	0,75	-12,43	21,44	10,11
1.1. Нематеріальні активи										
1.2. Основні засоби	38,16	34,87	36,11	25,05	47,43	-3,29	1,24	-11,06	22,38	9,27
1.3. Незавершені капітальні інвестиції	3,30	6,97	5,84	5,16	6,27	3,66	-1,12	-0,68	1,10	2,96
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції										
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість										
1.6. Відстрочені податкові активи										
1.7. Довгострокові біологічні активи:	2,19	2,16	2,80	2,11	0,07	-0,03	0,64	-0,69	-2,04	-2,12
1.8. Інші необоротні активи										
2. Оборотні активи	56,35	56,01	55,25	67,68	46,24	-0,34	-0,75	12,43	-21,44	-10,11
2.1. ЗАПАСИ, всього	39,36	39,26	34,25	46,49	41,36	-0,10	-5,01	12,25	-5,13	2,00
Виробничі запаси	9,01	11,39	16,66	9,69	9,19	2,38	5,27	-6,97	-0,50	0,18
Незавершене виробництво	6,68	3,61	6,39	2,10	2,02	-3,07	2,78	-4,29	-0,08	-4,66
Готова продукція	23,67	24,26	11,19	34,70	30,15	0,59	-13,06	23,51	-4,55	6,48
2.2. Поточні біологічні активи	5,84	4,60	10,86	6,74	2,15	-1,24	6,27	-4,12	-4,59	-3,70

Продовження додатку Д

Продовження табл.2

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	4,09	3,17	6,00	1,49	2,33	-0,92	2,83	-4,51	0,84	-1,76
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами										
- з бюджетом					0,15				0,15	0,15
- в тому числі за податком на прибуток										
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів										
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків										
Інша поточна дебіторська заборгованість	6,88	5,46	0,72	0,24	0,00	-1,42	-4,74	-0,48	-0,24	-6,88
Поточні фінансові інвестиції										
Грошові кошти та їх еквіваленти:	0,19	3,52	3,42	12,72	0,25	3,34	-0,10	9,30	-12,46	0,07
Рахунки в банках										
Витрати майбутніх періодів										
Інші оборотні активи										
Усього за розділом II	56,35	56,01	55,25	67,68	46,24	-0,34	-0,75	12,43	-21,44	-10,11
III. Необоротні активи та групи вибуття										
Всього Активів	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Продовження додатку Д

У 2015 році відбулося збільшення необоротних активів (0,76%) і зменшення оборотних активів (0,76%). У даному році необоротні активи склали 44,35%, їх основну частину склали основні засоби 36,11%. Оборотні активи у 2015 році склали 55,65%, їх зменшення відбулося за рахунок зменшення запасів, їх частка склала 34,25%, також збільшились поточні біологічні активи і склали 10,86%.

У 2016 році активи підприємства склалися на 32,32% із необоротних активів і на 67,68% із оборотних активів. Різке зменшення необоротних активів зумовлене зменшенням основних засобів їх частка склала 25,05%.

У 2017 році необоротні активи вперше перевершили оборотні активи їх співвідношення 53,76% на 46,24%. Різке збільшення необоротних активів відбулося за рахунок збільшення основних засобів на 22,38% в порівнянні з попереднім роком. Оборотні активи зменшились за рахунок зменшення запасів, а саме готової продукції на 4,55%. Також зменшились поточні біологічні активи на 4,59%.

Проаналізувавши дані структури капіталу, які наведені в табл. 3, табл.4, за 5 років, ми можемо зробити висновок, що власний капітал зростає упродовж усього звітного періоду з 2013 по 2017 рік. У 2017 році сума власного капіталу сягала 30965 тис. грн., що перевищує значення 2013 року на 16657 тис. грн.. Зросли показники поточних зобов'язань, питома вага поточної заборгованості за товари, роботи, послуги за 2017 рік склала 15,19%. Загальна сума поточних зобов'язань за 2017 рік 11827 тис. грн., що становить 27,64% усього капіталу, але якщо звернути увагу на 2013 рік коли сума поточних зобов'язань становила 7248 тис. грн., питома вага у свою чергу склала 33,62%, це все зумовлено збільшенням кількості капіталу загалом на підприємстві. Отже, ми бачимо, що дане підприємство працює як за рахунок власних коштів так і за рахунок позикових, що в умовах економічної кризи, в даний час, є позитивним явищем.

Динаміка обсягу та складу капіталу підприємства

Показники	Обсяг, тис грн					Абсолютна зміна, тис грн				Темп приросту, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	На 01.01.14	На 01.01.15	На 01.01.16	На 01.01.17	На 01.01.14	На 01.01.15	На 01.01.16	На 01.01.17
I. Власний капітал	14308,00	16298,00	21177,00	29859,00	30965,00	1990,00	4879,00	8682,00	1106,00	13,91	29,94	41,00	3,70
Зареєстрований (пайовий) капітал	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Капітал у дооцінках													
Додатковий вкладений капітал	73,00	73,00	73,00	424,00	424,00	0,00	0,00	351,00	0,00	0,00	0,00	480,82	0,00
Резервний капітал	9300,00	9300,00	9300,00	9300,00	9300,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	4905,00	6895,00	11874,00	20105,00	21211,00	1990,00	4979,00	8231,00	1106,00	40,57	72,21	69,32	5,50
Неоплачений капітал	()	()	()	()	()								
Вилучений капітал	()	()	()	()	()								
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення													
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	7248,00	7310,00	6648,00	8210,00	11827,00	62,00	-662,00	1562,00	3617,00	0,86	-9,06	23,50	44,06
Короткострокові кредити банків	5573,00	4647,00	1921,00	4000,00		-926,00	2726,00	2079,00	4000,00	-16,62	-58,66	108,22	-100,00

Продовження додатку Д

Продовження табл.3

Поточна заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями													
товари, роботи, послуги	1180,00	1895,00	3937,00	2633,00	6499,00	715,00	2042,00	-1304,00	3866,00	60,59	107,76	-33,12	146,83
- з бюджетом	31,00	288,00	279,00	47,00	895,00	257,00	-9,00	-232,00	848,00	829,03	-3,13	-83,15	1804,26
- у тому числі за податку на прибуток													
- зі страхування	76,00	106,00	77,00	45,00		30,00	-29,00	-32,00	-45,00	39,47	-27,36	-41,56	-100,00
- з оплати праці	164,00	183,00	174,00	210,00	59,00	19,00	-9,00	36,00	-151,00	11,59	-4,92	20,69	-71,90
Інші поточні зобов'язання	224,00	191,00	260,00	1275,00	4434,00	-33,00	69,00	1015,00	3159,00	-14,73	36,13	390,38	247,76
Капітал, всього	21556,00	23608,00	27925,00	38069,00	42792,00	2052,00	4317,00	10144,00	4723,00	9,52	18,29	36,33	12,41

Продовження додатку Д
Таблиця 4

Динаміка структури капіталу

Показники	Обсяг, тис грн					Питома вага, %					Абсолютна зміна, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013/14	2014/15	2015/17	2016/17
I. Власний капітал	14308,00	16298,00	21177,00	29859,00	30965,00	66,38	69,04	75,84	78,43	72,36	2,66	6,80	2,60	-6,07
Зареєстрований (пайовий) капітал	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	0,14	0,13	0,11	0,08	0,07	-0,01	-0,02	-0,03	-0,01
Капітал у дооцінках						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Додатковий вкладений капітал	73,00	73,00	73,00	424,00	424,00	0,34	0,31	0,26	1,11	0,99	-0,03	-0,05	0,85	-0,12
Резервний капітал	9300,00	9300,00	9300,00	9300,00	9300,00	43,14	39,39	33,30	24,43	21,73	-3,75	-6,09	-8,87	-2,70
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	4905,00	6895,00	11874,00	20105,00	21211,00	22,75	29,21	42,52	52,81	49,57	6,45	13,31	10,29	-3,24
Неоплачений капітал	()	()	()	()	()									
Вилучений капітал	()	()	()	()	()									
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення														
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	7248,00	7310,00	6648,00	8210,00	11827,00	33,62	30,96	23,81	21,57	27,64	-2,66	-7,16	-2,24	6,07
Короткострокові кредити банків	5573,00	4647,00	1921,00	4000,00		25,85	19,68	6,88	10,51	0,00	-6,17	-12,80	3,63	-10,51

Продовження додатку Д

Продовження табл.4

Поточна заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями						0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
товари, роботи, послуги	1180,00	1895,00	3937,00	2633,00	6499,00	5,47	8,03	14,10	6,92	15,19	2,55	6,07	-7,18	8,27
- з бюджетом	31,00	288,00	279,00	47,00	895,00	0,14	1,22	1,00	0,12	2,09	1,08	-0,22	-0,88	1,97
- у тому числі за податку на прибуток														
- зі страхування	76,00	106,00	77,00	45,00		0,35	0,45	0,28	0,12	0,00	0,10	-0,17	-0,16	-0,12
- з оплати праці	164,00	183,00	174,00	210,00	59,00	0,76	0,78	0,62	0,55	0,14	0,01	-0,15	-0,07	-0,41
Інші поточні зобов'язання	224,00	191,00	260,00	1275,00	4434,00	1,04	0,81	0,93	3,35	10,36	-0,23	0,12	2,42	7,01
Капітал, всього	21556,00	23608,00	27925,00	38069,00	42792,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Хоча в 2013 році підприємством було отримано незначний прибуток від здійснення господарської діяльності, що є небажаним, проте протягом наступних двох років були отримані прибутки стабільні прибутки у сумі 1990 тис. грн. Чистий прибуток в 2016 році збільшився порівняно з 2015 роком на 6241 тис. грн. У 2017 році спостерігається зниження прибутку на 86,6 % ніж у попередньому році (рис.1).

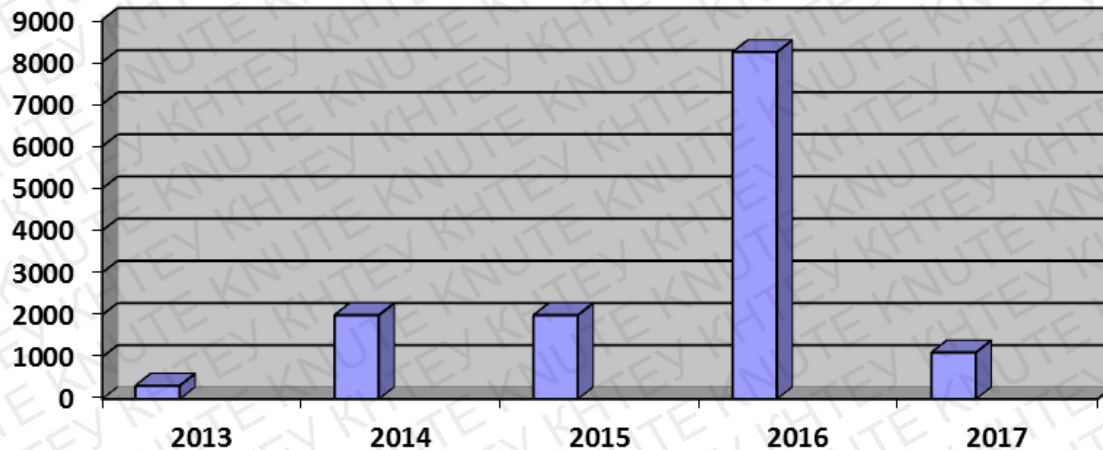


Рис. 1 Прибуток (збиток) СПТ «Урожай» за останні п'ять років

Джерело: за даними підприємства

На короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства впливає його здатність генерувати прибуток. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність (табл. 5).

Таблиця 5

Динаміка показників рентабельності підприємства

Показники	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Валова рентабельність (збитковість) реалізації продукції	8,733401	27,17723	21,34591	1,303987	15,18494
Чиста рентабельність (збитковість) реалізації продукції	3,248212	10,66509	7,754355	32,5246	3,369691
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності	55,1	31,98161	34,49274	35,41285	4,607421
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність)	2,222533	12,21009	9,396987	27,56623	3,571775

Джерело: розраховано за даними СПТ «Урожай»

Продовження додатку Д

Аналіз динаміки показників рентабельності не є однозначним. Проте є така тенденція до циклічності. У 2014 році відбувається зріст, що є позитивним, а вже у 2015 році спад, проте не значний. У 2016 році значно зменшилась валова рентабельність (на 84,6%), проте інші показники рентабельності значно зросли. Що стосується 2017 року, відбувається знову зменшення показників рентабельності, що є негативною тенденцією. Розміри операційної рентабельності у 2017 році значно нижчі, ніж валова рентабельність. Це свідчить про те, що підприємство несе значні адміністративні та збутові витрати.

Протягом періоду дослідження рентабельність активів підвищувалась до 2016 року, та різко впала у 2017 році.. Якщо в 2013 р. підприємство отримала 1,47 копійок чистого прибутку на кожную вкладену гривню активів, то в 2016 р. - вже 21,6 копійок; Факторами такого підвищення є оптимізація структури оборотних активів, і підвищення суми чистого прибутку. Спад у 2017 році склав 2,58 копійок чистого прибутку на кожную вкладену гривню активів. Аналогічно відбулося підвищення фінансової рентабельності. Якщо в 2013 році кожна залучена гривня власних коштів дозволила отримати 2 грн. 22 коп. чистого прибутку, то в 2017 р. – 3 грн. 57 коп.

Проведення аналізу показників фінансової стійкості, визначається на підставі аналізу співвідношення джерел фінансування і його відповідності стану активів (табл. 6). Оцінка фінансової стійкості підприємства має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі міри його фінансової стабільності й незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Продовження додатку Д

Таблиця 6

Динаміка показників фінансової стійкості

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	Абсолютні відхилення, +/-			
						2013/14	2014/15	2016/15	2017/16
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Коефіцієнт фінансової автономії	0,6632	0,6903	0,7583	0,7843	0,7236	0,0266	0,0679	0,0259	-0,06072
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,9740	2,2295	3,1854	3,6369	2,6181	0,2554	0,9559	0,4514	-1,01874

Як бачимо, коефіцієнт фінансової автономії, який характеризує частку власників підприємства у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність, в 2017 році зменшився на 0,06072 порівняно з 2016 роком. Значення показника фінансової автономії є дуже низьким, що свідчить про велику залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансової стабільності зменшився в 2017 році на 1,01874 порівняно з попереднім роком. Значення показника фінансової залежності знаходиться в межах нормативного значення, яке має бути більше 1. Тому підприємство не може зазнати певні фінансові ризики, що дозволить проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі.

Графічне підтвердження динаміки показників фінансової стійкості СПТ «Урожай» наведено на рис. 2.

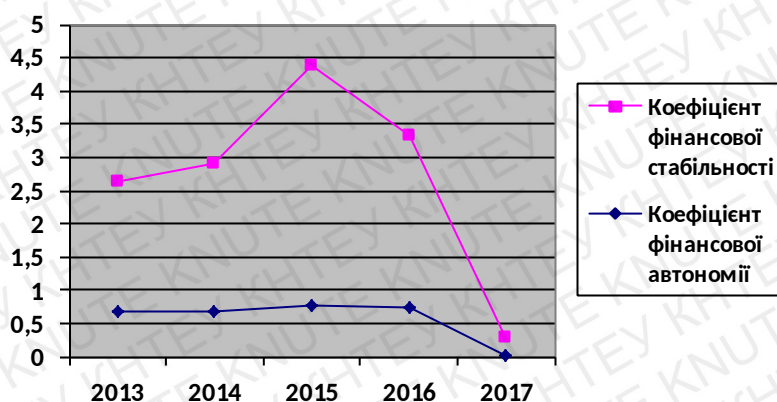


Рис. 2 Динаміка показників фінансової стійкості

Продовження додатку Д

Отже, результати аналізу основних показників фінансово-господарської діяльності свідчать, що підприємство має недостатньо матеріальних та фінансових ресурсів, ефективне використання яких може забезпечити успішну діяльність в майбутньому. Підвищення фінансово-господарської діяльності дасть змогу підприємству протистояти операційним труднощам та отримати бажані прибутки.

Платоспроможність, як зазначалося раніше, характеризує здатність вчасно задовольнити платіжні вимоги своїх контрагентів.

За загальним правилом платоспроможність поділяється на короткострокову та довгострокову. До короткострокової або поточної відноситься здатність розраховуватися за боргами за рахунок коштів у вигляді готівки чи на рахунках в банках протягом дня, тижня чи місяця. Довгострокова платоспроможність ж характеризує здатність погашати заборгованість не лише перерахованими вище, але й за рахунок товарів, готової продукції (якої за даним підприємством не виявлено) та дебіторської заборгованості.

Для визначення рівня платоспроможності конкретного суб'єкта господарювання використовуються чотири показники: коефіцієнт абсолютної платоспроможності, коефіцієнт термінової платоспроможності, коефіцієнт проміжної платоспроможності та коефіцієнт загальної платоспроможності. На практиці при аналізі іноді нехтують показником проміжної платоспроможності.

У табл. 7 розраховані показники платоспроможності досліджуваного підприємства за період 2013-2017 років, а також подані відхилення їх від нормативного значення.

Продовження додатку Д

Таблиця 7

Показники платоспроможності

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	Норма	Відхилення від норми				
							2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	0,006	0,114	0,144	0,590	0,009	0,1	- 0,094	0,014	0,044	0,490	- 0,091
Коефіцієнт термінової платоспроможності	0,006	0,114	0,144	0,590	0,009	0,35	0,155	0,191	0,532	0,633	- 0,173
Коефіцієнт проміжної платоспроможності	0,332	0,392	0,426	0,670	0,094	0,8	- 0,468	- 0,408	- 0,374	- 0,130	- 0,706
Коефіцієнт загальної платоспроможності	1,676	1,809	2,321	3,138	1,673	2,5	- 0,824	- 0,691	- 0,179	0,638	- 0,827

Коефіцієнт абсолютної платоспроможності характеризує ту частину поточних зобов'язань, яку суб'єкт господарювання може погасити негайно за допомогою грошових коштів на власних рахунках. Даний показник має високу нестабільність (якщо у 2013 році значення коефіцієнта відхилялося від нормативного значення на 0,094, то у 2016 році це перевищення становило вже 0,490), а тому для оцінки він використовується у сукупності з наступними.

У 2013 році 0,6% всіх поточних зобов'язань могли бути погашені лише за допомогою готівки і коштів на рахунках в банках в національній та іноземній валюті, у 2016 році погашеними можуть бути уже 59% поточних зобов'язань. У 2017 році знову спостерігається спад на 0,706, що є досить суттєвим. Готівка і кошти на рахунках в банках прямо не беруть участі у виробничо-господарському процесі товариства, а тому існує загроза, що велика частина капіталу, яка могла б інвестуватися в основну діяльність, відволікається на непродуктивні активи. Таким чином, аби унормувати даний показник та знизити ризик падіння фінансової стійкості СПТ «Урожай»

Закінчення додатку Д

необхідно вкласти більшу частину високоліквідних активів у фінансові інвестиції або ж у господарську діяльність для її розширення.

Коефіцієнт термінової платоспроможності аналогічний попередньому через відсутність у досліджуваного суб'єкта поточних фінансових інвестицій.

Коефіцієнт проміжної платоспроможності не є наближеним до нормативного значення за досліджуваним підприємством. Якщо у 2013 році даний коефіцієнт відхилявся від нормативу на 0,4, то у 2017 році це відхилення збільшилось до 0,7. Тобто підприємство не здатне погасити свої поточні зобов'язання у достатній мірі за рахунок грошових коштів на рахунках та дебіторської заборгованості всіх видів.

Коефіцієнт загальної платоспроможності у 2013 та 2017 році мають майже ідентичні значення та відхиляються від нормативів на 0,8. У 2014-2016 рр. значення показника коливається у проміжку 0,1-0,6 одиниці, тобто спостерігається незначна позитивна тенденція до збільшення. Коефіцієнт свідчить про наявність оборотних активів, які можуть повністю погасити обсяги поточних зобов'язань, що у 2017 році не спостерігається.

Недоліком коефіцієнтного аналізу є те, що вони розраховують ліквідність і платоспроможність не поточну, а за минулі періоди, а тому для прогнозування ліквідності у майбутніх періодах доцільно проводити аналіз за відносно довгий період.

Отже, підприємство у 2017 році не має достатньо активів для погашення своїх боргів перед контрагентами. Показники платоспроможності вказують на відсутність у досліджуваного суб'єкта абсолютної фінансової стійкості, проте у 2016 всі показники майже відповідають нормам, що свідчить про досить сильну фінансову стабільність та платоспроможність.

Додаток Ж

**Первинні облікові документи, що використовуються в процесі контролю витрат та виходу продукції
рослиництва Сільськогосподарське пайове товариство «Урожай», смт. Братське, Миколаївська обл.**

№ з/п А	Найменування документа 1	Призначення документа 2	Зміст документа 3
<i>Документальне оформлення обліку витрат</i>			
1	Лімітно-забірна картка № ____ на отримання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1) Накладні внутрішньогосподарського призначення (форма № ВЗСГ - 8) Лімітно-забірна картка № ____ на отримання запасних частин (форма № ВЗСГ-2)	Підтверджує списання матеріальних цінностей зі складів структурних підприємств, допоміжних виробництв, додержання встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби. Підтверджує списання зі складу відпущених і одержаних запасних частин	Площа висіву (внесення добрив), норма висіву насіння (внесення добрив) на одиницю площі та їх розрахункова вартість (ліміт витрат) Запасні частини та ліміт витрат (планово-облікова ціна)
2	Відомість дефектів на ремонт машини (форма № ВЗСГ-6)	Для обліку встановлених дефектів с.г. техніки (комбайнів, тракторів, сівалок, плугів тощо)	Ремонт двигуна, перелік та описання причин дефекту чи зносу деталей, що підлягають заміні чи реставрації, витрати ремонтних матеріалів (потреба та фактично використано) ; витрати на оплату праці на ремонтних та монтажних роботах (за бюджетом та фактично); сукупні витрати на ремонт об'єкту обліку за планом та фактично
3	Акт № ____ витрати насіння і садивного матеріалу (форма № ВЗСГ - 4)	Для списання насіння і садивного матеріалу до витрат на вирощування відповідних с.г. культур	Назви насіння (садивного матеріалу) в розрізі культур по окремих ділянках (номер поля), площа та витрачене насіння (садивний матеріал) за нормою та фактично на 1 га та на всю площу, оціночна вартість (ціна)
4	Акт № ____ про використання міне- ральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (форма № ВЗСГ - 3)	Для списання добрив і засобів захисту рослин в розрізі культур по окремих ділянках (номер поля)	Площа, способи й строки внесення добрив (за видами), кількість внесених добрив під кожен культуру в натуральних показниках і в переводі на діючу речовину

Продовження додатку Ж

Складання документів					Обробка в бухгалтерії			Строк здачі 11
№ з/п А	Кількіст ь. примірників 4		Відповідальний за виписку 6	Відповідальний за виконання та обробку 7	Хто здає 8	Порядок надання 9	Кому здають 10	
Документальне оформлення обліку витрат								
1	два	1	Бухгалтер (у відповідності з планом сівби насіння, внесення добрив)	Агроном, керівник підрозділу Зав. складом	Зав. складом	Лімітно- забірні картки разом із Звітом про рух матері- альних цінностей	Бухгалтеру	Щомісяця
	два	1						
2	два	1	Інженер-механік	Інженер-механік Тракторист-машиніст Зав. ремонтною майстернею	Зав.рем. майстернею	Лімітно-забірні картки разом із відомістю дефектів на ремонт машини	Бухгалтеру	15 числа щомісяця
3	два	1	Агроном	Керівник підрозділу	Агроном	Акти разом з формами №ВЗСГ-1 та № ВЗСГ - 8	Бухгалтеру	Щонеділі
		2	Керівник підрозділу					
4	один	1	Агроном Керівник підрозділу	Керівник підрозділу	Агроном	Акти разом з формами № ВЗСГ-1 та № ВЗСГ - 8	Бухгалтеру	Щонеділі

Продовження додатку Ж

A	1	2	3
5	Обліковий лист тракториста-машиніста (форма № 67)	Для обліку механізованих робіт (тракторних, комбайнових тощо)	Обсяги виконаних робіт, змінні норми, витрати пального, витрати праці та зарплата трактористів-машиністів
6	Наряд на відрядну роботу (форма № 70, 70а)	Для оформлення завдання на виконання робіт, обсягів виконаних робіт, робочого часу та зарплати у ремонтних майстернях, інших допоміжних виробництвах	Розділ "Завдання" заповнюється до початку робіт, фактичне виконання - після закінчення робіт
<i>Документальне оформлення надходження продукції</i>			
7	Талон комбайнера (форма № 77в) Талон шофера (форма № 77б)	Для обліку збору врожаю	Найменування культури, дата її збору, П.І.Б. комбайнера або шофера, дата видачі та номер
8	Реєстр приймання зерна від шофера (форма № 71а)	Для оприбуткування зерна	Номер талонів комбайнерів, назва культури, відстань перевезки, підпис вагара
9	Реєстр приймання зерна та іншої продукції (форма № 78)	Для оприбуткування зерна	Номер Реєстру, назва культури, вага (кг), підпис МВО
10	Відомість руху зерна та іншої продукції (форма № 80)	Для обліку загальної ваги, прийнятої за день зерна	Залишок зерна на початок дня, його надходження, вибуття за день, підбиття підсумку за день Фактичний намолот зерна та зібрана площа
11	Виписка з Реєстру про намолот зерна та зібрану площу (форма № 67а)	Для відображення фактичного оприбуткування зерна за день	
12	Акт № __ на сортування та сушіння продукції рослинництва (форма № 82)	Для відображення зерна, що потребує очистки, сушки та сортування	Назва культури, що підлягає сортуванню та сушінню, відходи, одиниця виміру, вага, ціна, сума, вологість, підписи агроному та зав. током

<i>Закінчення додатку Ж</i>								
A	4	5	6	7	4	5	6	7
5	один	1	Обліковець-	Механізатор	Механізатор	Облікові листи разом	Бухгалтеру	1 раз в

			заправник Бригадир тракторної бригади	Бригадир Агроном		3 примірниками реєстрів на вивоз продукції з поля		п'ятиденку
6	один	1	Зав. майстернею	Зав. майстернею, Бригадир Робітник	Зав. майстернею		Бухгалтеру	15 числа щомісяця
<i>Документальне оформлення надходження продукції</i>								
7	за необхідніст ю		Бухгалтер	Комбайнер Шофер	Комбайнер Шофер		Бухгалтеру	Щоденно
8	один	1	Бухгалтер	Шофер	Шофер		Бухгалтеру	Щоденно
9	один	1	Матеріально-відпові- дальна особа (МВО)	Завідуючий током Вагар	Завідуючий током		Бухгалтеру	Щоденно
10	один	1	Завідуючий током	Завідуючий током	Завідуючий током		Бухгалтеру	Щоденно
11	один	1	Завідуючий током	Комбайнер	Комбайнер Зав. током		Бухгалтеру	Щоденно
12	один	1	Керівник підрозділу	Керівник підрозділу Агроном Зав. током	Завідуючий током		Бухгалтеру	1 та 16 числа місяця

Додаток 3

Розподіл витрат минулого року в СПТ «Урожай».

№ з/п	Статті витрат	Підняття зябу, 150 га				Внесення органічних добрив, 110 га			
		всього	витрати	овес,	соняшник,	всього	витрати	цукрові	овочі, 10

		витрат	на 1 га	200 га	100 га	витрат	на 1 га	буряки, 100 га	га
1.	Витрати на оплату праці	1500	5	1000	500	400	2	300	100
2.	Відрахування на соціальні заходи	600	2	400	100	200	1	150	50
3.	Добрива					6000	30	4500	1500
4.	Роботи та послуги	300	1	200	100	200	1	150	50
5.	Витрати на утримання основних засобів в т.ч.:	5700	19	3800	1900	1000	5	750	250
	- пальне та мастильні матеріали;	5100	17	3400	1700	800	4	600	200
	- амортизація основних засобів;	600	2	400	200	200	1	150	50
	- інші витрати	300	1	200	100				
6.	Витрати на управління та обслуговування виробництва	600	2	400	200	200	1	150	50
	Разом	9000	30	6000	3000	8000	40	6000	2000

