

А. Лысенко, Ю. Кернасюк

Факторный анализ рентабельности производства как основа моделирования альтернативных вариантов управленческих решений

В статье отображен механизм разработки альтернативных вариантов управленческих решений на основании проведения факторного анализа рентабельности производства продукции с использованием детерминированных моделей. Доказано, что при прочих равных условиях предприятиям более выгодно удешевить производство продукции, чем повышать цену реализации. Расчеты выполнены с использованием информации о состоянии животноводческих отраслей в сельскохозяйственных предприятиях Кировоградской области.

A. Lysenko, Y. Kernasyuk

Factor analysis of profitability of production as basis of design of alternative variants of administrative decisions

In the article the mechanism from development of alternative variants of administrative decisions is represented on the basis of conducting of factor analysis of profitability of production of goods with the use of the determined models. It is demonstrated to that other things being equal to the enterprises more advantageous to reduce in price production of goods, than to raise the cost of sale. Calculations are realization with the use of statistical information of the consist of cattle-breeding branch in the agricultural enterprises of the Kirovograd region.

Одержано 19.10.09

УДК 657

О.О. Лисиченко, доц., канд. екон. наук

Кременчуцький державний університет імені М. Остроградського

Застосування елементів оперативного обліку, аналізу та контролю на молокопереробному підприємстві

У статті розглянуто застосування елементів оперативного обліку, аналізу та контролю сировини та основних матеріалів на молокопереробному підприємстві. Визначені етапи побудови оперативного обліку. Запропоновані облікові форми та визначені відповідальні особи за збір та використання облікової оперативної інформації.

оперативний облік, аналіз, контроль, відповідальні особи, управління, облікові регістри, первинні документи

Однією з провідних підгалузей у харчовій промисловості є молокопереробна. Її характеристикою є матеріаломісткість, що ускладнюється сезонними коливаннями попиту на молочні продукти.

У спадщину від Радянського Союзу Україні перейшла велика кількість молокопереробних підприємств, більшість з яких продовжує функціонувати. Відповідно з часом виникла значна конкуренція на ринку молока та продукції з молока (діє приблизно 350 підприємств), що вимагає від власників підприємств проведення їх реконструкції, освоєння нових технологій, підвищення кваліфікації співробітників тощо [19]. Вирішення цих питань пов'язано не тільки з врахуванням економічно-

фінансових питань, а й з технологічних. Сьогодення вносить суттєві корективи в діяльність даної підгалузі, особливо це стосується підвищення ефективності виробництва, зростання якої значно залежить від раціональної системи управління підприємством. Відповідно кожен день перед керівництвом підприємств постають питання урізноманітнення шляхів такого зростання. Одним із можливих заходів є повернення до оперативності управління. На засадах оперативності будується така підсистема бухгалтерського обліку як управлінський облік, до якого простежується особливий інтерес. Оперативне управління не є чимось новим в історії розвитку економічної науки йому приділяли і приділяють увагу: Каракоз І.І., Самборський В.В., Аврова І.А., про важливість контролю зазначає Кужельний М.В.

При умові застосування такого виду управління є визначення місця і ролі оперативного обліку, аналізу та контролю, та щодо яких об'єктів ці функції будуть застосовуватись.

Враховуючи, що використання сировини та основних матеріалів на матеріаломісткому виробництві, яким є виробництво молокопродуктів, є особливо важливим моментом, то використання методів оперативного обліку, аналізу і контролю стосовно цих об'єктів буде особливо доречно, що пов'язано з напрямком такого виду обліку (тобто своєчасне виявлення та використання поточних внутрішньовиробничих резервів). Оперативний облік є індивідуально розробленою системою кожного денного комплексного вивчення облікового та виробничого процесу в розрізі руху сировини та матеріалів. Результативність оперативного обліку проявляється у першу чергу у можливості виявлення резервів. Особливостями оперативного обліку є те, що в його застосуванні приймає участь широке коло працівників (начальники зміни, технологи, диспетчери, інженери, економісти та бухгалтери). Тобто ті категорії працівників, які контролюють виконання змінних завдань, виявляють причини відхилень та приймають заходи з усунування недоліків.

Враховуючи основне завдання оперативного обліку (забезпечення даних для здійснення контролю за виробничим процесом), ефективність оперативного обліку залежить від раціонально використаної методики та розробленої організації, що представлено рис.1.

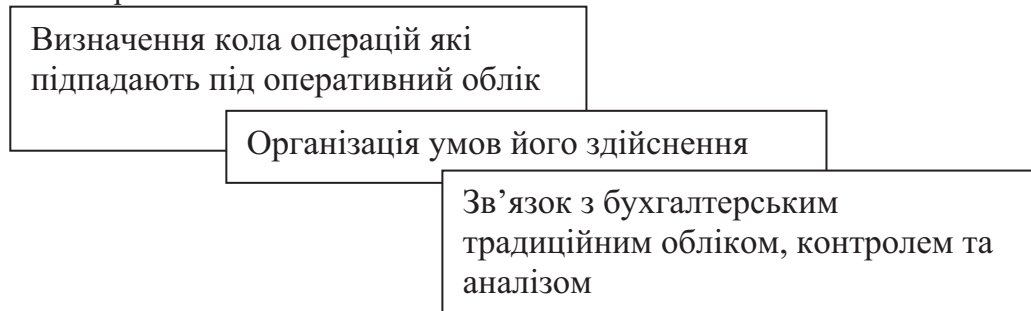


Рисунок 1 - Етапи побудови оперативного обліку

Після вибору об'єкту(тів) оперативного обліку керівництву необхідно поставити конкретні завдання, якими можуть бути:

- забезпечення сировиною та основними матеріалами відповідно рецептурі;
- встановлення відхилень та їх причин;
- обґрунтування заміни компонентів та оперативний аналіз якості від здійснення цих замін.

При встановленні завдань оперативного обліку і аналізу буде підніматися питання розподілу обов'язків стосовно їх здійснення. Відповідно до теоретичних розробок доцільним є надання таких повноважень начальникам змін разом із технологами або якщо є у організаційній структурі підприємства передбачений

працівник обліку у складі апарату управління цехом то і йому. Перелік відповідальних працівників із визначенням даних, що надаються узагальнені в таблиці 1.

Таблиця 1 - Організація оперативного обліку на молокопереробному підприємстві

Показники	Надання первинних документів		Обробка первинних документів		Розраховані дані, що передають в інші відділи	
	час	відповідальний	час	виконувач	час	отримувач
Отримання сировини та основних матеріалів		Начальник зміни		Начальник зміни, завідувач складом, бухгалтер з обліку сировини		Відділ бухгалтерського обліку, відділ управлінського обліку
Використання сировини в технологічному процесі		Технолог		Технолог, бухгалтер з обліку сировини в цеху		Відділ бухгалтерського обліку, відділ управлінського обліку
Використання основних матеріалів у технологічному процесі		Технолог		Технолог, бухгалтер з обліку сировини в цеху		Відділ бухгалтерського обліку, відділ управлінського обліку
Виявлення відхилень		Начальник зміни, технолог		Начальник зміни, технолог		Відділ бухгалтерського обліку, відділ управлінського обліку

Формою підведення результатів здійсненого оперативного обліку є обговорення результатів роботи на оперативних нарадах які можуть проводитися як керівництвом цехів, так і керівництвом підприємства [6].

Також механізм управління сучасним молокопереробним підприємством вимагає закріплення колективної чи персональної відповідальності за збереження виробничих ресурсів та їх раціональне використання. Відомо, що процес управління підприємством розподіляється на ряд функцій. Однією з яких є контроль. Важливим різновидом контролю за думкою провідних фахівців [6, 2, 3, 1, 4] є внутрішньогосподарський оперативний контроль. Теоретична література надає різні напрями цього контролю, але найбільш вживаним щоденне виявлення відхилень від встановлених норм. Проте цей напрям є ефективним тільки при своєчасному виявленні відхилень у ході технологічного процесу, фактично інформація про відхилення надходить з виробництва керівництву один раз на 4 дні після затвердження майстром або начальником цеху Рапорту про вироблену готову продукцію, що призводить до неможливості вчасно прийняти коригуючі управлінські рішення з метою зменшення непродуктивних втрат і витрат ресурсів. Порівняння фактичних результатів з нормативними здійснюється після закінчення звітної місяця, коли вже не можна вплинути на рівень витрат. Відповідно інформація про відхилення не узагальнюється й не групується в розрізі причин і винуватців. Тому необхідно удосконалити методологію оперативного внутрішньогосподарського контролю витрат на основі ПЕОМ з метою своєчасного виявлення негативних явищ у виробництві, виникнення браку продукції, зниження її якості. Технологи зазначають, що вплив якості переробленої сировини на собівартість окремих видів молокопродуктів свідчить про необхідність удосконалення існуючих норм витрат виробництва продукції. Адже хоча для виготовлення одного

виду продукції переробляється молоко різної жирності, єдність оцінки сировини за вмістом жиру на всіх стадіях її руху не повинна викликати зміни в собівартості цього виду продукції. На практиці чим більше жирність заготовленої сировини відрізняється від базової, тим більше необлікованих відхилень у витратах на виробництво готової продукції (в окремі звітні періоди такі відхилення становлять близько 1% від загальної собівартості товарної продукції на рік). Це є результатом відсутності контролю з боку конкретних відповідальних осіб, які контролюють виконання та своєчасну зміну норм на окремих технологічних процесах виробництва молокопродукції, неефективності існуючої методики обліку і контролю цих відхилень з визначенням причин чи винуватців.

Слід зазначити, що технологічні особливості виробництва молокопродукції ускладнюють процес контролю за відхиленнями прямих матеріальних витрат у місцях їх виникнення, адже основні складові частини молока (жир, білок, молочний цукор і мінеральні речовини) під час переробки підпадають під значні коливання, що впливає на обсяги виходу молочних продуктів та рівень їх собівартості. Виходячи з цього, для молокопереробного виробництва особливо важливе значення має забезпечення належного рівня техніко-хімічного контролю, а саме приладів для вимірювання компонентного складу сировини. Тобто є необхідність встановлення додаткових лічильників та/або заміна старих на більш сучасні. Недостатня кількість сучасних вимірювальних приладів на окремих підприємствах призводить до того, що стадії технологічного контролю не пов'язані між собою та не мають виходу на економічні (вартісні) характеристики процесу виробництва молокопродукції. Таким чином, основним недоліком існуючої системи внутрішньовиробничого контролю на молокопереробних підприємствах є відсутність інтеграції оперативного хіміко-технологічного контролю та економічного контролю процесу виробництва молокопродукції.

Застосування оперативного обліку та внутрішньовиробничого контролю має відбуватися з метою регулювання виробництва, яке повинно забезпечити вирівнювання відхилень у процесі функціонування системи виробництва [2, 3]. Ефективним додатком до функцій «оперативний облік», «внутрішньовиробничий контроль» та «регулювання» є застосування в обліковому процесі функції «оперативний економічний аналіз».

Основні положення оперативного економічного аналізу ґрунтуються на необхідності вивчення роботи підприємства, цехів і дільниць, створення вичерпної інформації, щодо покращення роботи підприємства. Здійснення аналізу кожен день та за місяць визначає економічний аналіз як засіб оперативного керівництва роботами безпосередньо на підприємстві. У процесі оперативного аналізу оцінка виконання запланованих показників (на підставі прогнозів) та їх результатів базується на коженденному обліку показників роботи підприємства (окремих його підрозділів). Вибір системи показників здійснюють з врахуванням наступних умов:

- максимального спрощення розрахунків та обмеження кількості показників способом охопту лише необхідних про використання ресурсів та забезпечення ними виробничого процесу;
- використання даних оперативного обліку, записних книжок, норм витрачання ресурсів;
- отримання керівництвом окремих виробничих підрозділів інформації з комплексною характеристикою результатів роботи за день, що дозволяє планувати на наступний робочий день заходи щодо ліквідації виявлених недоліків та використанню резервів.

Так, наприклад, враховуючи особливості зберігання та використання сировини і матеріалів існує необхідність ведення регулярного систематичного контролю за

реалізацією договорів з постачальниками, за відповідним оприбуткуванням матеріалів, їх зберіганням, відпуском у виробництво та переробкою, за рівнем запасів окремих видів матеріалів на складах. Або питання величини браку за кожним цехом чи виробничим підрозділом з метою запобігання цьому явищу.

Раціональна організація та ведення оперативного аналізу у значній мірі залежить від складу, змісту та цілеспрямованого використання джерел інформації. Разом з тим склад та зміст джерел визначається основними положеннями оперативного аналізу і в першу чергу календарними періодами його здійснення – щоденно чи в цілому за місяць. Для проведення щоденного аналізу використовують первинні документи, норми використання робочого часу, обладнання, сировини та матеріалів, записів про відхилення з поясненням причин їх виникнення. Так, наприклад, для ознайомлення з якістю продукції використовують акти про брак та наряди на його (за можливістю) виправлення. Згідно цих документів можна встановити на яких стадіях (операціях) виник брак, а також втрати від нього, крім того для характеристики якості продукції є можливим використовувати інформацію, що надається споживачами продукції (із цією метою необхідно відпрацювати способи та методи надходження останньою безпосередньо на підприємство у відділ збуту). Також враховуючи, що якість та окремі характеристики (наприклад, жирність, вмісткість модифікованих добавок) є особливо важливими у молокопереробному виробництві. З метою оцінки якості використовують документи з випуску продукції з виробництва на склад (накладні, відомості надходження готової продукції).

Також джерелом оперативного аналізу є усна інформація, що отримується в результаті спостереження керівництвом виробничих підрозділів, за виробництвом (про порушення підготовки виробництва, організації систематичного контролю та обліку тощо). Ці порушення не потребують документального оформлення, так як не викликають відхилень від норм. Разом з тим інформація про це дає оцінку стану виробничої та технічної дисципліни на підприємстві, у цехах та виробничих підрозділах.

Оперативний аналіз витрачання сировини та основних матеріалів має яскраво виражене галузеве забарвлення. Його методика залежить від специфіки матеріалів, що використовуються, від технології їх обробки, організації виробництва, а також від використання того чи іншого методу обліку витрат на виробництво. Відхилення фактичної величини витрат сировини та основних матеріалів від нормативних, перерахованої на фактичний обсяг та асортимент продукції може бути визвано під впливом наступних факторів:

- відхиленням від затверджених процедур їх використання або їх замінами;
- відхилення від встановлених норм їх витрачання, яке є наслідком відхилень від норм поворотних та безповоротних відходів;
- змінами цін на сировини та матеріали.

У молокоперобній галузі промисловості сировина та матеріали використовуються для виробництва продукції у комплексі, у вигляді сумішей у відповідності із затвердженими рецептурами. За рядом причин виникають відхилення від них у допустимих розмірах, наприклад, заміна одного компоненту іншим або зміна якості того чи іншого компоненту. Це обов'язково впливає на підвищення чи зменшення собівартості продукції, що виготовляється, тому що середня вартість суміші, яка отримується змінюється. У ході оперативного аналізу необхідно виявити дію цих та інших факторів, що впливають на величину собівартості продукції через сировину та матеріали, які споживаються, своєчасно здійснювати заходи.

Наприклад, основними видами готової продукції підприємства є тверді сири та масло вершкове, тоді структура основного виробництва буде складатися з приймально

– апаратного цеху, сирцеху і маслоцеху. Продукція приймально-апаратного цеху залежить від якості та жирності сировини. Це пов'язано з тим, що молоко як основна сировина отримується як правило від різних постачальників, відповідно ціна придбання різна. На продукцію інших цехів додатково впливає структура суміші, яка отримується згідно рецептури тобто існує можливість (у тому числі і допустима), що відбуваються відхилення. Партія сумішей складається з різних компонентів і ціни на компоненти не однакові, наприклад, ціна одного літру молока значно коливається при різній жирності. Тому особливо важливо з точки зору раціонального та економного використання сировини при виготовленні того чи іншого виду продукції виходити не тільки з вимог технології але також з необхідності зниження собівартості не погіршуючи при цьому якості продукції.

Вплив на собівартість продукції зміни структури сумішей (тобто можливих відхилень від рецептури повинно визначатися безпосередньо у журналі сумішей шляхом сумування відхилень від встановлених нормативів фактично складених партій суміші при фактичній (C_{pf}) та нормативній їх структурі (C_{pn}):

$$\Delta C_{yp} = \sum (C_{pf} - C_{pn}). \quad (1)$$

У свою чергу, нормативна вартість складеної партії суміші при фактичній її структурі (C_{pf}) знаходиться способом додавання добутків фактичної ваги кожного компоненту суміші (B_k) на його заплановану ціну (C_k):

$$(C_{pf}) = \sum B_k \cdot C_k. \quad (2)$$

Ці дані можуть узагальнюватись у Журналі обліку складених сумішей, цей документ складається в залежності від потреб на партію, на кількість партій у день, декаду чи місяць (табл. 2).

Дані таблиці будуть наглядно демонструвати відхилення у вартості молока у залежності від жирності, враховуючи це буде виникати необхідність додатково відстежувати співвідношення молока (за жирністю) при надходженні його у приймально-апаратний цех.

Таблиця 2 - Журнал обліку складених сумішей (у розрахунку на один молоковоз)

№ з/п	Сировина	Фактична вага партії, літри		Ціна за літр, грн	Сума, грн
		Фізична	Кондиційна		
1	Молоко, жирність 2,8 % Молоко, жирність 4,0 % Молоко, жирність 5,0 %				

У сирцеху при виготовленні продукції використовуються два найменування основної сировини: вершки підсирні та закваски. Вершки підсирні виготовляються у приймально-апаратному цеху і на них також впливає жирність молока, закваски – це сировина яка купується у постачальника. Вона буває різних видів (відповідно є різниця у ціні) та неоднаково використовується у технологічному процесі. Питаннями оперативного аналізу у даному випадку є відслідковування процесу заміни заквасок у залежності від їх використання згідно технології. З цією метою є доцільним узагальнювати данні оперативного аналізу у Журналі обліку замін та її результатів (табл. 3).

Дані таблиці надають змогу прослідкувати відхилення різних видів сировини та матеріалу у технологічному процесі. Враховуючи їх можна робити висновки про збільшення собівартості однієї головки сиру до 15% при заміні всього одного компоненту. Враховуючи насиченість ринку таким видом продукції цей фактор може здійснювати негативний вплив на реалізацію готової продукції. Відповідно необхідно

відслідковувати закупки дорогих матеріалів та обмежувати їх використання (при умові порівняної вартості з однотипними).

Таблиця 3 - Журнал обліку заміन та її результатів

Дата	Сировина, що замінюється				Сировина якою замінюють				Сума відхилень, грн (гр8 – гр4)
	Найменування	Кількість у фізичному стані, (кг)*	Запланована ціна 1 кг фізичної ваги, грн.	Сума (гр.3х гр.4), грн	Найменування	Кількість у фізичному стані (кг)*	Запланована ціна 1 кг фізичної ваги, грн.	Сума (гр.3х гр.4), грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Закваска GT 3124	0,1	700	70	Закваска GT 4871	0,1	1000	100	30

Згідно калькуляції на 10 кг сиру використовується 100 гр. сировини «закваска».

Висновки. Таким чином господарювання суб'єкта виробничої діяльності у сучасний період потребує застосування нових методів обліку, аналізу та контролю, що може вирішити повернення до засад оперативності. При цьому варто чітко визначитись з об'єктами обліку щодо яких буде застосовуватись оперативність. На підприємствах з переробки молока таким об'єктом у першу чергу є облік сировини та матеріалів. Особливості застосування оперативного обліку, аналізу та контролю стосується в першу чергу дотримання рецептури та своєчасне відслідковування змін в ній, що пов'язане з впливом на важливий показник діяльності будь-якого виробничого підприємства – собівартість. З метою організації оперативного обліку, аналізу та контролю на молокоперобному підприємстві варто визначитись з відповідальними працівниками, розробити алгоритм застосування оперативного обліку, аналізу та контролю та розробити необхідні облікові форми, що зроблять цей процес максимально зручним.

Список літератури

1. Аврова И.А. Управленческий учёт. – М.: Бератор – Пресс, 2003. – 176с.
2. Каракоз И.И. «Ежедневный анализ работы предприятия». М.; Госфиниздат, 1963.- 88с.
3. Каракоз И.И. Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия. Учебн. пособие для эконом. вузов и факультетов.- К.; Изд-во Киевского университета, 1965.- 338с.
4. Кужельный Н.В. Вопросы хозяйственного учёта в управлении производством. К., 1976с.
5. Стражев В.И. Ежедневный экономический анализ работы цехов. Минск, «Беларусь», 1966. – 91с.
6. Стражев В.И. Основы оперативного экономического анализа работы промышленных предприятий. Минск, «Вышешейн школа»; 1970.- 134с.

О. Лисиченко

Применение элементов оперативного учета, анализа и контроля на молокоперерабатывающем предприятии

В статье рассмотрено применение элементов оперативного учета, анализа и контроля сырья и основных материалов на молокоперерабатывающем предприятии. Определены этапы построения оперативного учета. Предложены учетные формы и определены ответственные лица за сбор и использование учетной оперативной информации.

O. Lisichenko

Application of elements of operative account, analysis and control is on a processing of milk enterprise

In the article application of elements of operative account, analysis and control of raw material and basic materials is considered on a processing of milk enterprise. The stages of construction of operative account are certain. Registration forms are offered and responsible persons are certain for collection and use of accounting operative information.

Одержано 04.12.09

УДК 339.321

О.М. Любченко, докторант

Рада по вивченню продуктивних сил України

Наукові підходи до визначення сутності соціально-економічного потенціалу регіону

В даній статті поглиблено понятійно-категоріальний апарат регіональної економіки через дослідження економічної сутності поняття «соціально-економічний потенціал регіону». Автором систематизовано існуючі підходи до визначення змісту даного поняття і сформовано власний підхід, який дає змогу трактувати соціально-економічний потенціал з одного боку, як досягнутий рівень соціально-економічного розвитку, з іншого боку – з огляду на можливості його подальшого нарощення при наявності певних ресурсів й умов.

регіон, потенціал, соціально-економічний потенціал, соціально-економічний розвиток

В умовах тривалого економічного спаду, що спостерігався в Україні в 90-х роках ХХ століття для більшості регіонів стає все більш актуальним завдання визначення внутрішніх резервів економічного розвитку. В економічній науці його вирішення пов'язане в першу чергу з розробкою нових ринкових підходів до визначення сутності, структури й методів оцінки соціально-економічного потенціалу регіону.

Останнє десятиріччя ХХ століття характеризувалося інтенсивним формуванням єдиного взаємопов'язаного економічного простору. Відійшла в минуле його біполярність, протистояння капіталістичного і соціалістичного блоків країни. Суспільне життя все більше виходить за національні кордони, транснаціоналізується, простежується тенденція до об'єднання зусиль провідних держав світу з колективного регулювання світогосподарських процесів, пом'якшення негативних наслідків економічних потрясінь, вирішення загальнолюдських глобальних проблем. Разом із тим, поглиблюється неоднорідність суспільного розвитку, набирають сили процеси регіоналізації, які традиційно виступають як прояви диференційованості сучасної