

Міністерство освіти та науки України
Вінницький національний аграрний університет
Факультет менеджменту та права
Спеціальність 073 «Менеджмент»

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри аграрного менеджменту

к.е.н., доцент _____Мазур К.В.

« » _____ 2018 р.

УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ АГРАРНИХ
ПІДПРИЄМСТВ

(за матеріалами ТОВ «Агрокомплекс»

с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області)

073 – ДР 259 м 16.09.2019

Студент випускник

САВКА В.М.

Керівник дипломної роботи, к.е.н., доцент

КУБАЙ О.Г.

Вінниця 2019 р.

Міністерство освіти і науки України
Вінницький національний аграрний університет
Факультет менеджменту та права

ОПП «Менеджмент»

Спеціальність 073 «Менеджмент»
Спеціалізація «Менеджмент організацій та адміністрування»
Кафедра аграрного менеджменту

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри аграрного менеджменту

к.е.н., доцент _____ Мазур К. В.

«__» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ

на дипломну роботу
Савці Вікторії Михайлівні

Тема роботи: Удосконалення управління витратами аграрних підприємств (за матеріалами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області).

Затверджена наказом ректора від «16» вересня 2019 р. № 259 м

Термін здачі студентом завершеної роботи на кафедру до 15.11.2019 р.

Вихідні дані до роботи: фінансова та статистична звітність ТОВ «Агрокомплекс»: форма №1 «Баланс», форма №2 «Звіт про фінансові результати», форма №5 «Примітки до річної звітності», форма №3 «Звіт про рух грошових коштів», форма № 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства»; статут, наукові публікації, методична література тощо.

Перелік питань, що розробляються в роботі: Розділ 1. Теоретичні аспекти управління витратами підприємства; Розділ 2. Практика управління

витратами в ТОВ «Агрокомплекс» Розділ 3. Напрями удосконалення системи управління витратами підприємства.

Перелік ілюстративного матеріалу (таблиці, схеми, графіки та ін.): _____
таблиці - 15 , рисунки – 12, додатки _____

Календарний графік роботи

Етапи виконання роботи	Дата виконання етапу	Відмітка про виконання
Розділ 1. Теоретичні аспекти управління витратами підприємства	25.09.2019 р.	
Розділ 2. Практика управління витратами в ТОВ «Агрокомплекс»	22.10.2019 р.	
Розділ 3. Напрями удосконалення системи управління витратами підприємства	08.11.2019 р.	
Висновки, список використаних джерел, додатки	15.11.2019 р.	

Керівник дипломної роботи _____ Кубай О.Г.

Завдання до виконання прийняв _____ Савка В.М.

Дата отримання «16» вересня 2019 р.

РЕФЕРАТ

Дипломна робота на тему: «Удосконалення управління витратами аграрних підприємств (за матеріалами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області)».

Стабільність і розвиток будь-якого суб'єкта підприємництва на конкурентному ринку залежатиме, передовсім, від створення ефективної системи управління витратами. Розмір витрат є основним чинником для оцінювання ефективності діяльності підприємства, а також значно впливає на формування фінансового результату підприємства. Через це управління витратами потребує детального вивчення та удосконалення.

Об'єкт дослідження – система управління витратами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області.

Предмет дослідження – процес управління витратами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних аспектів управління витратами сільськогосподарського підприємства, аналіз практики управління витратами у ТОВ «Агрокомплекс», розробка практичних рекомендацій щодо напрямів удосконалення системи управління витратами підприємства.

Методи дослідження: монографічний, аналітичний, середніх величин, розрахунково-конструктивний, балансовий, статистичний та графічний, порівняння.

У процесі проведення дослідження було встановлено недоліки та запропоновано напрями удосконалення управління витратами підприємства, які можуть бути впроваджені у практичну діяльність ТОВ «Агрокомплекс».

КЛЮЧОВІ СЛОВА: УПРАВЛІННЯ, ВИТРАТИ, СТРАТЕГІЯ, СТРУКТУРА, КОНТРОЛЬ, ОПТИМІЗАЦІЯ, БЮДЖЕТУВАННЯ

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Сутність витрат, їх склад та характеристика	7
1.2. Місце витрат в управлінні підприємством	16
1.3. Методика дослідження	25
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ТОВ «АГРОКОМПЛЕКС»	31
2.1. Організаційно – економічна характеристика ТОВ «Агрокомплекс»	31
2.2. Аналіз структури та ефективності витрат на виробництво основних видів продукції в ТОВ «Агрокомплекс»	40
2.3. Аналіз ефективності управління витратами ТОВ «Агрокомплекс»	48
РОЗДІЛ 3. НАПЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	58
3.1. Удосконалення системи внутрішнього контролю витрат на підприємстві	58
3.2. Бюджетування як інструмент стратегії розвитку аграрного підприємства	65
3.3. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємства	74
ВИСНОВКИ	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	88
ДОДАТКИ	96

ВСТУП

Зміни у національній економіці, розвиток ринкових відносин господарювання та конкуренція на ринках збуту зумовлюють потребу у максимально ефективному використанні виробничо-економічного потенціалу підприємств та високого рівня ведення управлінського обліку. Головною метою діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку. Величина прибутку підприємства залежить безпосередньо від його витрат, оскільки витрати впливають на ефективність виробництва, ціноутворення і конкурентоспроможність продукції на ринку. Крім того, вивчення витрат дозволяє прийняти рішення про доцільність функціонування підприємства.

Тому в сучасних умовах господарювання ефективність функціонування підприємства у великій мірі залежить від економічно доцільного використання усіх видів ресурсів, що обумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами, до переваг впровадження якої доцільно віднести: прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень, забезпечення виробництва конкурентоздатної продукції за рахунок зниження витрат та цін; наявність якісної та достовірної інформації про собівартість продукції; можливість використання гнучкого ціноутворення; можливість оцінки діяльності кожного окремого підрозділу підприємства тощо.

Проблеми управління витратами досліджували такі науковці:

Бутинець Ф.Ф. [4], Германюк Н.В.[5], Гончарук І. В. [8], Калетнік Г.М. [21], Коляденко С.В. [28], Кубай О.Г. [31], Логоша Р.В. [33], Мазур А.Г. [34], Мазур К. В. [35], Нападовська Л.В. [42], Партин Г.О.[49], Турило А.М. [64], Цал-Цалко Ю.С. [66], Шпикуляк О.Г. [71] та ін.

Об'єкт дослідження – система управління витратами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області.

Предмет дослідження – процес управління витратами ТОВ «Агрокомплекс» с. Тростянець Тиврівського району Вінницької області.

Метою дипломної роботи є виявлення основних проблем управління витратами сільськогосподарського підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо напрямів удосконалення системи управління витратами підприємства.

Для досягнення поставленої мети потрібно вирішити наступні завдання:

- дослідити сутність витрат, їх склад та характеристику;
- визначити місце витрат в управлінні підприємством;
- оцінити практику управління витратами в ТОВ «Агрокомплекс»;
- визначити напрями удосконалення системи управління витратами підприємства.

Дослідження діяльності ТОВ «Агрокомплекс» здійснювалось за 2016-2018 роки.

Інформаційною базою для проведення дослідження стали наукові публікації, методична література, звітність підприємства, довідкова інформація.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність витрат, їх склад та характеристика

В умовах ринкової економіки максимізація прибутку є головним завданням діяльності будь-якого підприємства. Для досягнення цієї мети економічні служби суб'єктів господарювання мають приділяти значну увагу витратам, оскільки вони одночасно служать основним обмежувачем прибутку і головним чинником, що впливає на обсяг пропозиції продукції.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання [28, 51, 53].

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити два основоположних підходи [15].

Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури.

Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати - це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції [25].

Існують різні теорії трактування сутності витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками, які відображені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1
Визначення поняття витрат підприємства

№	Джерело	Поняття
1.	«Економічна теорія» під редакцією Сірома Н.К. [57]	Витрати - це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів
2.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [45]	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
3.	Податковий Кодекс [50]	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, наслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)

Також у практиці західних підприємств витрати класифікують в залежності від обсягу товарообігу. Це поділ витрат на змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні. Якщо розглядати витрати з точки зору оцінки запасів можна згрупувати їх за такими ознаками - вичерпані та невичерпані.

Витрати, за якими приймаються рішення, можна згрупувати за такими ознаками:

1) релевантні і нерелевантні витрати, тобто ті що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень, і ті що не залежать від прийняття рішень;

2) дійсні та можливі витрати (можливі виникають внаслідок прийняття альтернативного рішення);

3) маржинальні (граничні), інкрементні (приростні) - це додаткові витрати, які з'являються внаслідок продажу додаткових товарів. Маржинальні - це ті, які розраховуються на одиницю товару [17]. Витрати, за якими здійснюється контроль і регулювання, групуються за ознаками – контрольовані та неконтрольовані витрати.

Вся діяльність підприємства поділяється на звичайну і надзвичайну. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну, інвестиційну, та іншу звичайну діяльність. У зв'язку з цим, усі витрати поділяються на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати (рис. 1.2) [17].

За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

В Україні порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначений у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. У даному стандарті зазначено, що витрати це – зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [45].

Окремі вчені-економісти вважають таке визначення недосконалим, оскільки виробничі витрати не стосуються власного капіталу, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій рахунки обліку витрат не кореспондують із рахунками капіталу [70].

С. Ф. Голов не погоджується з такою думкою, зокрема, вважаючи, що виробничі витрати призводять до виникнення (збільшення) активу, а саме – незавершеного виробництва [6]. Виникнення незавершеного виробництва супроводжується лише переміщенням виробничих запасів, а їх рух не впливає на величину капіталу підприємства.

В.Є. Труш зазначає, що витрати - це «спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату» [63].

Н.М.Ткаченко бере до уваги тільки матеріальну складову витрат, ігноруючи витрати живої праці: «витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт» [62].

Отже, що більшість науковців витрати трактують як сукупність спожитих ресурсів а також як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи. З приводу цього М.І. Скрипник зазначає, що сплата коштів за ресурси не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат [60]. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період [60].

Інші дослідники вказують, що собівартість (або витрати) є вираженою в грошах величиною ресурсів, використаних для досягнення певних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети [19].

На думку Л.В. Нападовської «затрати» безпосередньо пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі господарської діяльності, а під витратами слід розуміти зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу [43]. Тобто, під затратами Л.В. Нападовська розуміє вартісний вираз використаних в процесі діяльності ресурсів підприємства.

В.П. Завгородній вказує, що «... в процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції ...» [17].

Окрім цього, ряд науковців ототожнюють витрати із собівартістю. Так, Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [4].

Окремі науковці акцентують увагу на тому, що відмінність між цими поняттями полягає ще й у тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва [10].

В.В. Сопко вважає, що витрати – процес перетворення грошей на ресурси діяльності, а затрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання [61].

На думку дослідників М.І. Маниліча та О.В. Миронюка, поняття «затрати» пов'язане з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності того або іншого суб'єкта господарювання, а поняття «витрати» – з фінансовими аспектами даного виду діяльності. Таким чином, якщо розглядати поняття «затрати» і «витрати» з точки зору двох ознак: чинників виробництва і кінцевого результату, – то поняття «витрати» є більш

загальним і включає в себе поняття «затрати», оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників [37].

Скляренко В.К. зазначає, що затрати - це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво й реалізацію продукції за певний період часу. Витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію. На відміну від затрат, витрати не можуть бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства у звіті про фінансові результати [58].

Дерій В. А. зазначив, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [13].

Вивчення різних поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо сутності поняття «витрати» дає змогу зробити висновок про те, що під витратами слід розуміти сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [21].

Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно визначальним чинником, який впливає на обсяг пропозиції. Ефективність управління витратами має велике значення для підприємства, тому вивченню категорії «витрати» потрібно приділити особливу увагу. В економічній науці уже довго точиться дискусія щодо ідентичності категорій «витрати» і «затрати».

Один із варіантів розмежування понять запропонував О. Шпикуляк (табл.1.2).

Таблиця 1.2
Ознаки розмежування категорій «витрати» і «затрати» [71]

Витрати	Затрати
Вартісний показник.	Натурально-речовий показник.
Джерело: ресурси й активи.	Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво.
Рівень: визначається технологією і організацією виробництва	Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів.
Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту.	Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару.
Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

Важливість значення класифікації витрат підкреслює Ф.Ф. Бутинець та зазначає що велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства [4]. Отже, у фінансовому обліку в основу класифікації витрат покладено види діяльності.

У бухгалтерському управлінському обліку професор Ф.Ф. Бутинець виділяє такі ознаки групування витрат:

- а) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- б) за статтями витрат; в) за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати);
- г) за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- д) за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів);
- е) за функціональним призначенням [4].

Класифікація виробничих витрат - це необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції [11].

Давидович І.Є розглядає класифікацію витрат, як зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати [10].

Для цілей управлінського обліку, аналізу та контролю застосовується класифікація витрат на виробництво продукції відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.01.2001р. № 132, які регламентують перелік витрат, що входять до складу виробничих витрат підприємства [52].

Мних Є.В. рекомендує класифікувати витрати за центрами відповідальності, що, на їхню думку, надасть можливість отримувати повну, чітку та детальну інформацію про собівартість продукції. Місцями виникнення витрат вважаються підрозділи підприємства (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), які є початковим етапом у використанні виробничих ресурсів. Виокремлення місць виникнення витрат зумовлене необхідністю здійснювати управління витратами, враховуючи їх різну поведінку та зміну обсягу виробництва. Центром відповідальності вважають організаційну одиницю, керівник якої несе відповідальність за величину понесених витрат і отриманих доходів. Тобто кожна ланка структурного підрозділу може бути центром відповідальності, який буде надавати інформацію про свої витрати [39].

На думку Олініченко К.С. [46], класифікувати витрати підприємства варто за: фазами кругообігу; відношенням до технології; впливом на обсяг виробництва; способом включення до собівартості; періодичністю виникнення; відношенням до виробництва; способом отримання; ступенем

узагальнення; охопленням плануванням і нормуванням; відношенням до продажу; доцільністю [52].

Сопко В.В. [61] визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

- за економічними елементами (елементах затрат);
- за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та ін.);
- за видами продукції (вироби, роботи, послуги);
- за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);
- за способом включення елементів затрат в об'єкт обліку й об'єкт калькуляції (прямі, непрямі);
- за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);
- за елементами собівартості (статті затрат);
- за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));
- за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);
- за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні – складні) [61].

Інші дослідники співвідносили витрати виробництва з процесом виробництва взагалі, а собівартість – з конкретним продуктом, завершеним виробництвом. Витрати виробництва вони розглядають як степінь сходження від абстрактного – вартості до конкретного – собівартості продукції, причому самі витрати, на його думку, є лише теоретичним поняттям, що характеризує процес відтворення з точки зору всього суспільства [64].

Витрати – це зменшення сукупності грошових та матеріальних ресурсів, які використовуються у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства, або збільшення зобов'язань, що достовірно оцінені, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [2].

1.2. Місце витрат в управлінні підприємством

Однією із найважливіших проблем для підприємницьких структур є проблема управління витратами. Саме від рівня і динаміки витрат залежать не лише фінансові результати окремих підприємств та їх структурних підрозділів, а й ефективність формування доходу на рівні держави.

Успішний економічний розвиток підприємства залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності на різних її стадіях, які безпосередньо здійснюються управлінським апаратом, а також від оптимального рівня витрат на виробництво. Управління витратами і собівартістю продукції включає інформацію про їх контроль і регулювання [1,12,35].



Рис. 1.1. Елементи системи управління витратами та їх взаємозв'язок

[54]

Ключовими факторами економічного зростання підприємства в сучасних умовах слід виділити статус управління, що включає в себе комплекс структур, зв'язків і комунікацій, які забезпечують необхідні аналіз та оцінку, прийняття й реалізацію обґрунтованих управлінських рішень. Сільськогосподарським підприємством потрібно керувати за допомогою економічних важелів, структур управління, інформаційних систем, сучасних методів управління, що є потужним резервом підвищення ефективності використання обмежених ресурсів, стабілізації та зростання виробництва сільськогосподарської продукції, на загальному тлі спаду і зниження товарності сільського господарства [5,56].

Г. Фандель згідно з теорією витрат усі фактори, що впливають на витрати, поділяє на виробничі, які є головними і мають безпосередній зв'язок із виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства. Тобто розглядає фактори з економічної точки зору, але його підхід дещо відрізняється від існуючого у вітчизняній і зарубіжній літературі. Запропонована Г. Фанделем система факторів, що впливають на величину витрат підприємства, представлена у табл. 1.3 [65].

Найважливішими завданнями управління витратами є:

- підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта; визначення витрат за основними функціями управління;
- розрахунок витрати коштів за окремими структурними підрозділами і господарству в цілому;
- розрахунок витрат на виробництво одиниці продукції — калькулювання собівартості продукції;
- визначення витрат за основними бізнес-функціями і виробничими підрозділами підприємства;
- виявлення резервів економії коштів на всіх етапах виробничого процесу і у всіх внутрішньогосподарських виробничих підрозділах;
- проведення аналізу витрат виробництва з метою прийняття управлінських рішень щодо удосконалення виробничих процесів,

формування асортиментної та цінової політики, вибору варіантів інвестування, прогнозування обсягів виробництва і збуту продукції [68].

Таблиця 1.3

Фактори, що впливають на витрати підприємства

Виробничі	Позавиробничі
Величина підприємства (сукупна виробнича потужність, диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів)	Збут продукції (вартість благ, витрачених на реалізацію продукції)
Виробнича програма підприємства (специфічний для певного періоду випуск продукції в межах номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства)	Фінансування (величина власного капіталу та можливість отримання залученого капіталу)
Глибина виробництва на підприємстві (кількість стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві)	Дослідження і розвиток (підвищення якості продукції, факторів виробництва й удосконалення методів виробництва)
Організація виробництва (рівень автоматизації, вид і тип виробництва на підприємстві)	-
Якість факторів виробництва (технічне оснащення, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали)	-
Зайнятість підприємства чи потенційного фактора (кількість одиниць продукції, що виготовляється за певний період)	-

Прискорення обороту капіталу сприяє зниженню витрат виробництва і збільшенню маси та норми прибутку. Чим більше оборотів протягом року зробить капітал, тим більшу кількість продукції буде реалізовано на конкурентному ринку, більший валовий дохід і прибуток отримає підприємство. Тож на сьогодні особливо актуальною для вітчизняних суб'єктів господарювання є проблема управління витратами. Якщо підприємство хоче підвищити свою конкурентоспроможність, то в першу

чергу воно має керуватися законом попиту і приділяти особливу увагу ціновому чиннику.

Виробничі витрати є головною складовою собівартості, яка в свою чергу є основним орієнтиром встановлення ціни. Чим нижчою буде ціна, тим більше буде попит і тим ефективнішою буде діяльність підприємства. Тобто витрати є інструментом цінової політики, показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства та інструментом управління підприємством. Витрати також можуть виступати важливим важелем у веденні податкової політики підприємства, оскільки, регулюючи віднесення тих чи інших витрат до валових, підприємство змінює базу оподаткування та величину витрат на сплату податків [20, 28].

Оскільки витрати виступають основним обмежувальним чинником прибутку і одночасно визначальним фактором, що впливає на обсяг реалізації, то прийняття управлінських рішень неможливе без аналізу вже понесених підприємством витрат і планування їх величини на перспективу. Дефініція категорії «управління витратами» представлена в таблиці 1.4.

Так як місце витрат в управлінні підприємством є надзвичайно важливим, керівники мають забезпечити відповідний контроль за витратами. Для організації контролю на підприємстві необхідні кваліфіковані працівники, які виражають інтереси даного підприємства, розроблені методи, прийоми, етапи контрольного процесу та рівень допустимих відхилень.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – це процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативної діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів [38].

Таблиця 1.4

Дефініція категорії «управління витратами» [72]

Автор	Визначення категорії «управління витратами»
І. Є. Давидович	Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом
С. Ф. Голов	Специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати
Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська	Процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження
А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило	Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку
Г. Фандель	Планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем
С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук	Здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність
А. А. Пилипенко	Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку
О. В. Крушельницька	Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів
А. І. Ясінська	Полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства
Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий	Система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня

Таким чином, витрати виступають об'єктом управління. Кожне підприємство повинно обирати таку політику управління витратами, яка була б орієнтована на його стратегію розвитку [18].

Основними принципами внутрішнього контролю є принципи ефективності та об'єктивності. Сутність принципу ефективності полягає у тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати.

Принцип об'єктивності передбачає виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності установи, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація. Надійна система внутрішнього контролю дає змогу виконати поставлені завдання з досягнення основних економічних показників діяльності організації та є позитивним інструментом у процесі прийняття ефективних управлінських рішень.

Внутрішній контроль необхідно розглядати у взаємодії з іншими елементами системи управління підприємством (діяльністю). Структура служби внутрішнього контролю має свою специфіку залежно від напряму діяльності та розмірів підприємства. Ця служба повинна складатися з фахівців різних економічних спеціальностей, і у разі необхідності вирішення складних питань і консультування, залучати експертів.

Служба внутрішнього контролю вирішує широкий спектр завдань, до яких відносять: контроль за законністю здійснення операцій, що формують витрати підприємства; контроль за забезпеченням повноти і точності оформлення господарських операцій первинними документами; контроль за відповідністю записів на рахунках бухгалтерського обліку та прийнятої облікової політики; контроль за дотриманням працівниками підприємства посадових інструкцій; контроль за ефективністю витрат підприємства [72].

Основні принципи управління витратами вироблені практикою і зводяться до наступних основних моментів:

- системний підхід до управління витратами;

- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- вдосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Дотримання даних принципів створює базу економічної конкурентоспроможності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку. Отже, система управління витратами повинна відповідати наступним цілям:

- 1) аналіз витрат ресурсів, споживаних найважливішими видами діяльності, для виявлення причин виникнення окремих витрат;
- 2) ідентифікація та усунення витрат, що не додають цінності, тобто витрат тих видів діяльності, які можуть бути усунені без шкоди якості та корисності продукту;
- 3) постійний пошук можливостей зниження витрат і економії коштів;
- 4) прийняття рішень, націлених на підвищення конкурентоспроможності продукції;
- 5) визначення ефекту та ефективності всіх основних видів діяльності, представлених на підприємстві;
- 6) ідентифікація та оцінка нових видів діяльності [72].

Управління витратами виробництва на підприємствах може визначатися різними моделями (моделлю максимізації прибутку, моделлю максимізації продажів, моделлю максимізації росту, моделлю управлінської поведінки, моделлю максимізації доданої вартості тощо).

Для кожної з них характерний свій порядок пріоритетів стратегій (товарно-ринкова, ресурсно-ринкова, технологічна, інтеграційна, інвестиційно-фінансова, соціальна, стратегія управління) при прийнятті управлінських рішень. Вдало обрана модель поведінки і вірно визначені пріоритети стратегій є факторами, що дають змогу використовувати витрати виробництва з максимальною віддачею [25].

Як зазначає І.Є. Давидович, «управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю» [10].

З цього визначення випливає, що управління витратами дає змогу отримувати користувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві. Саме «недооцінка ролі управління витратами зумовлює значні втрати підприємств і організацій, що, у кінцевому випадку, негативно впливає на рівень виробничих витрат, а звідси – й на результати господарювання» [10].

Отже, управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона містить такі організаційні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат ресурсів;
- планування витрат за їхніми видами;
- облік та аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат [27].

Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства, залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці). Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів.

Г.О. Партин при формуванні стратегічної моделі управління витратами підприємства, окрім факторів, що впливають на вибір стратегії підприємства, виділяє основні, на її думку, витратоформуючі фактори, що впливають на обсяг і динаміку витрат у процесі здійснення господарської діяльності підприємства. Відтак, їх об'єднано у такі групи [49]:

1. Технологічні: доступ до інноваційних технологій, рівень технологічного оснащення виробництва, рівень фізичного й морального зношення устаткування, наявність виробничої інфраструктури, наявність власної сировинної бази, рівень ресурсомісткості виробництва;

2. Організаційні: ступінь вертикальної інтеграції підприємства, обсяг діяльності підприємства, рівень використання виробничої потужності підприємства, досвід виробничої діяльності, організаційна структура підприємства, налагодженість ділових зв'язків із постачальниками і покупцями, близькість до сировинної бази та ринків збуту, кваліфікація персоналу підприємства;

3. Фінансово-економічні: рівень капіталомісткості виробництва, вартість капіталу підприємства, вартість залучення додаткових фінансових ресурсів, ціна матеріально-технічних і трудових ресурсів, рівень податкового тиску та наявність податкових пільг, прийнята на підприємстві амортизаційна політика.

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функцій, які повинні реалізовуватися через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат.

Виконання всіх функцій управління за всіма елементами – це взаємодія керуючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). Щоб забезпечити ефективне управління витратами на підприємстві, слід сформувати відповідну систему управління витратами [40].

Управління витратами потрібно розглядати як комплексну систему, що забезпечує розроблення управлінських рішень, оскільки всі управлінські рішення щодо ефективного використання ресурсів взаємопов'язані та впливають на кінцеві результати підприємства.

Знижувати витрати постійно неможливо, оскільки від цього залежить якість продукції та ефективність виробництва. Необхідний рівень витрат потрібно розраховувати на стадії планування [59].

1.3.Методика дослідження

Налагоджена система управління витратами підприємства повинна сприяти підвищенню їх ефективності, покращанню фінансових результатів, фінансовій стабільності підприємства у конкурентному середовищі.

Ефективність управління витратами доцільно визначати через:

– рівень досягнення цілей, на які спрямовувались витрати. У ситуаціях, коли насамперед важливо досягнути конкретної мети в обумовлений термін, часто не є важливим те, що витрати значно перевищують доходи;

– співвідношення результату та витрат на його досягнення. Часто керівництво орієнтується лише на отримання максимального результату за мінімальних витрат, хоча такий підхід не є доцільним в усіх випадках;

– тенденції зміни непродуктивних витрат. Тільки стійка динаміка зменшення непродуктивних витрат дає можливість стверджувати про оптимізацію різних процесів пов'язаних з використанням ресурсів на підприємстві;

– показники оцінювання ефективності управління витратами у виробничому процесі. Обов'язково необхідно аналізувати окремі елементи витрат з метою деталізованого виявлення всіх причин, що зумовили позитивні та негативні зміни матеріальних витрат, витрат на оплату праці тощо;

– комплексний показник ефективності управління витратами підприємства. Якщо значення різних одиничних показників набувають протилежних значень на конкретний момент часу, то для прийняття оперативного рішення необхідно мати узагальнене значення ефективності управління витратами.

Основні показники оцінювання ефективності управління витратами за вищезазначеними групами наведено в таблиці 1.5.

Сьогодні для забезпечення окупності витрат та отримання прибутку з метою продовження або розширення діяльності недостатньо тільки цінового регулювання, яке б забезпечило ці результати.

Оскільки в умовах жорсткої конкуренції навіть незначне перевищення ціни на продукцію підприємства над ціною аналогічної за якістю продукції конкурентів, може призвести до втрати покупців та частки ринку підприємством.

Тому вважається, що виготовляючи продукцію, підприємство повинно спрогнозувати, який чистий дохід воно зможе отримати від реалізації продукції, а після цього збалансувати витрати підприємства, щоб вони не перевищили цей дохід.

Для визначення комплексного показника ефективності управління витратами підприємства (E_{yv}) рекомендується формула:

$$E_{yv} = Dv / Vz_p, \quad (1.1)$$

де – чистий дохід від реалізації продукції, грн.;

– сукупні витрати підприємства (за винятком капітальних та фінансових інвестицій), грн.

Таблиця 1.5

Основні показники оцінювання ефективності управління витратами

Показники	Зміст показників	Позитивні тенденції
Показники, що характеризують рівні досягнення цілей щодо яких здійснені витрати		
Рівень досягнення ринкових позицій щодо яких були здійснені витрати по конкретних видах діяльності, проектах тощо	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з зайняттям певної частки ринку конкретних видів продукції тощо	Зростання
Рівень досягнення виправданої економії щодо різних видів витрат за рахунок оптимізації процесів і заміни ресурсів (без впровадження інновацій)	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з оптимізаційними процесами на підприємстві (без впровадження інновацій), спрямованими на зменшення витрат	Зростання
Рівень досягнення очікуваної економії щодо різних видів витрат за рахунок впровадження інновацій	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з впровадженням інновацій, призначених зменшити витрати підприємства	Зростання
Показники, що характеризують співвідношення між результатом та витратами на його досягнення		
Відношення обсягів вироблених в звітному періоді конкретних видів готової продукції (в цінах виробника) до відповідних їм сум виробничих витрат	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з виробництвом конкретних видів продукції	Зростання
Рентабельність реалізації продукції підприємства	Характеризує рівень ефективності управління витратами, що спрямовані на отримання валового прибутку від реалізації готової продукції	Зростання
Відношення сукупних доходів підприємства до сукупних витрат підприємства за звітний період	Характеризує рівень ефективності управління всіма витратами підприємствами	Зростання
Показники, що характеризують тенденції зміни непродуктивних витрат		
Зміна частки браку в загальному обсязі виробництва	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з налагодженням, обслуговуванням, ремонтом та використанням основних засобів, а також з використанням технологій тощо	Зменшення

Продовження табл.1.5

Зміна частки відходів у матеріальних витратах	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними із закупівлею, зберіганням та використанням матеріальних ресурсів	Зменшення
Зміна частки витрат на оплату простоїв з вини підприємства та інших непродуктивних виплат працівникам в загальних витратах на оплату праці	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з організацією праці робітників та її оплатою	Зменшення
Показники оцінювання ефективності управління витратами у виробничому процесі		
Фондомісткість	Характеризує рівень ефективності управління витратами пов'язаними з використанням основних засобів у виробничому процесі	Зменшення
Матеріаломісткість	Характеризує рівень ефективності управління матеріальними витратами у виробничому процесі	Зменшення
Працемісткість	Характеризує рівень ефективності управління витратами на оплату праці у виробничому процесі	Зменшення
Комплексний показник ефективності управління витратами підприємства		
Комплексний показник	Характеризує загальний рівень ефективності управління витратами на підприємстві	Зростання

Для системного визначення рівня ефективності управління витратами феросплавних підприємств потрібно скористатися локальними індикаторами. Локальні індикатори дадуть змогу визначити та деталізувати внесок окремих управлінських підрозділів та складових у досягненні рівня ефективності системи менеджменту підприємства [1, с. 152].

Оцінка ефективності управління витратами вимагає розробки алгоритму оцінювання ефективності управління витратами феросплавних підприємств із урахуванням галузевої специфіки. Для побудови алгоритму використаємо комплексний підхід, що враховує значимість групових

показників, важливих для діяльності саме феросплавних підприємств (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Алгоритм оцінки ефективності управління витратами підприємства [26]

В основі запропонованого методу лежить оцінка групових показників – критеріїв ефективності управління витратами феросплавних підприємств, за результатами яких розраховується інтегральний коефіцієнт ефективності управління витратами цих підприємств, з урахуванням значимості (вагомості) кожного із критеріїв. Загальний порядок дослідження, оцінки ефективності та управління витратами феросплавного підприємства включає:

- визначення елементів операційних витрат феросплавного підприємства, які безпосередньо пов'язані з обсягами виробництва, та оцінка їх значимості;

- вияв одиничних показників які характеризують аспекти ефективності управління витратами у системі групового показника;
- групування показників, аналіз їх внутрішньогрупових та міжгрупових взаємозв'язків;
- оцінка внутрішньогрупової значимості кожного з обраних показників;
- розрахунок одиничних та групових показників оцінки ефективності управління витратами;
- розрахунок ефективності управління витратами підприємства, оцінка та аналіз результатів;
- з'ясування шляхів та методів підвищення рівня ефективності управління витратами;
- розробка комплексу заходів з підвищення ефективності управління витратами підприємства [29].

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

В ТОВ «АГРОКОМПЛЕКС»

2.1. Організаційно – економічна характеристика ТОВ «Агрокомплекс»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрокомплекс» знаходиться за юридичною адресою: 23332, Вінницька обл., Тиврівський район, село Тростянець, вулиця Жовтнева, будинок 59.

Господарство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням, товарний знак, емблему та інші необхідні для здійснення статутної діяльності реквізити, має право від свого імені укладати договори, набувати майнових і особистих немайнових прав, нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем в судах загальної юрисдикції, господарських та третейських судах.

ТОВ «Агрокомплекс» створене з метою одержання прибутку за рахунок ефективного господарювання у сфері виробництва, зберігання, переробки та реалізації товарної сільськогосподарської продукції, а також у сфері надання послуг і виконання робіт на замовлення населення і організацій.

Предметом діяльності є виробництво продукції рослинництва (зернових та зернобобових культур, насіння соняшнику, плодів) та тваринництва (приріст свиней).

ТОВ «Агрокомплекс» самостійно визначає напрямки своєї діяльності, спеціалізацію, організовуючи виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, на власний розсуд та ризик підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, в тому числі іноземних.

Товариство здійснює свою господарську діяльність на умовах самоокупності. Всі свої витрати покриває за рахунок доходів та інших джерел, не заборонених законодавством.

Охарактеризуємо організаційну та управлінську структуру підприємства і зобразимо їх схематично у вигляді органіграми (рис.2.1, рис. 2.2).

Організаційна структура управління визначається як склад, взаємозв'язки та супідрядність організаційних одиниць (підрозділів) апарату управління, які виконують різні функції управління організацією (підприємством).

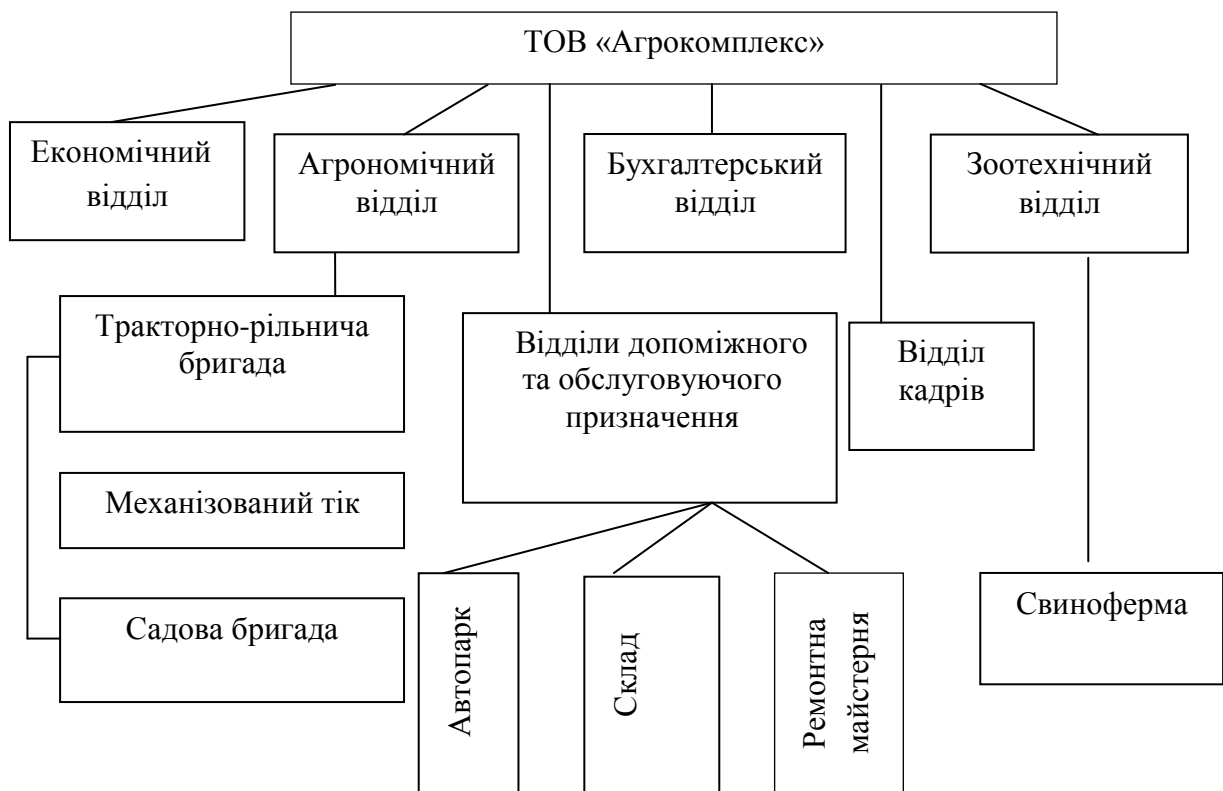


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Агрокомплекс»

Дослідивши організаційну структуру, можна зробити висновок, що на підприємстві діє лінійно-функціональна структура, яка складається із таких головних відділів: економічного, агрономічного, зоотехнічного

бухгалтерського, інженерного, відділу допоміжного та обслуговуючого призначення.

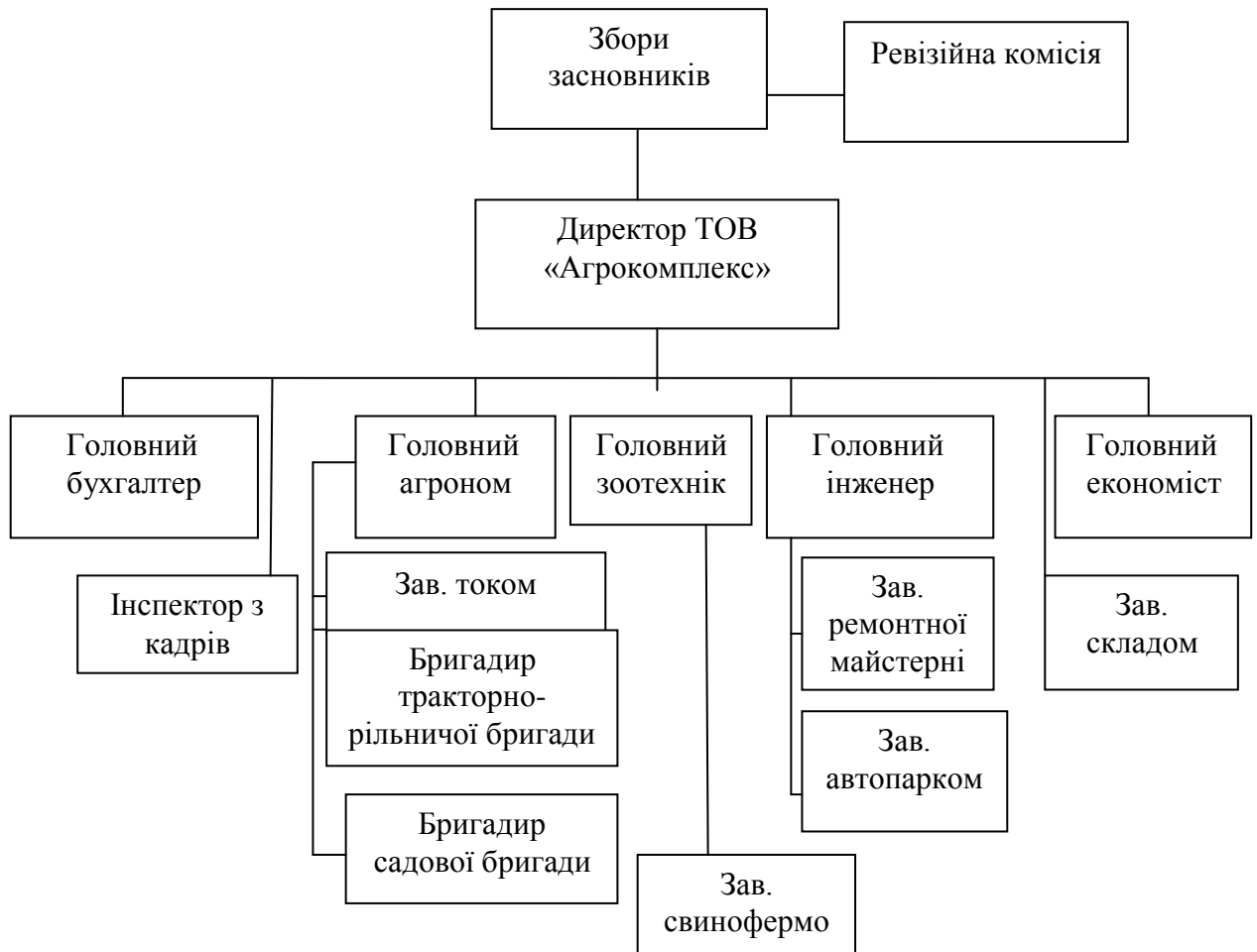


Рис. 2.2. Управлінська структура ТОВ «Агрокомплекс»

Управлінська структура підприємства складається із двох рівнів. До першого рівня відносяться головні спеціалісти, а другий рівень - підпорядковані їм лінійні керівники.

Будь які накази, розпорядження та обов'язки працівники одержують лише від безпосередніх лінійних керівників. Цей тип структури є сприятливим для даного підприємства, тому що кожен працівник підпорядковується лише одному керівникові.

Вплив трудових ресурсів на діяльність підприємства беззаперечний. Трудові ресурси (кадри) підприємства є основним ресурсом будь-якого підприємства, від якості й ефективності використання якого багато в чому

залежать результати діяльності підприємства і його конкурентоздатності. Трудові ресурси надають руху матеріально-речовинним елементам виробництва, створюють продукт, вартість і додатковий продукт у формі прибутку. Аналіз складу працівників в залежності від їх ролі у процесі виробництва

Таблиця 2.1

Склад та структура працівників апарату управління

Категорії управлінських працівників	Кількість управлінських працівників, чол.			Питома вага кожної категорії у загальній чисельності працівників, %		
	2016р.	2017р.	2018р.	2016р.	2017р.	2018р.
1. Керівники	1	1	1	2,3	2,3	1,9
2. Спеціалісти, у т.ч. головні (старші), рядові	13	13	13	30,2	29,5	25,0
3. Технічні виконавці (за галузями виробництва)	29	30	38	67,5	68,2	73,9
Всього	43	44	52	100	100	100

Дані таблиці свідчать про те, що кількість управлінських працівників за період дослідження залишилась незмінною. По групі технічних виконавців відмічається значне збільшення кількості працюючих, що пов'язане із зростанням обсягів виробництва на підприємстві, що зумовило додаткову потребу в працівниках основного виробництва.

Розміри господарства повинні забезпечувати оптимальні обсяги виробництва продукції для досягнення високої ефективності галузей, раціонального використання трудових ресурсів, основних засобів, зниження собівартості продукції та підвищення продуктивності праці. Проаналізуємо основні показники розміру сільськогосподарського підприємства (таблиця 2.2).

Дані проведених розрахунків свідчать про те, що за досліджуваний період на підприємстві спостерігається позитивна динаміка зміни усіх основних показників його розміру. Так, обсяг отриманого прибутку зріс майже у 2,5 рази, що на пряму пов'язано із зростанням обсягу виробленої і реалізованої продукції (зросла на 129,1 %). Однак, зростання обсягів

виробництва зумовило також зростання повної собівартості продукції у 2,3 рази. При цьому показник рівня рентабельності демонструє сталу тенденцію до зростання. Отже, підприємство має міцні позиції на ринку, постійно розвивається і зміцнюється.

Таблиця 2.2

Основні показники розміру ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	Роки			Відхилення +,-	
	2016р.	2017р.	2018р.	од.	%
Площа с.-г. угідь, га	500	500	500	-	100
Прибуток, тис. грн.	8475,4	21320,2	29240,1	20764,7	245,0
Товарна продукція, тис. грн.	19827,6	42738,0	45429,7	25602,1	229,1
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	43	44	52	9	120,9
Загальний фонд оплати праці, тис. грн.	770,2	447,3	868,3	98,1	112,7
Фонд заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу, тис. грн.	115,5	62,8	138,9	23,4	120,2
Повна собівартість продукції, тис. грн.	11158,1	21611,4	25911,8	14753,7	232,2
Рівень рентабельності, %	75,9	98,6	112,8	36,9	×

Оптимальний рівень рентабельності, а це 30-50% [50], забезпечує розширене виробництво і зростання фондів матеріального стимулювання; характеризує ефективність витрат і є основою для обґрунтування найбільш раціональної галузевої структури господарств та отримання необхідної кількості прибутку, як основного регулятора виробництва в ринкових умовах.

Собівартість продукції (послуг) є одним з основних якісних показників господарсько-фінансової діяльності підприємства. Виробнича собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво продукції, виражені в грошовій формі. Повна собівартість продукції підприємства – це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. Таким чином, повна собівартість продукції підприємства – це її

виробнича собівартість в сумі з адміністративними витратами і витратами на збут.

Суттєвою специфікою при формуванні витрат у сільському господарстві є його самовідтворення. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві з метою відтворення молодняка худоби, насіння, добрив, кормів тощо. Тому зазначена частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми, оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва складає істотну частку.

Структура собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства представлена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Структура собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства ТОВ «Агрокомплекс»

Вид продукції	Роки						Відхилення 2018 р. до 2016р.	
	2016		2017		2018		+,-	%
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Продукція рослинництва, всього	2895,1	26,9	5205,4	27,8	14293,4	56,2	11398,3	493,7
в т.ч. зернові і зернобобові	348,7	3,2	1497,0	7,9	1465,8	5,8	1117,1	4,2
Насіння соняшнику	1579,9	14,7	2083,3	11,1	5388,8	21,2	3808,9	341,2
Культури плодові	970,5	9,0	1625,1	8,7	3220,9	12,7	2250,4	331,9
Продукція тваринництва, всього	7845,1	73,0	13516,9	72,1	11148,8	43,8	3303,7	142,1
у т.ч. жива маса приросту свиней	7845,1	73,0	13516,9	72,1	11148,8	43,8	3303,7	142,1
Всього по підприємству	10740,2	100	18722,3	100	25442,2	100	14702,0	236,8

На основі проведених розрахунків можемо зробити висновок, що у структурі собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства ТОВ «Агрокомплекс» у 2018 році найбільшу питому вагу

займає виробництво продукції рослинництва. На другому місці знаходиться виробництво живої маси приросту свиней (43,8%), хоча попередні два роки воно утримувало лідируючі позиції. Основна частка витрат припадає на виробництво насіння соняшнику – продукції, що має стійкий попит на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Графічно структуру собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства ТОВ «Агрокомплекс» на рис. 2.3.

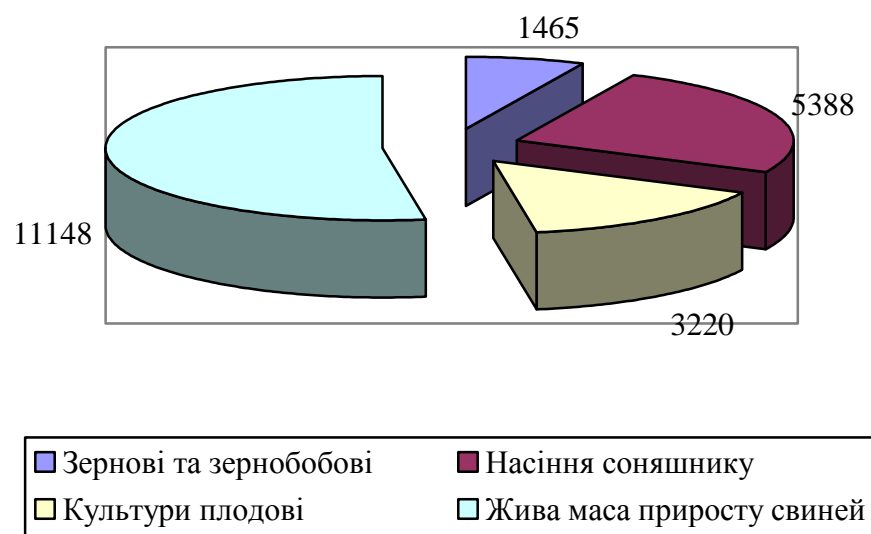


Рис. 2.3. Структура собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства ТОВ «Агрокомплекс» у 2018 році

Активи — це економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, які використовуються в господарській діяльності з метою отримання прибутку; це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигід у майбутньому.

Охарактеризуємо джерела формування активів ТОВ «Агрокомплекс». Визначимо їх склад і структуру (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Склад і структура активів ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	2016р.		2017р.		2018 р.		Відхилення (+,-) 2018р. від 2016р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1.Необоротні активи	23977,1	57,4	36951,6	54,1	72500,5	71,6	48523,4	302,3
незавершені капітальні інвестиції	9479,1	22,7	9269,4	13,6	9364,4	9,3	-114,7	98,8
основні засоби	12843,0	30,7	25471,7	37,3	60925,6	60,2	48082,3	474,4
2.Оборотні активи	17824,3	42,6	31409,6	45,9	28719,5	28,3	10895,2	161,1
з них: запаси	7005,7	16,8	7787,6	11,3	8617,6	8,5	1611,9	122,9
дебіторська заборгованість	2971,4	7,1	4074,6	5,9	3197,7	3,2	226,3	107,6
гроші та їх еквіваленти	169,1	0,4	3062,7	4,5	11749,4	11,6	11310,3	У 69,4
інші оборотні активи	-	-	-	-	432,1	0,4	432,1	×
Загальна сума активів (баланс)	41801,4	100	68361,2	100	101220,0	100	59419	242,1

Як свідчать дані таблиці за період дослідження на підприємстві відбулися значні зміни в структурі активів. Зокрема, у 3 рази зросла частка необоротних активів, а по статті «Основні засоби» ця зміна дорівнює більше, ніж у 4 рази. Така динаміка зумовлена тим, що у звітному році господарство придбало 2 потужних трактори, два культиватори, борони, сівалки, та 5 причепів. У той же час скоротилася частка оборотних активів, хоча, гроші та їх еквіваленти зросли у 69,4 рази.

Одним з найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва на підприємствах є забезпеченість їх основними фондами в необхідній кількості та асортименті та більш повне їх використання (табл.2.5).

Основні виробничі фонди беруть участь у процесі виробництва і є головною основою діяльності будь-якого підприємства. Вони являють собою найбільш дорогую частину засобів виробництва і обслуговують велику кількість виробничих циклів протягом тривалого періоду часу, тому їх стан та ефективне використання прямо впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємств.

Оборотні засоби включають запаси матеріалів, залишки готової продукції, дрібне знаряддя з тривалістю використання не менше одного року, а також готівку; грошові засоби, вкладені у виробничі оборотні й обігові фонди, джерелами утворення яких є власні й притримані до них позикові й залучені засоби [32].

Таблиця 2.5

Стан забезпеченості основними та оборотними засобами
та ефективність їх використання ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення	
				2018р. до 2016р. (+/-)	%
Вартість засобів підприємства, тис. грн	30667,3	56881,3	88645,1	57977,8	289,1
з них: основні засоби	12843,0	25471,7	60925,6	48082,0	474,4
оборотні засоби	17824,3	31409,6	27719,5	9895,2	155,5
Знос основних засобів, тис. грн	3599,3	6605,6	11340,1	7740,8	315,1
Прибуток, тис. грн	8475,4	21320,2	29240,1	20764,7	245,0
Чистий дохід, тис. грн	19827,6	42738,0	45429,7	25602,1	229,1
Середньооблікова чисельність працівників, чол	43	44	52	9	120,9
Площа с.-г. угідь, га	500	500	500	-	100
Фондозабезпеченість (на 100 га с.-г. угідь), тис. грн	2568,6	5094,2	12185,0	9616,6	474,5
Фондоозброєність праці, тис. грн	298,6	578,8	1171,6	873,0	392,3
Фондовіддача (за чистим доходом), грн	1,54	1,67	0,75	-0,79	48,0
Фондомісткість (за чистим доходом), грн	0,87	0,59	1,35	0,48	155,2
Норма прибутку, %	27,6	37,4	32,9	5,3	×

Отже, за даними проведених розрахунків спостерігаємо зростання фондозабезпеченості більше, ніж у 4,7 рази та фондоозброєності праці у 3,9 рази. Такий стан справ зумовлений тим, що на ТОВ «Агрокомплекс» постійно оновлюється матеріально-технічна база, механізуються певні операції технологічного процесу, при цьому площа земельних угідь залишається без змін, а чисельність працівників зросла лише на 9 чол.

Однак, рівень використання основних виробничих фондів підприємства у 2018 році суттєво знизився, що зумовлено перевищенням темпу зростання основних виробничих фондів порівняно з темпами зростання чистого доходу.

Позитивним для підприємства є зростання на 5,3% показника норми прибутку, зміст якого полягає в тому, що він показує вигідність капіталу, який застосовується, тобто, скільки прибутку приносить кожна гривня, вкладена в підприємницьку діяльність. Це стало можливим внаслідок зростання швидкості обороту коштів, вкладених у виробництво.

Норма прибутку є вимірником вигідності вкладення капіталу і виступає регулятором капіталовкладень, оскільки капітали в умовах ринкової економіки, заснованої на приватній власності на засоби виробництва, скеровуються туди, де норма прибутку вища.

Подальше зростання норми прибутку ТОВ «Агрокомплекс» може бути забезпечене оптимізацією витрат на засоби виробництва, яке можливе за рахунок подальшого впровадження високопродуктивної техніки, застосування прогресивних технологій, збільшення коефіцієнта змінності тощо.

2.2. Аналіз структури та ефективності витрат на виробництво основних видів продукції в ТОВ «Агрокомплекс»

Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств багато в чому залежить від сформованої системи управління витратами підприємства, що являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів,

за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються стратегічні і тактичні завдання [10].

Як відомо, особливостями формування витрат у сільському господарстві, в першу чергу, є значна тривалість виробничого циклу та чітко визначений сезонний характер виробництва. Останнє вимагає поступового накопичення витрат в незавершеному виробництві, що призводить до зниження основних фінансових показників.

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві застосовується певна система економічних показників. Деякі показники розраховуються, виходячи з вартості валової продукції. Вони реально відображають дійсний стан ефективності витрат не тільки в кінці року, але й упродовж нього, оскільки в процесі управління дуже важливим є прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень [40].

Відзначимо, що суттєвою специфікою при формуванні витрат у сільському господарстві є його самовідтворення. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві з метою відтворення молодняка худоби, насіння, добрив, кормів тощо. Тому зазначена частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми, оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва складає істотну частку.

Розглянемо динаміку та операційних витрат на виробництво продукції рослинництва ТОВ «Агрокомплекс» (таблиця 2.6.).

Проведені розрахунки дають змогу зробити висновок про те, що зростання загальної суми витрат більше, ніж у 2,4 рази, зумовлена значним збільшенням обсягу виробленої продукції. Таке збільшення відмічається по майже кожній статті витрат.

За період з 2016 по 2018 рік у структурі витрат виробництва продукції рослинництва відбулися суттєві зміни. В умовах аграрної нестабільності зменшилась частка матеріальних витрат: з 64,7 % у 2016 р. до 34,7 % у 2018

р. Частка матеріальних витрат, як правило, становить найбільшу питому вагу у загальній структурі витрат з незначними коливаннями за період дослідження. Позитивним є зростання частки оплати праці, що підвищує її мотиваційну сутність.

Таблиця 2.6

Склад і структура операційних витрат на виробництво продукції рослинництва
ТОВ «Агрокомплекс»

Статті витрат, тис. грн	Роки						Відхилення 2018р. до 2016 р.	
	2016		2017		2018		(+,-)	%
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%		
Витрати на оплату праці	63,0	1,2	978,4	9,9	2039,1	16,1	1976,1	3236,6
Відрахування на соціальні заходи	12,4	0,2	78,4	0,7	427,0	3,4	414,6	3445,5
Матеріальні затрати, всього	3294,1	64,7	2979,7	30,3	4405,1	34,7	1111,0	133,7
в тому числі:								
насіння та посадковий матеріал	1046,1	20,5	352,0	3,6	735,5	5,8	-310,6	70,3
мінеральні добрива	1280,4	25,2	1133,3	11,5	1220,2	9,6	-60,2	95,3
пальне і мастильні матеріали	402,5	7,9	835,0	8,5	1083,7	8,5	681,2	269,2
електроенергія	-	-	-	-	13,2	0,1	13,2	
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	-	-	-	-	467,5	3,7	467,5	
паливо й енергія	-	-	600,2	6,1	-	-	-	-
Амортизація	338,5	6,7	1747,4	17,8	3070,7	24,2	2732,2	907,1
орендна плата за земельні частки (паї)	820,4	16,1	-	-	1791,1	14,1	970,7	218,3
Загальновиробничі витрати, всього	561,1	11,0	1534,8	15,6	935,2	7,3	374,1	166,7
в т.ч. оплата послуг сторонніх організацій	565,1	11,1	191,0	1,9	589,2	4,6	24,1	104,3
Всього	5089,5	100	9825,7	100	12668,2	100	7579,2	248,9

Відрахування на соціальні заходи істотно не зменшились, що свідчить про збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, в частині оподаткування фонду заробітної плати.

Амортизаційні відрахування, які є постійними витратами підприємства, також зростають у динаміці, що зумовлено тим, що підприємство постійно поповнюється новою технікою та сільськогосподарськими машинами.

У структурі витрат суттєвими є витрати на послуги і роботи виконані сторонніми організаціями, які останнім часом мають тенденцію до збільшення.

Виконання певних робіт сторонніми організаціями (проведення польових робіт: обробіток ґрунту, збирання урожаю; первісна обробка зерна, тощо) є економічно більш вигідним для товаровиробників ніж утримання власного машинно-тракторного парку.

Об'єднання сільськогосподарських товаровиробників в асоціації, холдинги дає змогу обробляти сільськогосподарські угіддя передовими технологіями, що в обліку відображається, як надання послуг сторонніми організаціями.

Збільшення питомої ваги матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції значною мірою пояснюється зростанням цін на оборотні засоби промислового характеру (добрива, отрутохімікати, нафтопродукти та ін.) і на виробничі послуги, що стосується самої структури матеріальних витрат (без амортизації основних засобів), то її динаміка свідчить про зростаючий диспаритет цін на продукцію промисловості та сільського господарства.

Найбільшу частку серед витрат становили витрати на мінеральні добрива та паливо та мастильні матеріали – 9,6 % і 8,5 % відповідно в 2018 році. Це пов'язано в основному із високою їх вартістю. Графічно структура витрат в рослинництві ТОВ «Агрокомплекс» представлена на рис.2.4.

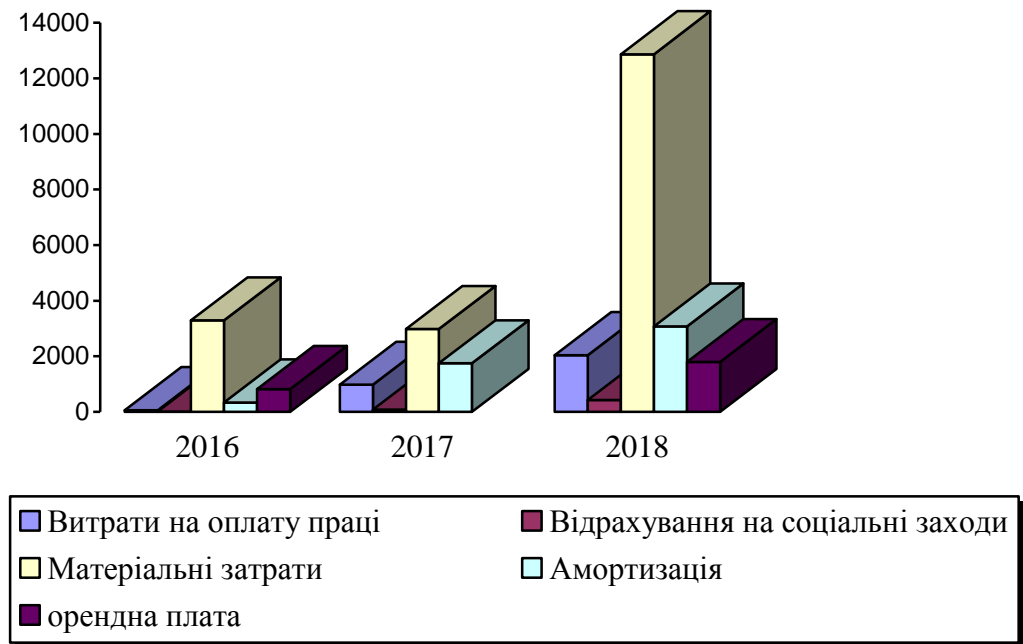


Рис.2.4. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва ТОВ «Агрокомплекс»

Керівництву ТОВ «Агрокомплекс» потрібно вживати заходів для досягнення зниження собівартості продукції за рахунок раціонального використання ресурсів і їх здешевлення.

При цьому досить перспективним є застосування інноваційних напрямів зниження собівартості виробництва продукції рослинництва: застосування ефективних, комплексних мінеральних добрив, безводного аміаку; застосування регуляторів росту рослин тощо. Це дасть можливість забезпечити зростання урожайності сільськогосподарських культур та підвищити якість продукції.

Підвищення прибутковості галузі рослинництва має ґрунтуватися на збільшенні обсягу виробництва продукції за раціонального витрачання ресурсів, що потребує посиленої уваги до економічного аналізу витрат.

Підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва в сучасних умовах є вагомим і актуальною проблемою аграрної економіки усіх регіонів України. За останні роки суттєво зменшилися обсяги виробництва

продукції тваринництва, зросла її собівартість, в більшості сільськогосподарських підприємствах ця галузь є здебільшого збитковою. Все це свідчить про важливу актуальність проблеми підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва.

Саме тому необхідно здійснювати аналіз рівня виробничих витрат у галузі тваринництва, їх ефективності та розробка шляхів оптимізації витрат у досліджуваному аграрному підприємстві.

Таблиця 2.6

Склад і структура операційних витрат на виробництво продукції тваринництва
ТОВ «Агрокомплекс»

Статті витрат, тис. грн	Роки						Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	2016		2017		2018		(+,-)	%
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%		
Витрати на оплату праці	373,9	3,4	712,5	7,3	219,6	2,8	-154,3	58,7
Відрахування на соціальні заходи	74,0	0,6	155,2	1,6	48,4	0,6	-25,6	65,4
Матеріальні затрати, всього	8510,9	77,8	8116,0	83,4	7186,7	95,1	-944,9	88,9
в тому числі:								
корми	6643,6	60,8	6761,2	69,5	6337,1	79,8	-306,5	95,4
з них покупні	4284,2	39,2	6761,2	69,5	1730,5	21,8	-2553,7	40,4
пальне і мастильні матеріали	53,5	0,5	182,8	1,9	17,6	0,2	-35,7	33
електроенергія	300,2	2,7	146,6	1,5	1,0	0,01	-299,2	0,3
паливо й енергія	-	-	8,4	0,08	29,7	0,8	29,7	×
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	-	-	1017	10,4	1,3	0,02	1,3	×
Амортизація	457,7	4,2	599,6	6,2	74,1	0,9	-383,6	16,2
Загальновиробничі витрати, всього	1513,8	13,8	149,7	1,5	30,5	0,4	-1483,3	2
в т.ч. оплата послуг сторонніх організацій	1513,8	13,8	2,4	0,02	0,4	0,005	-1513,4	0,03
Всього	10930,3	100	9733,0	100	7559,3	100	-2991,7	72,6

Показник собівартості дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва. За інших однакових умов підприємство тим більше одержуватиме прибутку на одиницю продукції, чим нижча її собівартість, і навпаки. Із зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, і зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку.

Проведені розрахунки дають змогу зробити висновок про те, що скорочення у 2018 році на 27,4% загальної суми витрат на виробництво продукції тваринництва у ТОВ «Агрокомплекс» зумовлена тим, що підприємство при формуванні виробничої програми надає перевагу збільшенню виробництва продукції рослинництва, зокрема плодкових культур, соняшника, кукурудзи тощо.

Основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва займають прямі матеріальні витрати (у 2018 році значення я становило 95,1 %). Зважаючи на те, що основним чинником, який визначає продуктивність тварин, є годівля, частка кормів у структурі загальних витрат є значною – 79,8,0% в 2018 році, 69,5% в 2017 році та 60,8% в 2016 році.

Оплата праці стала займати значно менше відсотків в загальній структурі собівартості. Причиною є використання нових та більш інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських тварин, удосконалена техніка, яка дала змогу замінити декілька операцій в одну технологічну операцію, що в кінцевому результаті значно позначається на збільшенні виробленої валової продукції.

Зменшення питомої ваги витрат на оплату послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями (з 12,8 % у 2016 році до 0,05 % у 2018 році) може бути свідченням згортання економічних відносин сільськогосподарських підприємств із організаціями аграрного сервісу.

Графічно структура витрат на виробництво продукції тваринництва ТОВ «Агрокомплекс» представлена на рис.2.5.

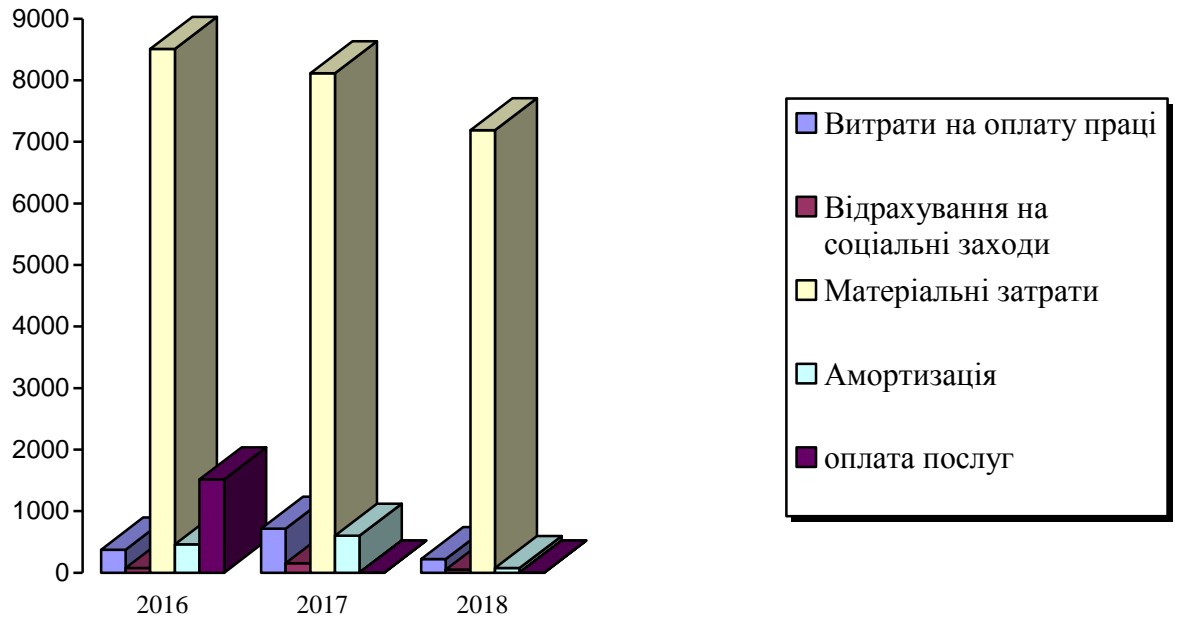


Рис.2.5. Структура витрат на виробництво продукції тваринництва ТОВ «Агрокомплекс»

Аналізуючи ситуацію, що склалася в сільськогосподарських підприємствах, вважаємо, що основними і першочерговими напрямками зниження виробничих витрат в галузі тваринництва є:

- удосконалення галузевої структури сільськогосподарських підприємств з орієнтацією на вимоги ринку;
- підвищення продуктивності праці на основі комплексної автоматизації та механізації виробництва;
- дотримання режиму економії при використанні матеріально-грошових ресурсів;
- удосконалення маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств;
- розвиток агропромислової інтеграції. Зважаючи на те, що значну частину витрат у виробництві продукції тваринництва займають корми, то для забезпечення ефективного розвитку та підвищення економічної ефективності галузі необхідно удосконалювати систему годівлі: покращувати

раціони тварин, підвищувати їх поживність, збалансовувати склад раціону та зменшувати витрати кормів на формування одиниці продукції.

Як відомо, особливостями формування витрат в сільському господарстві, в першу чергу, є значна тривалість виробничого циклу та чітко визначений сезонний характер виробництва. Останнє вимагає поступового накопичення витрат в незавершеному виробництві, що призводить до зниження основних фінансових показників.

Нестабільність цін на продукцію тваринництва обмежує відтворювальний потенціал сільськогосподарських підприємств та вносить дестабілізуючий вплив в процеси відтворення. Така ситуація не дозволяє товаровиробникам сформувати достатні для відтворення обсяги нагромаджень,

Зниження витрат на виробництво й збут продукції – це головний спосіб підвищення прибутковості. Одним зі складників такого підвищення є врахування виробничого чинника – економії, що пов'язана з умовно-постійними витратами. Підприємству вигідно збільшувати обсяг реалізації не тільки тому, що це приносить додатковий прибуток, а й тому, що за рахунок певної частки умовно-постійних витрат у собівартості продукції відбувається додаткова економія, що може перекивати збільшення витрат на сировину, матеріали, паливо тощо [69].

2.3. Аналіз ефективності управління витратами ТОВ «Агрокомплекс»

Економічна ефективність бізнесу забезпечується процесом ефективного використання залучених у цей бізнес ресурсів. В умовах командно-адміністративної системи, коли всі стратегічні та значна кількість поточних рішень приймалися галузевими та регіональними органами управління, потреби в розробці механізму формування виробничих витрат і управління ними у сільськогосподарських підприємствах не було. В

ринкових умовах господарювання підприємства отримали економічну незалежність і ефективність їхньої діяльності залежить від ефективності управління, зокрема управління витратами. Тому проблематика формування виробничих витрат окремих видів продукції підприємств галузі тваринництва, їх планування та аналіз з метою пошуку та реалізації заходів щодо зниження рівня витрат потребують постійного та першочергового вивчення, оскільки від цього значною мірою залежать, по-перше, фінансові результати діяльності самого підприємства, а, по-друге, його економічний та соціальний розвиток [8].

Виробничо-господарська діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства неможлива без витрат ресурсів, тобто спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім – результати, пов'язані з цими витратами. А основним мотивом діяльності підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія ресурсів, залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження. Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно головним чинником, який впливає на обсяг продукції.

Проведемо оцінку ефективності формування витрат ТОВ «Агрокомплекс» на основі критерію дохідності за допомогою даних таблиці 2.7.

Отже, на основі проведених розрахунків можемо зробити висновок про те, що формування витрат на досліджуваному підприємстві відбувається на належному рівні.

Зокрема, за досліджуваний період спостерігаємо, що коефіцієнт ефективності формування витрат залишився майже незмінним, тобто у 2018 р. на 1 грн. витрат припадає 1,2 грн. чистого доходу.

Таблиця 2.7

Оцінка ефективності формування витрат ТОВ «Агрокомплекс»
на основі критерію дохідності

Показники	Роки			Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	2016	2017	2018	+	%
				-	
Змінні витрати, тис.грн.	12328,3	15557,2	32902,5	0574,2	323,7
Постійні витрати, тис. грн.	3691,5	4031,5	5901,6	2210,1	159,9
Виробничі витрати всього, тис.грн.	16019,8	19558,7	38804,1	22784,2	242,2
Чистий дохід, тис грн.	19827,6	42738,0	45429,7	25602,1	229,1
Коефіцієнт ефективності формування витрат	1,23	2,2	1,2	-0,03	97,5
Коефіцієнт віддачі виробничих витрат	0,81	0,45	0,83	0,02	102,4
Коефіцієнт ефективності постійних витрат	5,37	10,6	7,7	2,33	143,4
Коефіцієнт віддачі постійних витрат	0,19	0,09	0,13	-0,06	68,4
Коефіцієнт ефективності змінних витрат	1,6	2,7	1,4	-0,2	87,5
Коефіцієнт віддачі змінних витрат	0,63	0,37	0,71	0,08	112,7

У той же час спостерігаємо зростання ефективності постійних витрат і зниження ефективності змінних витрат. Така ситуація склалася внаслідок того, що у звітному році суттєво скоротилися обсяги нарахованої амортизації. Позитивним є зростання віддачі матеріальних витрат, оскільки їх частка є найбільшою у загальній структурі витрат підприємства.

На практиці постійні витрати зменшити доволі важко, навіть коли відбувається зниження обсягів виробництва, і пов'язаний з цим спад реалізаційної виручки. Змінними витратами управляти набагато легше. Хоча нарощення обсягів виробництва неминуче призводить до їх зростання у

абсолютному значенні, однак питомі змінні витрати на одиницю продукції за умов впровадження всебічної економії можуть знизитись. Важливо заздалегідь вірно оцінити ефект від такої економії.

Отже, керівництву підприємства необхідно більш обґрунтовано обирати напрями управління витратами, що в подальшому сприятиме підвищенню прибутковості виробництва.

Матеріальні ресурси – це складова виробничих ресурсів, які беруть участь у процесі господарської діяльності протягом одного виробничого циклу, при цьому повністю змінюють свою форму та переносять свою вартість на витрати підприємства.

Матеріальні ресурси - це об'єктивно необхідні умови функціонування виробництва. Вони все більше впливають на зростання його ефективності та якість роботи. Здебільшого від рівня управління ресурсами, його координації з процесом виробництва залежать основні показники діяльності підприємств - виконання плану реалізації, зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції, прискорення оборотності оборотних засобів.

Це обумовлено такими факторами значимості матеріальних ресурсів у виробництві:

- виробничі запаси складаються в основному з сум власних оборотних засобів, тому прискорення їх оборотності - великий резерв підвищення ефективності;
- витрати на матеріальні ресурси - основна частина собівартості продукції;
- правильна організація управління матеріальними ресурсами - умова ритмічності виробництва;
- більш жорстке нормування витрат матеріальних ресурсів та лімітування вимагають посилення режиму економії.

Визначимо показники ефективності управління витратами (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8

Оцінка ефективності управління витратами ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	Роки			Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
	2016	2017	2018	+/-	%
Ефективність управління матеріальними витратами					
Виробничі витрати всього, тис. грн	16019,8	19558,7	38804,1	22784,2	242,2
у т.ч. матеріальні витрати	11805,0	11095,7	20435,0	8630	173,0
Чистий дохід, тис. грн	19827,6	42738,0	45429,7	25602,1	229,1
Матеріаловіддача	1,68	3,8	2,2	0,52	131,5
Матеріаломісткість	0,59	0,26	0,45	-0,14	76,3
Питома вага матеріальних витрат, %	73,7	56,7	52,7	-2,1	71,5
Ефективність управління основними виробничими фондами					
Фондоозброєність праці, тис. грн	298,6	578,8	1171,6	873,0	392,3
Фондовіддача (за чистим доходом), грн	1,54	1,67	0,75	-0,79	48,0
Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,22	0,20	0,16		

Отже, дані таблиці дають змогу зробити висновок, що управління витратами у ТОВ «Агрокомплекс» здійснюється досить ефективно. Про це говорить, в першу чергу, зростання показника матеріаловіддачі на 31,5 % та зниження матеріаломісткості. Такий стан справ зумовлений, насамперед, стрімким зростанням обсягу чистого доходу, що стало можливим завдяки значному зростанню обсягу виробленої та реалізованої продукції.

Також позитивним зрушенням є зменшення коефіцієнта зносу основних фондів, яке пов'язано зумовлено тим, що на підприємстві постійно оновлюється матеріально-технічна база. Так, у 2018 році було придбано два трактори («Беларус» та «New Holland»), два культиватори, борона, сівалка та

5 сільськогосподарських причепів. Постійне забезпечення виробничого процесу новою технікою на пряму впливає на якість виконання операцій технологічного процесу, зменшення витрат та фінансово-економічні результати.

Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів.

Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут. На підприємстві можливі доходи, витрати, які не пов'язані з реалізацією продукції, але збільшують або зменшують суму прибутку або збитків, - це фінансові результати, отримані від інвестиційної та фінансової діяльності, а також результати, які пов'язані з надзвичайними подіями.

Проведені розрахунки підтверджують факт успішного функціонування ТОВ «Агрокомплекс». Відмічаємо вагоме зростання показників за період дослідження. Так, отриманий чистий дохід зріс на 129,1 %, а прибуток – у 3,45 рази. При цьому темп росту собівартості продукції склав 232,2%.

Проведемо аналіз фінансових результатів досліджуваного підприємства (табл. 2.9).

У звітному році відбулося досить вагоме зростання по статті інші операційні доходи, що зумовлено отриманням доходів від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо); від операційної оренди активів; отриманих пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення; доходи від відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності.

Таблиця 2.9

Аналіз динаміки і складу фінансових результатів діяльності

ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	2016р.		2017р.		2018р.		Відхилення, 2018р. до 2016р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	+,-	%
Чистий дохід	19827,6	100	42738,0	100	45429,7	100	25602,1	229,1
Собівартість реалізації	11158,1	56,3	21611,0	50,6	25911,0	57,0	14752,9	232,2
Інші операційні доходи	1,9	0,01	337,8	0,8	12965,0	28,5	12963,1	У 6823 рази
Інші доходи	4,5	0,2	3219,9	7,5	217,1	0,5	212,6	У 47,1 рази
Інші операційні витрати	200,5	1,01	2842,8	5,6	3181,1	7,0	2980,6	У 15,9 рази
Інші витрати	-	-	521,3	1,2	278,8	0,6	278,8	×
Фінансовий результат до оподаткування	8475,4	42,7	21320,2	49,8	29240,1	64,3	20764,7	345,0
Чистий прибуток (збиток)	8475,4	42,7	21320,2	49,8	29240,1	64,3	20764,7	345,0

Умови ринкової економіки вимагають дотримання оптимізації витрат (використання мінімальної їх кількості для випуску максимально якісної продукції) при здійсненні діяльності суб'єктами господарювання [24]. Важливим напрямом забезпечення впливу витрат на фінансові результати аграрного підприємства виступає їх використання в ролі інструмента здійснення обраного варіанту цінової стратегії (політики). Додатковий прибуток можна отримати шляхом підвищення збутової ціни і зменшення обсягу продаж або, навпаки, зменшення збутової ціни і нарощування обсягу продаж. Для кожного варіанту поєднання цих двох важелів необхідно мати достовірну картину витрат, собівартості і кінцевого результату – прибутку.

Наочно зміни чистого доходу і собівартості реалізованої продукції зобразимо на рис. 2.6.

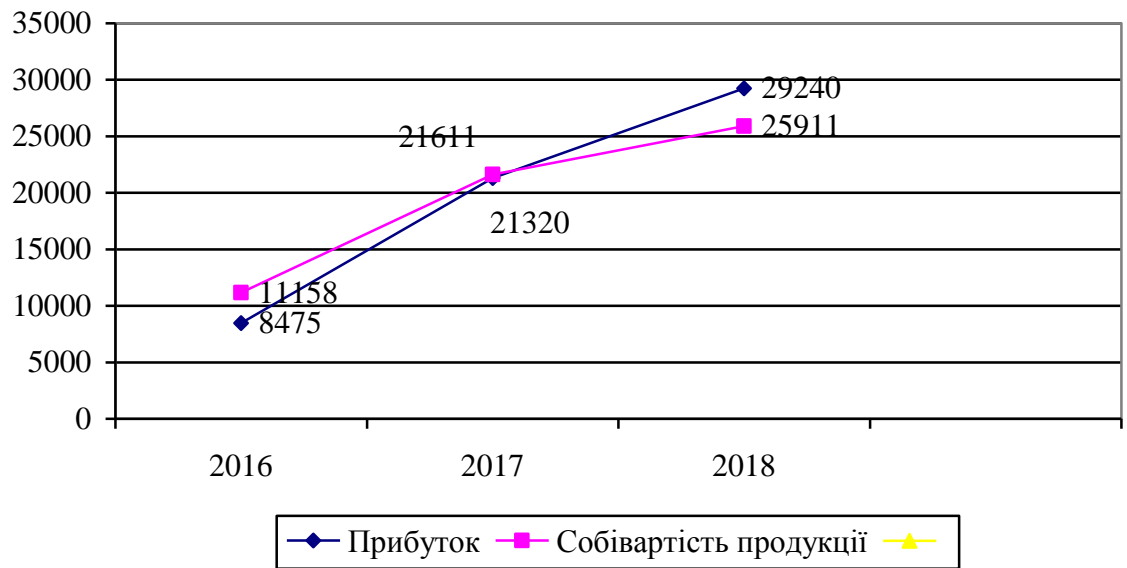


Рис. 2.6. Прибуток від реалізації та собівартість реалізованої продукції ТОВ «Агрокомплекс»

Серед внутрішніх факторів збільшення прибутку найвагомніше місце займає зміна обсягу виробництва і реалізації продукції. Зміна прибутку прямопропорційна зміні обсягу реалізації продукції, це означає, що чим більший обсяг реалізації продукції, тим більший фінансовий результат, тобто прибуток. Важливим внутрішнім фактором є зміна рівня собівартості продукції. У цьому випадку виникає зворотній зв'язок між величиною прибутку і собівартістю продукції, тобто при зменшенні собівартості продукції прибуток збільшується [23].

Основним способом оптимізації витрат є систематичне проведення їх аналізу на основі фактичних облікових даних, а також дослідження взаємозв'язку з фінансовими результатами. Сутність маржинального аналізу полягає у вивченні співвідношення обсягу продажів (випуску продукції), собівартості і прибутку завдяки прогнозуванню рівня цих величин за заданих обмежень. На підставі цього витрати поділяються на змінні та постійні. На практиці критерії віднесення статті до змінної чи постійної частини залежать від специфіки організації, прийнятої облікової політики, мети аналізу і

професіоналізму відповідного фахівця. Проведемо оцінку показників маржинального аналізу (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

Маржинальний аналіз ТОВ «Агрокомплекс»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018р. від 2016 р.	
				+/-	%
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	19827,6	42738,0	45429,7	25602,1	229,1
Змінні витрати, тис. грн	12328,3	15557,2	32902,5	0574,2	323,7
Усього витрат, тис. грн	16019,8	19558,7	38804,1	22784,2	242,2
Частка змінних витрат, %	76,9	79,5	84,7	7,8	×
Маржинальний дохід, тис. грн	7499,3	27180,8	12527,2	5027,9	167,0
Частка маржинального доходу у виручці, %	37,8	63,6	27,5	-10,3	×
Постійні витрати, тис. грн	3691,5	4031,5	5901,6	2210,1	159,9
Частка постійних витрат, %	23,0	20,6	15,2	-7,8	×
Прибуток, тис. грн	8475,4	21320,2	29240,1	20764,7	245,0
Коефіцієнт маржинального доходу (покриття)	2,64	1,57	3,62	0,98	137,1
Точка беззбитковості, тис. грн	1398,1	2567,5	1630,1	232,0	116,6
Запас фінансової міцності	18429,5	40170,5	43799,6	25370,1	237,6
Коефіцієнт операційного важеля	0,23	0,25	0,15	-0,08	65,2
Рентабельність виробництва, %	52,8	109,0	75,3	22,5	×

Проведені розрахунки свідчать про зростання маржинального доходу на 7,1 %, що є позитивною тенденцією, оскільки свідчить про те, що виторг від реалізації продукту покриває змінні витрат. Кожна наступна вироблена одиниця певного виду продукції буде збільшувати загальний дохід ТОВ «Агрокомплекс».

Тобто констатуємо факт зростання можливостей ТОВ «Агрокомплекс» покрити постійні витрати за його рахунок і отримати вищий рівень власного

прибутку. Одночасно спостерігаємо і зростання питомої ваги маржинального доходу у виручці підприємства.

У 2018 році коефіцієнт операційного важеля знизився на 0,16 проти 2016 року, що говорить про зменшення спроможності про ТОВ «Агрокомплекс» прискорити темпи приросту операційного прибутку щодо темпів зростання реалізації продукції.

Коефіцієнт маржинального доходу визначає, як багато вдається заробити від продажу товару на одну гривню, тобто він показує розмір маржинального доходу на кожну грошову одиницю, введено в оборот. В цих умовах потрібно переглянути структуру збуту, тобто здійснити зміщення акцентів при реалізації товарів з відносно високим коефіцієнтом покриття на користь товарів з відносно низьким коефіцієнтом покриття, і навпаки.

Важливою економічною категорією, яка властива діяльності підприємств на принципах господарського розрахунку і визначає ефективність виробничо-комерційної діяльності підприємства, є рентабельність. Вона означає доходність, прибутковість підприємства. У процесі госпрозрахункової діяльності господарства мають відшкодувати свої витрати виручкою від реалізації продукції і одержувати прибуток. Тому рентабельність – показник економічної ефективності сільськогосподарського виробництва, який свідчить про те, що господарство від своєї діяльності одержує прибуток. Зростання даного показника в динаміці свідчить про високий рівень управління на підприємстві.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Удосконалення системи внутрішнього контролю витрат на підприємстві

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від здійснення контролю за витратами. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню обґрунтованості, своєчасності проведення цих операцій. Контроль за операціями з обліку витрат дає можливість об'єктивно оцінювати реальний стан підприємства. Контроль є однією із функцій управління, яка дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів. До основоположних принципів контролю належать принципи ефективності та об'єктивності. Принцип ефективності полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати. Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності організації, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація. Надійна система внутрішнього контролю дає змогу реалізувати поставлені цілі з досягнення основних економічних показників діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень [7].

Функція контролю в системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок для порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю пов'язана із коригувальними управлінськими діями, спрямованими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані

через об'єктивну зміну виробничих умов. У свою чергу планування, прогнозування, організація, координація і регулювання, облік та аналіз є лише способами управління витратами, притаманними вищезгаданим функціям. Як окремий спосіб управління витратами називають активізацію і стимулювання, які передбачають вплив на учасників виробництва, що спонукає їх дотримуватися встановлених планом витрат і знаходити можливості їх зниження. Для мотивації таких дій використовуються як матеріальні, так і моральні стимули [15].

Так як обов'язковість проведення внутрішньогосподарського контролю не затверджено на законодавчому рівні, то керівники підприємств не приділяють йому потрібної уваги, не розуміючи, що внутрішній контроль є найефективнішим і найдоступнішим інструментом управління підприємством. На нашу думку, підприємствам необхідно створювати служби внутрішнього контролю, або, в залежності від напряму діяльності і розмірів підприємства, мати у своєму штаті одного чи більше спеціалістів з питань внутрішнього контролю. У його обов'язки має входити: - проведення регулярного внутрішнього контролю;

- організація належного обліку окремих елементів собівартості товарів, робіт, послуг;
- розробка шляхів зниження собівартості;
- розробка рекомендацій, щодо удосконалення процесу виробництва;
- проведення контролю та розробка рекомендацій щодо раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів та ін. Така служба дасть змогу керівництву бути впевненому у тому, що процес відображення господарських операцій авторизовано належним чином, господарські операції достовірно та своєчасно відображено в обліку, відповідно до стандартів, а фактична наявність активів відповідає бухгалтерським записам. Допоможе у виправленні помилок та виявленні шахрайства [2, 24] .

Система внутрішнього контролю будується на таких елементах [8, с. 491]:

1. Розподіл обов'язків. Для запобігання зловживанням і розкраданням необхідний розподіл обов'язків зі зберігання матеріальних цінностей, здійснення операцій і обліку. Крім того, у разі, коли кожен відділ веде облік своєї діяльності повністю, то зростає небезпека надання ним помилкових даних із метою поліпшення показників.

2. Наявність ефективних процедур санкціонування операцій. Для здійснення операцій необхідна наявність рішення відповідальних осіб, виконання всіх формальностей.

3. Своєчасне належне документування операцій. При великому інтервалі часу між здійсненням операції і фактом її обліку зростає вірогідність помилки.

4. Фактичний контроль за майном і документацією. Тобто використання технічних засобів і процедур, які запобігають втраті, вилученню або неправомірній зміні облікової документації.

5. Здійснення незалежних перевірок. Контролеру слід вивчити і зрозуміти кожен з елементів системи внутрішнього контролю на певному підприємстві. При цьому він повинен взяти до уваги два аспекти: які саме методи і процедури передбачені на підприємстві і чи застосовуються вони на практиці. У ході дослідження внутрішнього контролю необхідно брати до уваги властиві будь-якій системі внутрішнього контролю [75].

Внутрішній контроль, як інформаційна система управління витратами, характеризується циклічністю процесу виявлення та підготовки інформації про порушення щодо обсягів витрат на надання послуг та наявністю труднощів при виборі об'єктів. Організаційна впорядкованість проведення контролю полягає у збалансованому виборі об'єктів (планування контролю), раціональному використанні часу контролера (проведення контролю) та підготовці дієвих пропозицій з усунення недоліків (подання узагальнених результатів контролю (рис. 3.1).

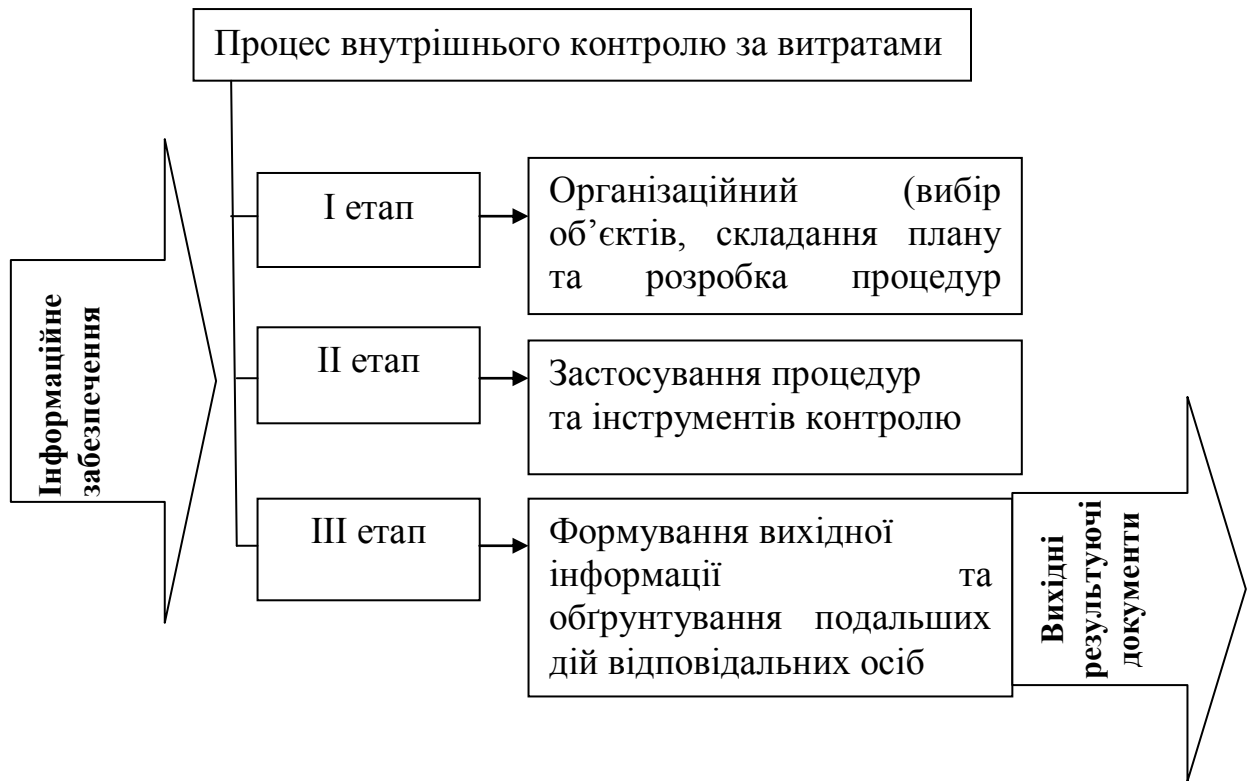


Рис. 3.1. Структурна схема процесу внутрішнього контролю за витратами

Попри те, що схема сформована щодо контролю за витратами, вона характеризується універсальністю та відповідає різним підконтрольним об'єктам. Попри це, проблемними є планування контролю (складність якого полягає у потребі отримання інформації про витрати не за кодами економічної класифікації, а за статтями та елементами), вибір методики та інструментарію його здійснення (рівень розробленості надзвичайно низький), формування результатної інформації (форми представлення результатів контролю за витратами на надання послуг мало розроблені) [33].

Об'єктами внутрішнього контролю витрат є доцільність їх здійснення, безпосередньо документування та облік самих витрат. Суб'єктами внутрішнього контролю витрат має бути управлінський персонал (керівник, головний бухгалтер, аналітик, фінансист) або особи, яким доручено здійснювати контроль від імені управлінського персоналу. Більшість підприємств покладає функції контролю на бухгалтерські служби. Контроль

за витратами не є винятком, тому доцільно, щоб суб'єктами внутрішнього контролю за такими операціями були керівник, ревізійна комісія, головний бухгалтер, фінансовий аналітик, інвентаризаційна комісія тощо [36].

Контроль існує на будь-якому підприємстві, але організовується по різному за структурою та методами. Організація внутрішньогосподарського контролю (відповідно до чинного законодавства) покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства. Метою контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появі помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності [34].

Щодо системи контролю витрат можуть бути визначені дві групи суб'єктів: ініціатори контролю та виконавці контролю. До ініціаторів контролю витрат підприємства відносяться особи, зацікавлені в отриманні інформації про обсяг, динаміку, структуру виробничих витрат, а поручають проведення контролю безпосереднім виконавцям. Виконавцями контролю витрат є особи, які за особистою ініціативою або за дорученням ініціаторів виконують контрольні дії щодо витрат підприємства [64].

З метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій підприємств, адже керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюють комплексно, тому цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку і технологію виробництва. Для підвищення оперативності контролю на підприємствах важливе значення мають правильна організація кількісно-сумового обліку цінностей у місцях зберігання продукції,

раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів [35].

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Оскільки система внутрішнього контролю впливає в цілому як на фінансовий стан так і на результати діяльності суб'єктів господарювання, тому для забезпечення об'єктивності, правдивості, неупередженості, якості висновків і пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, необхідно зменшити, або зовсім унеможливити вплив суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу.

Для цього необхідно оптимізувати організаційну побудову як контрольного процесу у цілому, так і кожної з контрольних процедур. Дослідження питання обліку та організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві; внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг); ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат.

Суб'єктами внутрішнього контролю на підприємстві можуть бути:

- управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить попередній, поточний та подальший контроль;

- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів; спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю:

- наглядові ради;
- ревізійні комісії;
- інвентаризаційні комісії;
- комісії з розслідування незвичайних подій;
- внутрішні аудиторські служби.

Значення системи внутрішнього контролю для діяльності виробничих підприємств полягає у наступному.

По-перше, чисто психологічно присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків.

По-друге, завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється.

По-третє, розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше.

По-четверте, формування на підприємстві Положення про внутрішній контроль і відповідальність за виявлені ним порушення (яке ми рекомендуємо розробити і ввести в дію на підприємствах) дозволить сформулювати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво готової продукції. По-п'яте, впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності і використання ресурсів [36].

Організація контрольного процесу і реалізація його на практиці потребує дотримання в обов'язковому порядку цілого ряду вимог, зокрема:

- розробити систему планових показників і систему стандартів за напрямками діяльності;
- за кожним окремим об'єктом управління конкретизувати етапи контрольного процесу;
- для всіх об'єктів контролю попередньо встановити масштаб допустимих відхилень [30,42,43].

Також доцільно було б на підприємствах ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилені контрольні функції за витратами, формуванням та розподілом прибутків, достовірністю фінансової звітності, а також за залученням додаткового капіталу інвестицій.

3.2. Бюджетування як інструмент стратегії розвитку аграрного підприємства

Сучасний етап становлення ринкових відносин знаменується поширеним інтересом до бюджетування, тобто можливістю його застосування, в першу чергу, на мікрорівні, незважаючи на те, що застосування комплексних бюджетних систем на вітчизняних підприємствах ускладнено багатьма причинами, а саме: низький рівень розвитку менеджменту, відсутність сучасного технічного та програмного забезпечення, недостатньо висока кваліфікація кадрів, нестабільність середовища функціонування тощо [31].

Система управління витратами відіграє ключову роль як в обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища, так і в налагодженні ефективного внутрішньогосподарського управління та створенні ефективного механізму планування, контролю і аналізу витрат. Перевагами ефективного управління витратами можуть

виступати наявністю своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів продукції та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів; наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення; прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації; організація виробництва продукції, конкурентної щодо витрат цін [30].

Впровадження на підприємстві системи стратегічного управління витратами передбачає використання всієї інформації про витрати, чітко орієнтованої на стратегічне управління підприємством. Тому, вважаємо, ця система повинна забезпечити сприйняття інформації про витрати на всіх рівнях управління підприємством відповідною єдиною термінологією та стандартами щодо зниження витрат.

У процесі реалізації стратегічного управління витратами необхідно виявляти причини виникнення усіх видів витрат, які мають місце на підприємстві, для прийняття оптимальних управлінських рішень. Важливо систематично здійснювати управління витратами на основі комплексного підходу і приймати стратегічні управлінські рішення, спрямовані на зниження витрат у перспективі.

Загалом, увесь процес стратегічного управління витратами повинен бути зорієнтований на запобігання негативного впливу зовнішнього середовища на діяльність підприємства, а не ліквідацію його наслідків [22].

Забезпечення конкурентоспроможності підприємства у довгостроковій перспективі за допомогою системи стратегічного управління витратами передбачає встановлення етапів, які необхідно впроваджувати у логічно визначеній послідовності, що подано на рис. 3.2.

Розроблення і впровадження стратегічного управління витратами в практичну діяльність підприємств слід здійснювати з урахуванням як специфіки технологічних процесів, характерних для підприємств окремої галузі, так й організаційної структури, стилю управління та корпоративної

культури, що можуть будуть різними для підприємств однієї галузі. Зокрема на підприємстві необхідно забезпечити:



Рис. 3.2. Схема послідовності проведення стратегічного управління витратами ТОВ «Агрокомплекс»

1. Узгодженість системи стратегічного управління витратами із системою стратегічного управління підприємством та її складовими підсистемами.

2. Здатність вибирати і застосовувати такі методи та способи, що сприяють підвищенню ефективності стратегічного управління витратами. Доступність інформації про витрати, що відображатиме реальний стан справ на підприємстві в просторі та часі, для усіх рівнів управління підприємством.

3. Тобто для кожного етапу стратегічного управління витратами має бути представлена необхідна йому інформація про витрати, а також

управлінський апарат різних рівнів повинен бути забезпечений лише необхідною та достовірною інформацією про витрати на підприємстві.

4. Мінімально необхідний рівень витрат для ефективного функціонування системи стратегічного управління витратами.

Важливою передумовою для впровадження на підприємстві ефективної системи стратегічного управління витратами є підготовка персоналу. Зокрема, на нашу думку, для цього необхідно вжити такі заходи:

1) визначити підрозділи підприємства чи конкретних осіб, які будуть задіяні у процесі стратегічного управління витратами;

2) довести до відома трудового колективу суть та значення стратегічного управління витратами для підприємства;

3) встановити відповідальність кожного працівника, а також рівні підпорядкування у процесі обробки та передачі інформації;

4) забезпечити навчання та набуття навичок у персоналу підприємства відповідно до потреб системи стратегічного управління витратами [28, 30].

Формуючи систему управління витратами, потрібно враховувати їхні особливості, а саме: динамізм витрат, тобто те, що вони постійно рухаються та змінюються; різноманіття витрат, тобто потрібно застосовувати багато методів і прийомів в управлінні ними. Враховуючи особливості витрат, формуючи систему управління ними, можна зазначити низку вимог до системи управління, а саме:

- недопущення зайвих витрат,
- комплексний характер управлінських рішень,
- вдосконалення інформаційного забезпечення,
- системний підхід до управління витратами,
- орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства,
- органічне поєднання витрат з якістю продукції,
- єдність методів на різних рівнях управління витратами,
- впровадження методів зниження витрат,

- управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції [66].

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління витратами. Тобто, управління витратами на сьогодні вийшло за межі традиційного впливу на витрати лише в процесі виробництва та поширилося на всі можливі витрати, які виникають або потенційно можуть з'явитися у фінансово–господарській діяльності підприємства.

Для побудови ефективної структури управління витратами доцільно було б використовувати метод бюджетування, який забезпечить підвищення прозорості планів, контроль над дотриманням режиму економії усіх видів ресурсів, більш ретельне планування структури та величини витрат. Бюджет, який базується на повній і своєчасній інформації, стає основним інструментом управління підприємством.

Основними завдання процесу бюджетування витрат в сільськогосподарському підприємстві виступають:

- планування основних напрямків діяльності в цілому і на основі виробничо-фінансового плану;
- на основі досягнутих показників, встановленої динаміки та тенденцій розвитку сортодослідних станцій обґрунтовувати показники бюджетів;
- встановлення потреби матеріальних, трудових та інших ресурсів, грошових коштів на сортодослідних станціях;
- посилення ефективності контролю за використанням ресурсів;
- забезпечення мотивації та підвищення відповідальності за витрачанням ресурсів;
- оцінка вкладеної праці, дій та прийнятих рішень керівництвом [14].

Бюджетування в сільському господарстві дає змогу оцінити технологічні особливості виробництва, види продукції, собівартість

виготовленої продукції, відповідно до яких вестимуть управлінський облік та аналізуватимуть відхилення, контролюватимуть норми витрачання ресурсів і грошові кошти. Тобто, бюджети охоплюють всі господарські процеси підприємства, зокрема постачання, виробництво, реалізацію продукції, управління фінансовими потоками тощо. Бюджетування є інструментом управління, а отже, і планування та контролю.

Система бюджетування на сільськогосподарських підприємствах повинна містити такі види бюджетів, як:

- поточні (операційні, оперативні) бюджети (бюджет реалізації, бюджет виробництва, бюджет запасів, бюджети прямих витрат, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет собівартості виготовленої та реалізованої продукції, бюджети адміністративних витрат та витрат на збут і інших витрат, бюджет фінансових результатів);

- фінансові бюджети (бюджетний Баланс, бюджет грошових коштів, бюджет капітальних вкладень) [9].

Формування бажаної моделі управління витратами включає етапи:

- розробку системи норм і нормативів по окремих позиціях статей витрат;

- запровадження системи планування план-фактного контролю, розрахунку і факторного аналізу відхилень фактичних даних від планових;

- встановлення відповідальності керівників центру витрат за виконання планових завдань по регульованих видах витрат;

- затвердження порядку збору і передачі даних;

- налагодження даних у режимі реального часу по мірі формування первинних документів по затратах;

- розроблення і запровадження системи заохочення за досягнення економії витрат [66].

Бюджетування можна охарактеризувати, як процес організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, через те, що він базується на розробці бюджетів у розрізі центрів

відповідальності або напрямків діяльності, організації контролю за їх виконанням, аналізу відхилень від бюджетних показників та регулюванні на цій основі господарської діяльності з метою узгодження та досягнення запланованих результатів на всіх рівнях управління. Роль та місце бюджетування в загальній системі фінансового управління достатньо повно розкривається при ознайомленні з його функціями. На підставі аналізу різних точок зору на визначення функцій бюджетування, виділяються наступні[47]:

- прогнозування та планування – в бюджетах формалізуються перспективні цілі, за різних умов, а саме у вигляді песимістичного, середнього та оптимістичного розвитку обставин;

- координації – бюджетування сприяє виявленню слабких ланок в організаційній структурі, вирішенню проблем комунікації і розподілу відповідальності між виконавцями;

- мотивації – бюджетування передбачає побудову ефективної системи стимулювання результатів діяльності; контролю – контроль за досягненням стратегічної мети, а також контроль поточної діяльності на основі бюджетних даних, забезпечення планової дисципліни;

- аналізу – план-факт аналіз з метою уточнення й деталізації стратегічних планів на заданий бюджетом період;

- визначенні ефективності заходів, що плануються та відповідності між витратами, які плануються й доступними ресурсами.

Бюджетування, як систему фінансового управління мінімальної конфігурації, доцільно представити у вигляді економічних, аналітичних та фінансових блоків, які об'єднують заходи, що необхідні для ефективної діяльності підприємств (рис. 3.3).

В основу бюджетування покладені управлінські функції, які дозволяють досягти поставлених завдань навіть при заданих обмеженнях у ресурсах, що використовуються, здійснити аналіз відхилень та встановити причини і відповідальних за допущені порушення, з метою знаходження шляхів усунення останніх. Причому, бюджетування є системою, в якій

відбувається тісна інтеграція планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання діяльності з позиції забезпечення ефективних фінансових результатів й достатнього рівня платоспроможності.

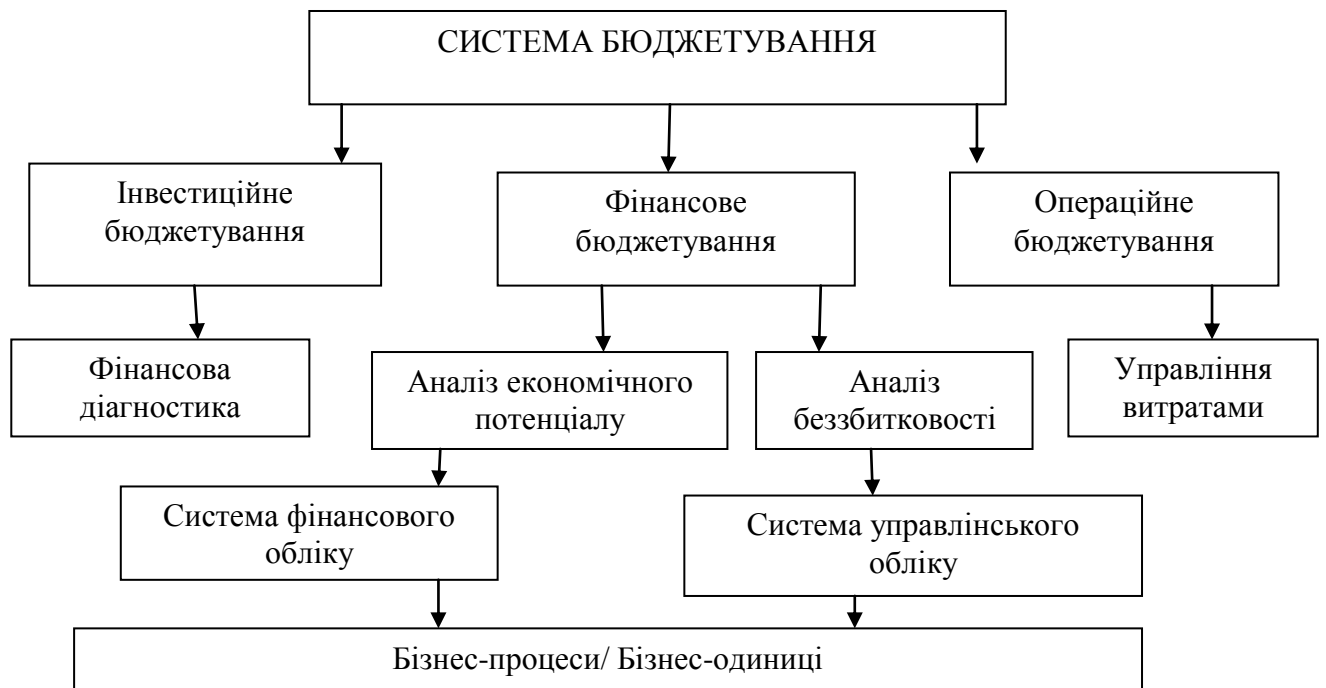


Рис. 3.3. Система бюджетування підприємства [16]

До того ж, бюджетування є комплексною системою заходів й охоплює основні сторони діяльності підприємства: виробництво, збут, фінанси та координує їх. Причому, приймаючи управлінські рішення, на всіх рівнях менеджменту звертається увага на фінансовий аспект діяльності, що й дає можливість досягти таких цілей, як оптимізація витрат, максимізація прибутку, збалансованість залучених фінансових ресурсів з напрямками їх використання як в обсягах так і часі, а значить сприяє в цілому – покращенню фінансового стану підприємства. Бюджетування входить як невід’ємна складова й у саме визначення управлінського обліку, оскільки управлінський облік включає планування, бюджетування, відображення фактичних даних в аналітичному і синтетичному обліку, контроль і аналіз виконання бюджетів, підготовку інформації для ситуаційних управлінських рішень [44].

Воно охоплює наступні напрямки формування й використання економічної інформації:

- використання облікових даних для планування майбутніх витрат й прибутку та інформування керівників різних рівнів, з метою прийняття раціональних управлінських рішень;

- організацію обліку за центрами відповідальності, з метою контролю фінансових результатів за місцями їх виникнення й оцінки ефективності діяльності останніх;

- отримання облікових даних про витрати, для визначення собівартості реалізованої продукції й прибутку від реалізації, тощо. [5]

На ТОВ «Агрокомплекс» слід складати загальні бюджети, ґрунтуючись на результатах співставності вигід і втрат, бюджети витрат формувати за статтями витрат та видами продукції. Окрім того, у процесі розробки системи бюджетів в цілому для центрів відповідальності потрібно дотримуватися уніфікації всіх бюджетних форм за основними статтями та бюджетними періодами незалежно від специфіки їхньої діяльності, а також для всіх структурних підрозділів заздалегідь формулювати фінансові цілі у вигляді планових показників.

Разом з тим, особливості технологічних процесів вирощування біологічних активів і виробництва сільськогосподарської продукції та необхідність впливу в процесі виробництва на окремі його етапи вимагає застосування в практиці сільськогосподарських підприємств саме гнучких бюджетів.

Гнучкі бюджети мають три основні напрями застосування:

- у процесі підготовки бюджетів для очікуваного рівня діяльності до одержання фактичних результатів;

- для обчислення величини витрат, яка відповідатиме фактичному обсягу діяльності, на основі якої готується звіт про виконання;

— дають змогу передбачити фінансові результати за різних рівнів діяльності, його можна використовувати для передбачення фінансових результатів у значній кількості ймовірних ситуацій [41].

Процес складання гнучких бюджетів на сільськогосподарських підприємствах повинен складатися із взаємопов'язаних етапів:

- 1) визначення показників, які будуть використовуватися в бюджетах;
- 2) встановлення норм і нормативів витрат;
- 3) визначення варіантів рішень (наприклад, рівнів діяльності);
- 4) розроблення бюджетів у розрізі структурних підрозділів та підприємства загалом;
- 5) внесення можливих змін у бюджети за появи нової ситуації (проблеми, варіанта) та коригувань на основі запропонованих виправлень [1].

Бюджетування як один із видів фінансового планування вдало поєднує інтереси підрозділів і підприємства загалом, а також враховує особливості кожного з них через систему витрат і доходів, характерних тільки для певного підрозділу [1].

3.3. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємства

Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення наступних питань: оцінку обґрунтованості абсолютної величини витратами; її відповідність плановим величинам; оцінкою факторів формування величини та структури витрат; своєчасне виявлення резервів зменшення витрат та виявлення і обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів. Відповідно, оптимізація витрат суб'єкта господарювання є однією із сукупності технологій цільового планування прибутку, що визначає параметри моделі управління прибутком підприємства.

Під методом оптимізації абсолютної величини затрат підприємства розуміють органічну сукупність фінансових, математичних та статистичних прийомів цільового моделювання фінансових процесів та показників, що дозволяють із прийнятним рівнем статистичної достовірності обґрунтовувати управлінські рішення щодо визначення абсолютної величини чи структури витрат підприємства. Слід відмітити, що серед таких методів оптимізації абсолютної величини витрат суб'єкта господарювання заслуговують на увагу наступні:

- АВС-аналіз;
- ХУЗ -аналіз;
- вартісний аналіз.

АВС-аналіз представляє технологію обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо цільової локалізації витрат суб'єкта господарювання для потреб моделі управління його прибутком.

Основою АВС-аналізу є поняття «центру витрат» – відокремленого функціонально-організаційного процесу або явища (технологічна операція, угода тощо), що пов'язаний із формування однорідної сукупності витрат підприємства. Центр витрат може розглядатися як у масштабах усього підприємства, так і окремого структурного підрозділу, або ж іншого об'єкта аналізу. Типова сукупність центрів витрат підприємства може включати: обслуговування обладнання, поставку сировини та матеріалів, доставку продукції покупцям, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи та інші [69].

Запровадження систем управління витратами на основі АВС-методу, на думку автора, дозволить:

- забезпечити формування раціональної структури витрат з врахуванням корисності їх здійснення на кожному етапі виробництва;
- оптимізувати собівартість продукції за рахунок покращення процесу виробництва;

— обґрунтовано встановлювати нормативи обсягів та рівнів витрат, виконання яких структурними підрозділами контролюється службою фінансового контролінгу;

— досягти зростання ринкової вартості сільськогосподарського підприємства в довгостроковій перспективі та максимізації прибутковості у короткостроковому періоді [22].

Виходячи з визначеного вище можна обґрунтувати безпосередньо порядок та процедуру реалізації ABC-аналізу, при цьому слід відмітити, що групування витрат суб'єкта господарювання у межах ABC-аналізу реалізується у два етапи:

1) ідентифікацію витрат із визначеними базовими показниками (критеріями ідентифікації);

2) групування ідентифікованих затрат відповідно до центрів витрат.

Загальна структура реалізації ABC-аналізу включає такі складові елементи:

– аналіз техніко-організаційних та фінансових особливостей процесу виробництва продукції (надання послуг чи виконання робіт);

– обґрунтування та визначення центрів витрат суб'єкта господарювання. При цьому рекомендується (на основі досвіду західних підприємств) використовувати 4-ох ступеневу модель аналізу центрів витрат: виготовлення одиниці продукції, виготовлення партії продукції, виготовлення окремого виду продукції, діяльність загального характеру;

– відслідковування розподілу сукупності витрат відповідно до визначених вище центрів витрат;

– оцінка кількісних та структурних параметрів центрів витрат та обґрунтування відповідних управлінських рішень.

Однак, ABC-аналіз має також певні недоліки, зокрема:

суб'єктивність обґрунтування та вибору базових параметрів ABC-аналізу;

трудомісткість та затратність інформаційного забезпечення, організації та проведення ABC-аналізу.

XYZ-аналіз є технологією обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації абсолютної величини витрат підприємства шляхом виявлення та ідентифікації резервів їх зменшення, а також визначення методів мобілізації таких резервів [73].

Організація та проведення XYZ-аналізу ґрунтується на таких основних припущеннях як:

1) величина економії витрат підприємства має корегувати із величиною зусиль на виявлення резервів економії та їх мобілізації;

2) співрозмірна економія підприємства на витрат може досягатися, перш за все, шляхом скорочення фінансування тих статей витрат, що складають суттєву частку у структурі сукупних витрат суб'єкта господарювання. Групування витрат підприємства у межах XYZ-аналізу реалізується як сукупність послідовних взаємопов'язаних ітерацій:

1) кількісна оцінка абсолютної величини окремої статті витрат та ідентифікація її відносної частки у сукупних витратах суб'єкта господарювання;

2) ранжування статей витрат відповідно до скорочення відносної частки статті витрат у сукупних витратах суб'єкта господарювання (від статті з найбільшою відносною часткою до найменшої);

3) групування статей витрат відповідно до їх відносної частки у сукупних витратах. При цьому формується такі три укрупненні групи витрат підприємства:

X- витрат: перші найбільші статті витрат, частка яких складає не менше 50 відсотків сукупних витрат;

Y- витрат: наступні статті витрат, частка яких складає не менше 25 відсотків сукупних витрат;

Z- витрат: решта статей витрат т, частка яких, відповідно, складатиме не більше 25 відсотків сукупних витрат [29, 67].

Найбільша увага при виявленні резервів скорочення витрат суб'єкта господарювання або ж оптимізації їх структури зосереджується на групі X витрат, які спроможні забезпечити максимальну віддачу, у той час як навіть суттєве скорочення витрат, що включені до групи Z-витрат, у масштабах підприємства забезпечить несуттєву (а, інколи, і невиправдану) економію. Реалізація XYZ-аналізу передбачає його інтеграцію із іншими фінансово-математичними методами, оскільки XYZ-аналіз є лише методологічною основою, що дозволяє прискорити прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також скоротити витрати (як фінансові витрати, так і витрати часу) на їх прийняття.

Сучасні методи оптимізації виробничих витрат мають бути простими у використанні, доступними, гнучкими, надавати необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію в оперативному порядку. З урахуванням наведених особливостей після проведення комплексного аналізу підходів щодо сучасних напрямів оптимізації витрат підприємства у теперішніх умовах доцільними є такі напрямки їх оптимізації (рис. 3.4):

1) налагодження системи управління витратами на підприємстві за рахунок скорочення управлінського апарату, підвищення ефективності його діяльності та організації детального обліку витрат. Організація та деталізація витрат дозволять фахівцям виявляти, де саме можна скоротити поточні витрати, а де доцільні й перевитрати в стратегічному аспекті;

2) оптимізація витрат на оплату праці працівників. Цей базовий елемент витрат можна оптимізувати шляхом підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації процесів виробництва й реалізації, вдосконалення організації праці та покращення використання робочого часу. Автоматизація передбачає нові розробки, модернізацію або повну заміну обладнання, тобто оптимізацію витрат інвестиційної діяльності;

3) впровадження в діяльність підприємства сучасних більш ефективних економічних методів управління виробництвом, вдосконалення системи ціноутворення на підприємстві та фінансового механізму підприємства;

- 4) постійне підвищення кваліфікації працівників підприємства;
- 5) оптимізація чисельності працівників на підприємстві;
- 6) побудова ефективної системи мотивації персоналу підприємства;
- 7) оптимізація собівартості продукції через впорядкування й організацію процесу закупівлі виробничих запасів;
- 8) удосконалення роботи відділів постачальницької і збутової логістики;
- 9) вивчення причин браку на підприємстві для своєчасного виявлення, усунення та запобігання браку з метою зниження собівартості продукції за рахунок скорочення витрат від браку та інших непродуктивних витрат;
- 10) застосування сучасних технологій [74].

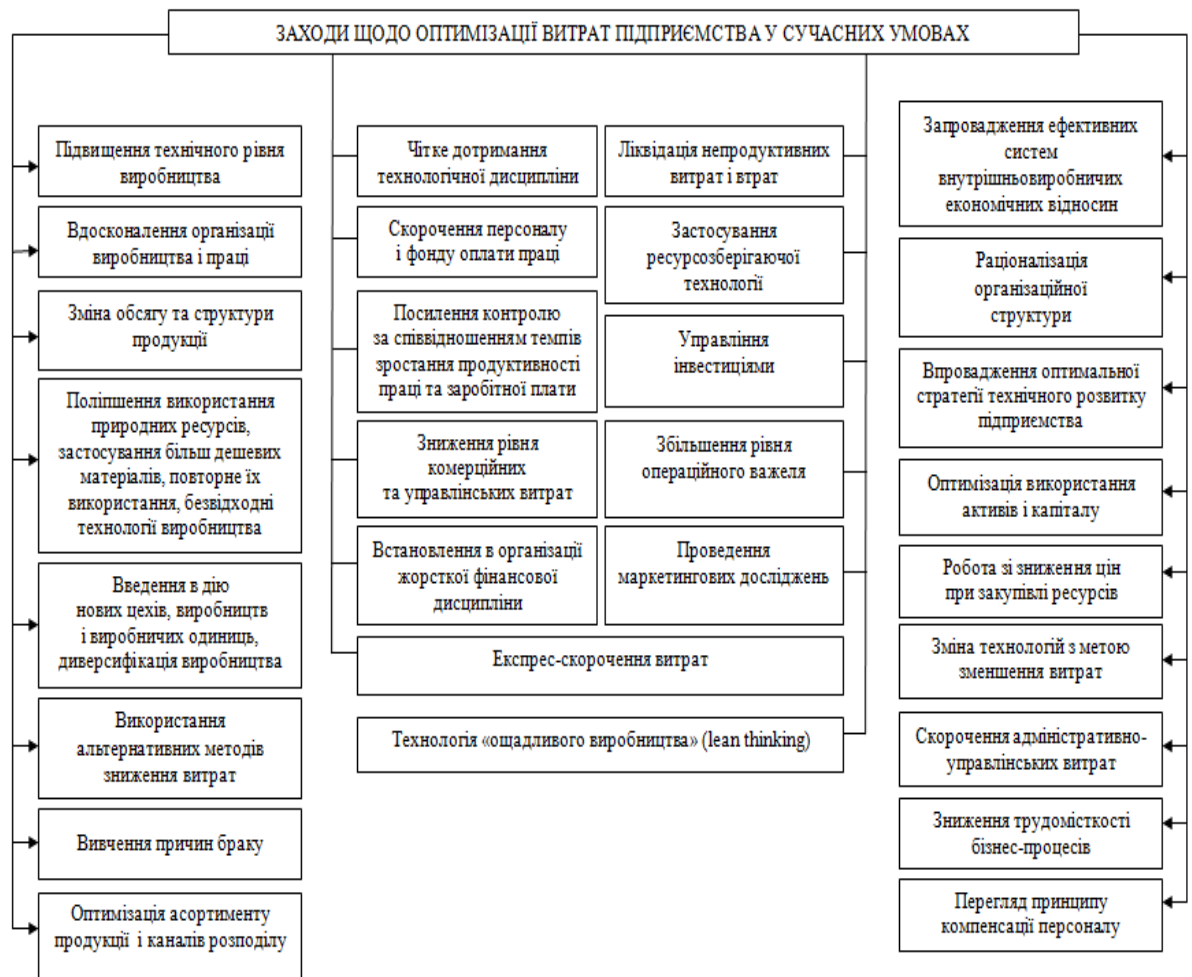


Рис. 3.4. Заходи щодо оптимізації витрат підприємства у сучасних умовах [74]

Максимальний ефект підприємству надають тільки комплексні програми зниження витрат, а не окремі дії. Кожна з таких програм може включати кілька проектів, які в різні періоди часу реалізуються підприємством з метою зниження витрат. Основними програмами скорочення витрат є: робота зі зниження трудомісткості бізнес-процесів; перегляд принципу компенсації персоналу; оптимізація продуктів і каналів розподілу; оптимізація використання активів і капіталу; робота зі зниження закупівельних цін; зміна технологій з метою зменшення витрат.

Прикладом дій, пов'язаних зі зниженням трудомісткості бізнес-процесів, можуть бути централізація функцій, спрощення бізнес-процесів і документообігу, перерозподіл функцій усередині компаній і т. ін. Перегляд принципу компенсації персоналу полягає в переведенні частини «фіксованої» заробітної плати до категорії «змінної» та її виплата у вигляді бонуса за досягнення певних показників.

У рамках роботи над оптимізацією продуктів і каналів розподілу визначаються та ліквідуються продукти, товари, канали розподілу, регіони й види бізнесу, які не є рентабельними.

У рамках напряму оптимізації активів і використання капіталу розглядається можливість продажу або виділення непрофільного бізнесу, альтернативного використання активів (можливість репрофілювання, здавання в оренду), оптимізація розміру запасів, впровадження елементів технологій «точно в строк», а також робота з дебіторами й кредиторами [6].

Робота зі зниження цін на закупівлі та зміна технологій з метою зменшення витрат залежать від галузі й специфіки підприємства та є індивідуальними [74].

Сучасні методи оптимізації виробничих витрат мають бути простими у використанні, доступними, гнучкими, надавати необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію в оперативному порядку.

З урахуванням наведених особливостей після проведення комплексного аналізу підходів щодо сучасних напрямів оптимізації витрат

підприємства у теперішніх умовах доцільними є такі напрямки їх оптимізації [64]:

1) налагодження системи управління витратами на підприємстві за рахунок скорочення управлінського апарату, підвищення ефективності його діяльності та організації детального обліку витрат. Організація та деталізація витрат дозволять фахівцям виявляти, де саме можна скоротити поточні витрати, а де доцільні й перевитрати в стратегічному аспекті;

2) оптимізація витрат на оплату праці працівників. Цей базовий елемент витрат можна оптимізувати шляхом підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації процесів виробництва й реалізації, вдосконалення організації праці та покращення використання робочого часу. Автоматизація передбачає нові розробки, модернізацію або повну заміну обладнання, тобто оптимізацію витрат інвестиційної діяльності;

3) впровадження в діяльність підприємства сучасних більш ефективних економічних методів управління виробництвом, вдосконалення системи ціноутворення на підприємстві та фінансового механізму підприємства;

4) постійне підвищення кваліфікації працівників підприємства;

5) оптимізація чисельності працівників на підприємстві;

6) побудова ефективної системи мотивації персоналу підприємства;

7) оптимізація собівартості продукції через впорядкування й організацію процесу закупівлі виробничих запасів;

8) удосконалення роботи відділів постачальницької і збутової логістики;

9) вивчення причин браку на підприємстві для своєчасного виявлення, усунення та запобігання браку з метою зниження собівартості продукції за рахунок скорочення витрат від браку та інших непродуктивних витрат;

10) застосування сучасних технологій, які полягають в тому, що витрати оцінюються з позиції клієнта: чи погодиться він їх оплачувати; 1

11) впровадження в стратегічну оцінку витрат підприємства концепцій ланцюжка цінностей, життєвого циклу продукту тощо. Тільки комплекс

означених заходів зниження витрат, а не окремі дії забезпечать підприємствам максимальний ефект.

Отже, процес оптимізації діяльності підприємства в частині витрат - це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами [25].

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу й контролю витрат, а також прийняття рішень щодо подальшої економічної стратегії й політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури, у якій планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат.

При цьому облік передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства; всебічний аналіз виконується з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на їх рівень; організація та контроль полягають у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин відхилень та виявлення відповідальних за це осіб, а прийняття рішень у сфері витрат здійснюється з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, вибору техніки та технології виробництва, формування оптимального товарного асортименту підприємства тощо [25].

Сучасні методи оптимізації виробничих витрат мають бути простими у використанні, доступними, гнучкими, надавати необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію в оперативному порядку.

ВИСНОВКИ

Сьогодні за умов ринкової економіки необхідність удосконалення управління витратами підприємства зумовлена насамперед тим, що управління витратами підприємства являється однією з основних складових комплексної системи менеджменту підприємства. Будь-яке підприємство, не зважаючи на форму власності, не може обійтися без попереднього підрахунку витрат на випуск конкретного виду продукції, виконання певного виду робіт чи надання послуг або ж сукупних витрат по підприємству в цілому. Тому дослідження питань щодо удосконалення системи управління витратами на сьогоднішній день є актуальними та своєчасними.

1. За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

2. управління витратами – це комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і разом з тим доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного і всебічного контролю

3. Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрокомплекс» знаходиться за юридичною адресою: 23332, Вінницька обл., Тиврівський район, село Тростянець, вулиця Жовтнева, будинок 59. ТОВ «Агрокомплекс» створене з метою одержання прибутку за рахунок ефективного господарювання у сфері виробництва, зберігання, переробки та реалізації товарної сільськогосподарської продукції, а також у сфері надання послуг і виконання робіт на замовлення населення і організацій.

Предметом діяльності є виробництво продукції рослинництва (зернових та зернобобових культур, насіння соняшнику, плодів) та тваринництва (приріст свиней).

4. За досліджуваний період на підприємстві спостерігається позитивна динаміка зміни усіх основних показників його розміру. Так, обсяг отриманого прибутку зріс майже у 2,5 рази, що напряму пов'язано із зростанням обсягу виробленої і реалізованої продукції (зросла на 129,1 %). Однак, зростання обсягів виробництва зумовило також зростання повної собівартості продукції у 2,3 рази. При цьому показник рівня рентабельності демонструє сталу тенденцію до зростання. Отже, підприємство має міцні позиції на ринку, постійно розвивається і зміцнюється.

5. У структурі собівартості за видами реалізованої продукції сільського господарства ТОВ «Агрокомплекс» у 2018 році найбільшу питому вагу займає виробництво продукції рослинництва. На другому місці знаходиться виробництво живої маси приросту свиней (43,8%), хоча попередні два роки воно утримувало лідируючі позиції. Основна частка витрат припадає на виробництво насіння соняшнику – продукції, що має стійкий попит на внутрішньому та зовнішньому ринках.

6. На підприємстві відбулися значні зміни в структурі активів. Зокрема, у 3 рази зросла частка необоротних активів, а по статті «Основні засоби» ця зміна дорівнює більше, ніж у 4 рази. Така динаміка зумовлена тим, що у звітному році господарство придбало 2 потужних трактори, два культиватори, борони, сівалки, та 5 причепів. У той же час скоротилася частка оборотних активів, хоча, гроші та їх еквіваленти зросли у 69,4 рази.

7. За період дослідження спостерігаємо зростання фондозабезпеченості більше, ніж у 4,7 рази та фондоозброєності праці у 3,9 рази. Такий стан справ зумовлений тим, що на ТОВ «Агрокомплекс» постійно оновлюється матеріально-технічна база, механізуються певні операції технологічного процесу, при цьому площа земельних угідь залишається без змін, а чисельність працівників зросла лише на 9 чол.

Однак, рівень використання основних виробничих фондів підприємства у 2018 році суттєво знизився, що зумовлено перевищенням темпу зростання основних виробничих фондів порівняно з темпами зростання чистого доходу.

Позитивним для підприємства є зростання на 5,3% показника норми прибутку, зміст якого полягає в тому, що він показує вигідність капіталу, який застосовується, тобто, скільки прибутку приносить кожна гривня, вкладена в підприємницьку діяльність. Це стало можливим внаслідок зростання швидкості обороту коштів, вкладених у виробництво.

8. Зростання загальної суми витрат більше, ніж у 2,4 рази, зумовлена значним збільшенням обсягу виробленої продукції. Таке збільшення відмічається по майже кожній статті витрат.

За період з 2016 по 2018 рік у структурі витрат виробництва продукції рослинництва відбулися суттєві зміни. В умовах аграрної нестабільності зменшилась частка матеріальних витрат: з 64,7 % у 2016 р. до 34,7 % у 2018 р. Частка матеріальних витрат, як правило, становить найбільшу питому вагу у загальній структурі витрат з незначними коливаннями за період дослідження. Позитивним є зростання частки оплати праці, що підвищує її мотиваційну сутність.

9. Скорочення у 2018 році на 27,4% загальної суми витрат на виробництво продукції тваринництва у ТОВ «Агрокомплекс» зумовлена тим, що підприємство при формуванні виробничої програми надає перевагу збільшенню виробництва продукції рослинництва, зокрема плодкових культур, соняшника, кукурудзи тощо.

Основну частку у витратах на виробництво продукції тваринництва займають прямі матеріальні витрати (у 2018 році значення я становило 95,1 %). Зважаючи на те, що основним чинником, який визначає продуктивність тварин, є годівля, частка кормів у структурі загальних витрат є значною – 79,8,0% в 2018 році, 69,5% в 2017 році та 60,8% в 2016 році.

Формування витрат на досліджуваному підприємстві відбувається на належному рівні.

Зокрема, за досліджуваний період спостерігаємо, що коефіцієнт ефективності формування витрат залишився майже незмінним, тобто у 2018 р. на 1 грн. витрат припадає 1,2 грн. чистого доходу.

У той же час спостерігаємо зростання ефективності постійних витрат і зниження ефективності змінних витрат. Така ситуація склалася внаслідок того, що у звітному році суттєво скоротилися обсяги нарахованої амортизації. Позитивним є зростання віддачі матеріальних витрат, оскільки їх частка є найбільшою у загальній структурі витрат підприємства.

10. Управління витратами у ТОВ «Агрокомплекс» здійснюється досить ефективно. Про це говорить, в першу чергу, зростання показника матеріаловіддачі на 31,5 % та зниження матеріаломісткості. Такий стан справ зумовлений, насамперед, стрімким зростанням обсягу чистого доходу, що стало можливим завдяки значному зростанню обсягу виробленої та реалізованої продукції.

Також позитивним зрушенням є зменшення коефіцієнта зносу основних фондів, яке пов'язано зумовлено тим, що на підприємстві постійно оновлюється матеріально-технічна база. Так, у 2018 році було придбано два трактори («Беларус» та «New Holland»), два культиватори, борона, сівалка та 5 сільськогосподарських причепів. Постійне забезпечення виробничого процесу новою технікою напряду впливає на якість виконання операцій технологічного процесу, зменшення витрат та фінансово-економічні результати.

11. У 2018 році відбулося зростання маржинального доходу на 7,1 %, що є позитивною тенденцією, оскільки свідчить про те, що виторг від реалізації продукту покриває змінні витрат. Кожна наступна вироблена одиниця певного виду продукції буде збільшувати загальний дохід ТОВ «Агрокомплекс».

Тобто констатуємо факт зростання можливостей ТОВ «Агрокомплекс» покрити постійні витрати за його рахунок і отримати вищий рівень власного

прибутку. Одночасно спостерігаємо і зростання питомої ваги маржинального доходу у виручці підприємства.

Зроблені на основі проведених досліджень висновки дають підстави сформулювати наступні пропозиції:

1. Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від здійснення контролю за витратами. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню обґрунтованості, своєчасності проведення цих операцій. Контроль за операціями з обліку витрат дає можливість об'єктивно оцінювати реальний стан підприємства. Контроль є однією із функцій управління, яка дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів.

2. Для побудови ефективної структури управління витратами доцільно було б використовувати метод бюджетування, який забезпечить підвищення прозорості планів, контроль над дотриманням режиму економії усіх видів ресурсів, більш ретельне планування структури та величини витрат. Бюджет, який базується на повній і своєчасній інформації, стає основним інструментом управління підприємством.

3. Оптимізація витрат підприємства спрямована на вирішення наступних питань: оцінку обґрунтованості абсолютної величини витратами; її відповідність плановим величинам; оцінкою факторів формування величини та структури витрат; своєчасне виявлення резервів зменшення витрат та виявлення і обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів. Відповідно, оптимізація витрат суб'єкта господарювання є однією із сукупності технологій цільового планування прибутку, що визначає параметри моделі управління прибутком підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бень Т.Г., Довбня С.Б. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 48–55.
2. Бондаренко Н.М., Кислиця К.В. Витрати: сутність та місце в управлінні підприємством. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 8. Ч. 6. С.85-90.
3. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2013. Вип. 2. С.177-183.
4. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1(22). С. 11-18.
5. Германюк Н.В. Інноваційний розвиток та управління в аграрному секторі України. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. № 4 (09). С. 37-41. URL : <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/9-2017-ukr>
6. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 5. С. 3–10.
7. Головацька С.І. Сашко О.П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти. *Молодий вчений*. 2016. № 5 (32). С.36-40.
8. Гончарук І.В., Браніцький Ю.Ю., Томашук І.В. Основні аспекти ефективного формування і використання ресурсного потенціалу у сільськогосподарських підприємствах (на прикладі Уладово-Люлинецької ДСС ІБК і ЦБ НААН України). *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 10(26). С.54–68.
9. Давидович І.Є. Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій. *Економічні проблеми*

розвитку будівництва в Україні : зб. наук. праць міжнародної наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 1-2 червня 2015 року]. Тернопіль, 2015. С. 17-20.

10. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 320 с.

11. Данилюк М.О., Лещій В.Р. Управління витратами на промислових підприємствах : науково-практичний посібник. Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2016. 172 с.

12. Дербін Е. Ф., Кілієвич О. І. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. Київ : УАДУ при Президентові України. 2011. 108 с.

13. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка. 2013. 272 с.

14. Долішня Т.І. Бюджетування як один із інструментів ефективного формування та управління витратами сталий розвиток економіки *Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2015. №4. С. 179-183.

15. Дощич Г.А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства. URL : http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm

16. Журавльова Т.В. Особливості бюджетування в управлінні сільськогосподарським підприємством. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. №2(26).С.71-75.

17. Завгородній В. П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. 2-ге вид. Київ. : Фірма «ДІКсі», 2007. 832 с.

18. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу : навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ : КНЕУ, 2010. 264 с.

19. Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент : навчальний посібник. Київ : Хай-Тек Прес, 2013. 304 с.

20. Калетнік Г.М., Мазур А.Г., Янчук Г.В. Трансформація економічного розвитку системи АПК регіону в ринкових умовах

господарювання : колективна монографія. Вінниця: ТОВ «Меркьюрі-Поділля», 2014. 376 с.

21. Калетнік Г.М., Прутська Т. Ю. Трансакційні витрати підприємницької діяльності в агробізнесі. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки*. 2014. №2 (88).С. 3-10.

22. Качмарик Я. Д., Верещинська О. Витрати підприємства та шляхи їх оптимізації. *Науковий вісн. НЛТУ: зб. науково-техн. пр.* Львів, 2017. Вип. 4(17). С. 174–177.

23. Киш Л.М. Особливості менеджменту фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в межах функціонального та антикризового управління. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5(33). С.75–87.

24. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С.99-103.

25. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: монографія. Київ : Лібра, 2011. 320 с

26. Колесник В.М., Савченко Т.В. Методика оцінки ефективності управління витратами підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 8. Ч4. С.66-70.

27. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат і управління ними. *Збірник науково-технічних праць Національний лісотехнічний університет України Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. (8)19. С.252-258.

28. Коляденко С.В. Агропромисловий комплекс України: проблеми і перспективи: монографія. Вінниця, 2008. 420 с.

29. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 9. С. 126-131.

30. Костецька Н.І., Хопчан М.І. Стратегічне управління витратами як засіб забезпечення конкурентоспроможності підприємства. *Інноваційна економіка : всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. Вип. 5(31). С.81-86.
31. Кубай О.Г., Шаповалюк Т.А., Коняга Р.М. Аналіз собівартості сільськогосподарської продукції та розробка заходів по її зниженню. *Регіональна економіка і управління*. 2014. №3. С.152-155.
32. Лиса О. В. Особливості визначення потреби підприємства в оборотному капіталі. *Донецьк : ДНУ*, 2012. С. 603.
33. Логоша Р.В., Польова О.Л. Особливості формування маркетингових стратегій сільськогосподарських підприємств. *Інтернаука*. 2018. №11. URL : <https://www.inter-nauka.com/ru/issues/page-1/?...>
34. Мазур А.Г. Інституціональне забезпечення розвитку господарств сімейного типу в сільських територіях. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №1(41). С. 86-89.
35. Мазур К.В. Стан та тенденції розвитку малих форм господарювання в аграрному виробництві у розвинених країнах світу. *Електронне видання : «Ефективна економіка»*. 2018. №10. URL : <http://economy.nauka.com.ua>
36. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства: системний підхід до розвитку. Київ : АВРІО, 2015. 264 с.
37. Маниліч М. І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/01SPTA.pdf
38. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». URL : <http://www.mia.kiev.ua/ua/books.html>.
39. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 412 с.

40. Муляр Т.С. Особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств. URL : <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/No5/125-130.pdf>
41. Наконечний Т.С. Про планування сільськогосподарського виробництва в сучасних умовах . *Економіка АПК*. 2012. №12. С. 84–89.
42. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2012. 224 с.
43. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Книга, 2008. 544 с.
44. Непочатенко О.О. Фінанси підприємства : підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. 504 с.
45. НП(С)БО 1, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
46. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. *Вісник Міжнародного слов'янського університету. Серія. Економічні науки*. 2011. № 1. С. 39–37.
47. Онищенко С.В. Бюджетування в системі фінансового управління підприємством: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.04.01. Київ, 2013. 19 с.
48. Онищенко С.В. Упровадження бюджетування на вітчизняних підприємствах. *Фінанси України*. 2013. №4. С.45-49.
49. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства. *Фінанси України*. 2014. № 11. С. 124–133.
50. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
51. Правдюк Н.Л. Рентабельність операційної діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №12(40). С. 125–141.

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.01.2001 р. №132. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/find?text>

53. Пронько Л.М., Кулик Н.М. Напрями реалізації державної підтримки аграрного сектору економіки в ринкових умовах господарювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №1(41). С. 23-32.

54. Рибалко О.М., Сьомченко В.В., Трунська С.А. Теоретичні підходи до сутності витрат та управління ними на підприємствах залізничного транспорту. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №2(6). С.171-175.

55. Саблук П.Т., Бойко В.І., Мостенська Т.Л. та ін. Економіка виробництва молока і молочної продукції в Україні : монографія / за ред. П.Т. Саблука і В.І. Бойка. Київ : ННЦ ІАЕ, 2005. 340 с.

56. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Хомовий С. М. Методичні засади формування системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка та держава*. 2016. № 9. С. 16- 24.

57. Сірома Н.К. Економічна теорія. Київ : Центр учбов. літ., 2011. 17 с.

58. Склярєнко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками. URL : http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.

59. Скоропад І. С. Механізм управління витратами підприємства. *Збірник науково-технічних праць Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20. С.229-231.

60. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки*. 2009. Вип. 4 (50). С. 159-165.

61. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2010. 526 с.
62. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник. Київ : А.С.К., 2007. 512 с.
63. Труш В. Є. Управлінський облік : навчально-методичний посібник для студентів ВНЗ. Київ : Кондор, 2007. 296 с.
64. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посібн. К. : Центр учбов. літ-ри, 2011. 120 с.
65. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат.: Таксон, 2012. 520 с.
66. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навчальний посібник. Київ : Знання, 2012. 656 с.
67. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 3(15). С. 88-95.
68. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Харків : ВД "ІНЖЕК", 2011. 368 с.
69. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*, 2016. Серія Економіка. Випуск 2(6) С.118-124.
70. Чумаченко М. Г., Белоусова І. К. Економічна робота на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 3. С. 13–16.
71. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси* : зб. наук. праць. Луцьк, 2010. Вип. 5(20), ч. 1. 367 с.
72. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681>

73. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 594. С. 357-360.

74. Яровенко Т. С., Довга А. О., Остряніна В. Е. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. Вип. 7(2). С.181-188.

75. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 11. С. 3-7.

ДОДАТКИ