

13
29.11.2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТУ, БІЗНЕСУ ТА МАРКЕТИНГОВИХ
ТЕХНОЛОГІЙ

Коритько Юлія Олегівна
(студентка групи ЗМО-22-2М)

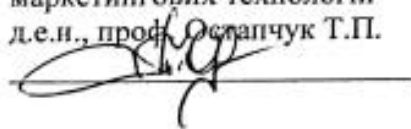


МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
галузі знань 07«Управління та адміністрування» спеціальності
073 «Менеджмент»)

Допущено до захисту
протокол № 8
від 29.11.2023
зав. кафедри менеджменту, бізнесу та
маркетингових технологій
д.е.н., проф. Остапчук Т.П.



Керівник роботи:
к.е.н., доц. Довгалоук В.В.
(наукове звання, прізвище та ініціали)



(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Дерсичук С.Ф.
(наукове звання та ініціали)



Житомир, 2023

Анотація

Коритько Ю.О. Удосконалення системи управління витратами підприємства – Рукопис.

Магістерська кваліфікаційна робота представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр», галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 073 «Менеджмент». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2023.

У магістерській кваліфікаційній роботі розглянуто систему управління витратами підприємства та напрями її удосконалення.

Ключові слова: витрати, собівартість, система управління витратами.

Annotation

Korytko Yu.O. Improvement of the enterprise cost management system – Manuscript.

The master's qualification work is submitted for the Master's degree, field of knowledge 07 «Management and administration» of specialty 073 «Management». - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2023.

The master's qualification work examines the system of enterprise cost management and directions of its improvement are considered

Keywords: costs, cost, cost management system.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність та роль управління витратами в сучасних умовах господарювання.....	6
1.2. Система управління витратами суб'єкта господарювання.....	17
1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління витратами підприємства.....	25
1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства.....	34
Висновки до розділу 1.....	42
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СТОВ «РИЖАНСЬКЕ».....	44
2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності підприємства.....	44
2.2. Діагностика фінансово-економічного стану СТОВ «Рижанське».....	52
2.3. Оцінка системи управління витратами на СТОВ «Рижанське».....	59
Висновки до розділу 2	67
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СТОВ «РИЖАНСЬКЕ».....	69
3.1. Організаційно-методичні засади удосконалення системи управління витратами підприємства.....	69
3.2. Резерви зниження собівартості продукції на СТОВ «Рижанське».....	78
3.3. Оцінка ефективності запропонованих заходів.....	84
Висновки до розділу 3	92
Висновки	95
Список використаних джерел	101
Додатки.....	108

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ключовим стратегічним завданням будь-якого бізнесу виступає досягнення належного рівня його ефективності як основи забезпечення конкурентоспроможного функціонування підприємства на ринку. Широкомасштабне вторгнення Російської Федерації в Україну завдало потужного удару по вітчизняних підприємствах агробізнесу. Непрямі втрати (недоотримані доходи через зменшення обсягів виробництва продукції, порушення логістики, зниження внутрішніх цін на експортно орієнтовані культури, додаткові витрати через здорожчання факторів виробництва) більш, ніж у 5 разів перевищили прямі збитки і становили \$34,25 млрд. Особливо потерпає від негативних наслідків війни рослинництво, яке має стратегічне значення як для економіки України, так і для світової продовольчої безпеки. Через невизначеність функціонування бізнесу в майбутньому та завдані війною обмеження значна кількість аграрних підприємств змушена мінімізувати витрати на виробництво продукції. У зв'язку з вищезазначеним, правильний підхід до управління витратами на вітчизняних підприємствах надасть можливість більш ефективно використовувати наявні ресурси та контролювати зростання витрат.

Велику увагу проблемі витрат приділяли такі вітчизняні вчені, як П. Атамас, І. Білоусова, Ф. Бутинець, П. Гарасим, С. Голов, М. Грещак, В. Добровський, А. Загородній, Ю. Кілочко, В. Лень, Л. Нападовська, І. Парасій-Вергуненко, Г. Партин, М. Пушкар, В.Сопко, О. Терещенко, Н. Ткаченко, А. Череп, М. Чумаченко. Втім, незважаючи на важливість проведених досліджень, є потреба в поглибленому вивченні сутності витрат та визначенні їх ролі для досягнення ефективного управління підприємствами.

Зазначене обумовило вибір теми, постановку мети та завдань магістерської кваліфікаційної роботи. Обрана тема повністю відповідає проблемам напряму підготовки за спеціальністю 073 «Менеджмент».

Метою магістерської кваліфікаційної роботи є узагальнення та подальший розвиток теоретико-методичних засад удосконалення системи управління

витратами підприємств, а також, підвищення ефективності управління витратами на СТОВ «Рижанське».

Відповідно до визначеної мети магістерській кваліфікаційній роботі поставлено та вирішено наступні **завдання**:

- визначити економічну сутність та роль управління витратами в сучасних умовах господарювання;
- дослідити принципи побудови системи управління витратами суб'єкта господарювання;
- обґрунтувати методичні засади оцінки ефективності управління витратами підприємства;
- проаналізувати нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства;
- здійснити організаційно-управлінський аналіз діяльності підприємства;
- провести діагностику фінансово-економічного стану СТОВ «Рижанське»;
- здійснити оцінку системи управління витратами на СТОВ «Рижанське»;
- запропонувати організаційно-методичні засади удосконалення системи управління витратами підприємства;
- визначити основні резерви зниження собівартості продукції на СТОВ «Рижанське»;
- оцінити ефективність запропонованих заходів.

Об'єктом дослідження у магістерській кваліфікаційній роботі виступає процес управління витратами суб'єкта господарювання, **предметом** – теоретичні, методичні та прикладні засади підвищення ефективності системи управління витратами підприємства.

Методи дослідження. Теоретико-методичною основою магістерської кваліфікаційної роботи виступив системно-структурний підхід, що розглядає процес управління витратами підприємства як цілісну структуровану систему, що є одночасно частиною управління суб'єктом господарювання в цілому. Вирішення поставлених у роботі завдань забезпечувалося використанням

основних методів дослідження, а саме методів наукової абстракції, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, системного підходу тощо. Для розв'язання визначених завдань також застосовувались наступні методи: монографічний – при вивченні літературних джерел; теоретичне узагальнення, порівняння та аналогії – для розкриття сутності поняття «витрати підприємства», аналізу – для дослідження тенденцій функціонування підприємства.

Інформаційною базою дослідження виступили наукові фахові, навчальні та методичні публікації провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, чинне законодавство України, статистичні дані, дані фінансової звітності і оперативні дані підприємства, що досліджувалось.

Наукова новизна роботи полягає в подальшому розвитку теоретико-методичних засад управління витратами підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у обґрунтуванні резервів підвищення ефективності управління витратами підприємства. Визначено економічний ефект від реалізації запропонованих заходів.

За результатами дослідження опубліковано:

Виговський В.Г., Коритько Ю.О. Імплементация штучного интеллекта в работу SMM-менеджера. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки, 15–19 травня 2023 року. Житомир: «Житомирська політехніка», 2023. С. 361.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано під час участі в наступних наукових конференціях: Всеукраїнська науково-практична on-line конференція здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки (15-19 травня 2023 р., м. Житомир).

Структура та обсяг магістерської кваліфікаційної роботи. Магістерська кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 107 сторінках друкованого тексту. Робота містить 29 таблиць та 4 рисунки. Список використаних джерел налічує 79 найменувань. Робота містить 6 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та роль управління витратами в сучасних умовах господарювання

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від управлінської діяльності, що забезпечує реальну економічну самостійність та конкурентоспроможність. Посилення конкуренції, зміна споживчої поведінки учасників ринку, постійне зростання цін на основні ресурси – це причини, які спонукають підприємство зосередити увагу на розробці нових концепцій та сучасних підходів до управління підприємством. Витрати та оптимізація їх рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства, і водночас – підвищення його конкурентоспроможності. Менеджери та підприємці все більшу увагу надають ефективності використання ресурсів, їх раціональному розподілу з метою зниження витрат виробничо-господарської діяльності, що як резерв підвищення прибутковості такої діяльності є запорукою фінансової стабільності та розвитку підприємства. Саме тому визначення сутності витрат та їх правильна класифікація практично є основою для ефективної роботи підприємства.

Дослідженням сутності витрат як економічної категорії займалися сучасні науковці М. І Скрипник, Н. В. Задорожна, Г. М. Колісник та ін. Дефініцію «витрати» в генезисі вивчали Т. Шматковська, Л. Демедюк, Т. Рудь та ін. Витрати з позицій фінансового обліку розглядали Ф. Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Ю. С. Цал-Цалко та ін., з позицій управлінського обліку – Л. В. Нападовська, Ч. Т. Хоргрен, Дж. Фостер, М. С. Пушкар, С. Ф. Голов, В. В. Сопко, О. А. Мошковська, О. В. Фоміна та ін. Проблемам узгодження дефініцій «витрати» і «затрати» присвячені наукові розробки Д. Л. Лозинського, О. В. Олійник, В. А. Дерія. Незважаючи на важливість проведених досліджень, є потреба в поглибленому вивченні й критичному аналізі дефініції «витрати» в сучасних

умовах господарювання.

Метою глибшого розуміння сутності витрат доцільно звернутися до генезису вищезазначеної дефініції. Ще Арістотель та Ксенофонт розмірковували про доходи та витрати при обміні товарів та веденні землеробства. Однак наукового змісту дефініція «витрати» набула лише у XVII ст.

Засновник школи фізіократів Ф. Кене виділяв три різновиди витрат: продуктивні (сільськогосподарські); безплідні (пов'язані з промисловістю або торговельною діяльністю); витрати доходу (витрати власників, які отримали дохід від продажу продуктів землеробства). До поточних витрат Ф. Кене відносив витрати на насіння й заробітну плату найманих робітників, до разових – витрати на формування основного капіталу. Вчений вважав, що продуктивним є лише землеробство й тому «чистий продукт», як надлишок продукту понад виробничі витрати, створюється тільки в землеробстві. Д. С. Мілль до вартості товару включав капітал, заробітну плату та сировину.

Представники класичної політичної економії (XVII–XIX ст.) першоосновою всіх витрат на виробництво продукту вважали витрати праці, які ототожнювали з вартістю товару. До прихильників трудової теорії вартості належали П. Буагільбер, У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс та ін. Основоположник трудової теорії вартості У. Петті вважав, що «природна ціна» товару визначається кількістю праці, витраченої на його виробництво. Характеризуючи ренту як різницю між вартістю продукту й виробничими витратами У. Петті до складу останніх включав вартість утримання землевласника (його заробітну плату) та витрати на насіння. П. Буагільбер прирівнював вартість до витрат робочого часу. Вчений стверджував, що за умов вільної конкуренції робочий час, який припадає на одиницю товару, формує справедливую (істинну) вартість.

А. Сміт розглядав заробітну плату як єдину складову витрат на виробництво. Д. Рікардо заперечував вплив заробітної плати на вартість товарів, вважаючи, що витрати зумовлені кількістю і якістю витраченої праці, розміром накопиченого капіталу для оснащення праці й тривалістю часу, впродовж якого

капітал застосовується з цією метою. С. Сісмонді на початку XIX ст., взявши за основу теорію вартості Д. Рікардо, стверджував, що мінова вартість товару визначається витратами праці на його виробництво. Теорію вартості Сісмонді використовує здебільшого для проведення чіткого розмежування між трудовими й нетрудовими доходами. Згодом теорію трудових витрат витіснила теорія витрат виробництва, у якій трудові витрати були лише частиною вартості продукції.

Сутність категорії «витрати» А. Сміт розкрив через категорію «доходи», що включають заробітну плату, яку отримують робітники; прибуток, що привласнюється капіталістами, і ренту, яка дістається землевласникам. Пояснюється це тим, що всі витрати здійснюються для отримання підприємцем доходу, який формується з використанням трьох факторів виробництва: праці (робочої сили), капіталу (засобів виробництва) і землі (природних ресурсів). Основними представниками теорії трьох факторів виробництва були Ж.-Б. Сей, Н. У. Сеніор, Ф. Бастіа.

Наголошуючи на об'єктивній зумовленості існування виробничих витрат, К. Маркс розподілив їх на витрати суспільства та витрати окремого товаровиробника. Витрати суспільства – це витрати живої та уречевленої праці, що формують вартість товару, а витрати товаровиробника – витрати на засоби виробництва та витрати на оплату праці робітників, які виготовляють продукцію. Витрати товаровиробника відрізняються від суспільних витрат на величину доданої вартості.

В основу неокласичної теорії, яка виникла в кінці XIX ст., покладено принцип граничної корисності, відповідно до якого ціна товару визначається двома факторами: граничною корисністю та виробничими витратами. Тобто ціна, яку покупець готовий заплатити за товар, залежить від корисності цього товару, а ціна, за якою продавець готовий продати свій товар, базується на виробничих витратах. Представники неокласичного напрямку (А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето та ін.), досліджуючи взаємозв'язок між обсягом виробництва та ціною товару, розглядали виробничі витрати з позиції фірми. Серед основних

підходів неокласиків можна виділити такі: поділ витрат на економічні та бухгалтерські, на змінні й постійні у короткотерміновому періоді залежно від обсягу виробленої продукції; характеристика рівноваги фірми через співвідношення постійних, змінних і валових витрат з доходом.

Погляди представників інституціоналізму (межа XIX–XX ст.) на виробничі витрати докорінно відрізнялися від поглядів прихильників неокласичної теорії. В неокласичній теорії розглядаються виробничі витрати й ігноруються витрати обігу (трансакційні витрати), а в інституційній теорії – навпаки: увага приділяється трансакційним витратам, а виробничі витрати ігноруються. Зокрема Е. Чемберлін вказував на необхідність розмежування виробничих витрат і витрат на збут, обґрунтовуючи це тим, що витрати на збут збільшують попит на відповідний продукт, а виробничі витрати підвищують його пропозицію.

Існують економічний та бухгалтерський підходи до визначення витрат. Бухгалтерські витрати – це витрати, пов’язані з придбанням зовнішніх ресурсів, які використовуються в процесі виробництва продукції (вартість сировини, електроенергії, заробітна плата працівників тощо), а також відшкодування зносу ресурсів довготривалого використання у вигляді амортизації. В основу бухгалтерських витрат покладено ресурсний підхід. Тобто, з бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. Їх сума фіксується в облікових документах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Зміст економічних витрат базується на неокласичній теорії, зокрема на теорії граничної корисності. Економічні витрати – це сума коштів, яку підприємець може отримати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Тобто, економічні витрати будь-якого ресурсу, що використовуються в процесі виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Економічні витрати, крім бухгалтерських, включають альтернативні витрати, що є втраченою вигодою від альтернативного використання ресурсів. Отже, бухгалтерський підхід заснований на конкретних

витратах, а економічний – на сприятливих можливостях [1].

Аналіз останніх сучасних досліджень і публікацій свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення змісту витрат. Тому необхідно розглянути сутність поняття «витрати» та узагальнити існуючі наукові та підходи до тлумачення цього поняття. Окремі трактування поняття «витрати» підприємства представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування поняття «витрати» різними авторами

Автор	Трактування витрат
1	2
Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [1]	Витрати – це спожиті ресурси чи гроші, які потрібно заплатити за товари і послуги
Ф. Ф. Бутинець [4]	Витрати – це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги
М. С. Пушкар [53]	Витрати – це сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
В. А. Дерій [14]	Витрати – це повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними особами
О. А. Мошковська [40]	Витрати – це вартісне оцінювання ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності
М. І. Скрипник [63]	Витрати – це грошові та матеріальні ресурси, використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства
Н. В. Задорожна [19]	Витрати – це вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції
Ю. С. Цал-Цалко [71]	Витрати – це сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба [12]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірі для досягнення певної мети
С. Ф. Голов [10]	Економічний зміст витрат розкривається у створенні сукупного продукту, вартість якого складається з вартості спожитих засобів виробництва, перенесеної на продукцію, яку виробляють, і новоствореної вартості

Аналіз дефініції «витрати» в ході проведеного дослідження показав, що протягом досить тривалого часу тривають дискусії щодо доцільності розмежування дефініцій «витрати» і «затрати». Д.Л. Лозинський у цьому контексті виділяє три підходи: 1) «витрати» і «затрати» слова-синоніми; 2) затрати – натурально-речовий показник; витрати – вартісний показник; 3)

затрати – вартісна оцінка використаних ресурсів, що не зменшує власний капітал організації; витрати – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [32].

О.В. Олійник наголошує на доцільності вживання терміна «витрати», оскільки термін «затрати» означає втрату, шкоду, знищення [43]. В. Дерій зазначає, що термін «затрати» логічно вживати, коли використовуються індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо ж мова йде про грошовий вимірник, то однозначно слід вживати термін «витрати» для уникнення плутанини й помилок [14]. В. В. Сопко наголошував на необхідності чіткого розмежування понять «витрати» і «затрати». Затрати вчений пов'язував з процесом використання речовин та сил природи у процесі конкретного виду діяльності й з виготовленням певного виду виробів, а витрати – з процесом придбання ресурсів [64]. Проведене дослідження свідчить, що кожен вчений по-своєму трактує «витрати» і «затрати», вкладаючи в них різний зміст. Підтримуємо пропозицію Л. В. Нападовської [42] про те, що у фінансовому обліку доцільно застосовувати термін «витрати», а в управлінському – «затрати».

Аналіз дефініцій «витрати» дозволяє сформулювати правильне, на наш погляд, визначення даного поняття. Отже, витрати – це зменшення активів (необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами), що призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності.

Класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Причому, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

Існує безліч класифікацій витрат за різними ознаками. Класифікація витрат є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Враховуючи те, що поділ витрат спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління, в літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації.

Найпоширенішою є класифікація витрат залежно від цілей управління за трьома напрямками (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Напрями класифікації витрат

Напрями класифікації	Види витрат
1. Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів	Вхідні, спожиті; витрати на продукцію, витрати періоду; основні, накладні; прямі, непрямі; одноелементні, комплексні та ін
2. Витрати для прийняття управлінських рішень і планування	Постійні, змінні; продуктивні, непродуктивні; релевантні, нерелевантні (безповоротні); середні, граничні та ін.
3. Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання	Регульовані, нерегульовані; постійні, змінні; нормовані, ненормовані; ті, що плануються, ті, що не плануються та ін.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються залежно від зміни обсягу виробництва (на сировину, матеріали, комплектуючі вироби, заробітну плату робітників та ін.). Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно стосовно зміни обсягу виробництва. Це можуть бути витрати на сировину, основні матеріали та інші, тобто прямі витрати. Непропорційні витрати поділяються на прогресивні і дегресивні. Прогресивні витрати зростають більшими темпами, ніж обсяг виробництва (доплати за роботу у святкові дні, оплата простоїв, додаткові торгові і рекламні витрати та ін.) Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, заробітна плата допоміжних робітників та ін.). Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними із зміною обсягу виробництва (витрати на оплату праці управлінського персоналу, оренду приміщень та ін.). Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (оплата за телефон та ін.).

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць). Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю понад раз на місяць і можуть скеровуватися на забезпечення

процесу виробництва протягом тривалого часу. Довгострокові витрати – це витрати, пов’язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через дев’ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати) [14]. Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. До прямих належать ті витрати, які можна безпосередньо пов’язати з об’єктом калькулювання (наприклад, вартість сировини, матеріалів, покупних виробів тощо для виробництва продукції), вони можуть бути прямо введені до собівартості певних видів продукції. Непрямими витратами вважаються ті, які зумовлені виробничою діяльністю, але не можуть бути безпосередньо пов’язані з об’єктом калькулювання (заробітна плата майстрів з ремонту обладнання, загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на допоміжні матеріали та ін.). Такі витрати пов’язані з виробництвом декількох видів продукції та вводяться до собівартості непрямым шляхом, за допомогою спеціальних методів розподілу. Накладні витрати розподіляються на виробничі і невиробничі. До виробничих належать витрати, які пов’язані з виробництвом продукції. Тоді до виробничих накладних витрат належатимуть витрати на допоміжні матеріали, ремонт виробничого обладнання, заробітну плату обслуговуючого персоналу та ін. Невиробничі витрати – це всі інші витрати, які несе підприємство та які не пов’язані з виробництвом продукції. Отже, невиробничі накладні витрати містять адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента витрат і не підлягають розкладанню. До них належать витрати на заробітну плату, амортизацію основних засобів тощо. До комплексних належать витрати, які містять декілька економічних елементів, наприклад, адміністративні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут та ін.

Витрати на продукт містять витрати, пов’язані з виробництвом продукції, тоді як витрати періоду – це витрати, що не входять до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління, збут тощо). Класифікація витрат за відношенням до звітного

періоду необхідна для визначення собівартості продукції, виробленої у звітному періоді, хоча до собівартості продукції звітного періоду входять не тільки ті витрати, що мали місце в даному періоді, але й ті, що не здійснені у цьому періоді, але до нього віднесені.

Розподіл витрат на плановані і неплановані дає змогу визначити плановий розмір витрат та планову собівартість продукції, а також виділити в фактичних витратах незаплановані виробничі втрати. Розподіл витрат на нормовані і ненормовані зумовлений нормативним методом обліку витрат виробництва та покликаний забезпечити контроль за цими витратами шляхом виявлення відхилень від норм (безпосередньо в технологічному процесі) з метою раціонального використання ресурсів.

Продуктивні витрати – це витрати, які передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – не обов’язкові, що виникають в результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Контрольовані витрати – це такі витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати та контролювати їх (використання сировини, матеріалів тощо). Неконтрольовані – це такі витрати, на які менеджер не може безпосередньо впливати та контролювати їх (комунальні платежі, амортизаційні відрахування та ін.). Таке групування витрат є важливим для контролю діяльності окремих підрозділів.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена в результаті прийняття відповідного рішення. Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття певного рішення. Технологічні витрати обумовлені (передбачені) технологією виробництва та безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції (витрати сировини, матеріалів тощо). Організаційні витрати – це витрати на управління виробництвом (витрати на організацію виробництва, праці, контроль за дотриманням показників виробництва). Вхідні витрати – це засоби, які були придбані, є в наявності і очікується, що вони повинні принести дохід в майбутньому (запаси матеріалів, напівфабрикатів,

основні засоби тощо). Якщо ці засоби були витрачені для одержання доходу і втратили властивість приносити дохід в майбутньому, то вони перетворюються у спожиті і враховуються на рахунку прибутків і збитків [27, с. 12].

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

Вищенаведене зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які б найповніше відображали та характеризували різні сторони діяльності підприємства. Детальна класифікація витрат підприємства за різними ознаками відображена в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Напрями класифікації витрат

Критерій	Напрями класифікації	Види витрат
1	2	3
Організаційно-управлінський	За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу
	За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
	За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
	За рівнем контрольованості	Контрольовані, неконтрольовані
	Залежно від прийняття рішення	Релевантні, нерелевантні
	За терміном генерування прибутку	Спрямовані на розвиток підприємства, пов'язані з поточною виробничогосподарською діяльністю підприємства

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	За видами діяльності	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розроблення нових технологій, маркетинг, управління
	За спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування	Витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні та інші витрати на забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності
	За сферами діяльності підприємства	Операційні, інвестиційні, фінансові
	За можливістю (ступенем) охоплення планом	Плановані, неплановані
Обліково-аналітичний	За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	Витрати на продукт, витрати на період
	За відношенням до діючих норм	Нормовані і ненормовані або по нормах, відхиленням від норм, змінами норм
	За порядком обчислення (складом)	Фактичні, планові (бюджетні) або прогнозовані, нормативні
	За відношенням до звітного періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
	За призначенням	Технологічні, організаційні
	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Прямі виробничі витрати, витрати на утримання і експлуатацію машин, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут
	За способом перенесення вартості на собівартість продукції	Прямі, непрямі
	За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
	За відношенням до собівартості продукції	Ті, що включаються і ті, що не включаються до собівартості продукції
	За відношенням до готового продукту	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
	За складом	Прості (одноеlementні), комплексні
Фінансово-економічний	За видами продукції	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
	За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
	За відношенням до форм праці	Витрати живої і уречевленої праці

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	За відношенням до форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові
	За споживанням ресурсів	Вхідні, спожиті
	За порядком обчислення	Середні, граничні
Маркетинговий	Залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати	Виробничі, невиробничі (загальнофірмові)
	Залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару	Прямі, непрямі
	Залежно від ступеня усереднення витрат	Повні витрати, витрати, які входять до середньої собівартості
	Залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам	Змінні, постійні (фіксовані), валові, змішані
Інвестиційний	За періодичністю виникнення (вкладень) або за календарним періодом	Поточні, одноразові, довгострокові
	За терміном обчислення	Капітальні, поточні

Отже, запропонована системна класифікація видів витрат, сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати ці види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

1.2. Система управління витратами суб'єкта господарювання

В умовах дефіциту ресурсного потенціалу кожне підприємство намагається знайти шляхи оптимізації їх величини та впливу на економічний результат діяльності. Важливе місце в цьому має розробка впорядкованої системи витрат.

Побудова ефективної системи управління витратами – це процес розроблення і прийняття управлінських рішень за всіма аспектами їх формування й розподілу в підприємстві. Важливість питань, пов'язаних з управлінням витратами на підприємствах, зумовлена також тим, що до пріоритетних проблем організації та здійснення підприємницької діяльності в

Україні належать висока собівартість вітчизняної продукції, нестача фінансових ресурсів для розвитку, відсутність системи розвитку менеджменту, яка б відповідала потребам управління. Зазначені проблеми вимагають від керівників підприємств впровадження та використання сучасних технологій управління витратами, їх економії та недопущення втрат.

Формування на підприємстві системи управління витратами передбачає розробку методів контролю за механізмом створення, розподілу й використання витрат у процесі господарської діяльності.

Управління витратами підприємства здійснюється з метою підвищити ефективність його роботи шляхом використання заходів, які спрямовані на економічно обгрунтоване використання ресурсів й отримання максимально можливого ефекту від їх понесення. Слід зауважити, що доцільно застосовувати заходи із зниження витрат лише при умові того, що це не матиме негативного впливу на якість продукції.

Формуючи ефективну систему управління витратами важливо орієнтуватись на ті функції, які має вона виконувати. Адже управлінським персоналом на різних рівнях ієрархічної структури підприємства раціонально прийнятими рішення управління витратами можливі лише за умови: розгорнутої інформації про умови формування витрат та визначенні впливу витрат на економічні результати діяльності підприємства.

Тому наявність компетентного та забезпеченого інформацією про витрати персоналу передбачає імовірність кваліфікованого управління витратами.

Слід розуміти, що система управління витратами є сукупністю дій орієнтованих на досягнення цілей спрямованих не на зменшення, а на оптимізацію витрат.

У процесі формування системи управління витратами важливим є обгрунтовано визначити основну ціль процесу. Оскільки, кожне підприємство створене із метою отримання прибутку, то важливим показником, на який спрямовано управлінські дії, є рівень рентабельності. Управлінські дії в напрямі оптимізації витрат задля підвищення рівня рентабельності підприємства

орієнтовані на підвищення ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Із цією метою на підприємстві доцільно реалізувати механізм прогнозування, що дасть можливість розробити господарські заходи, орієнтовані на довгострокову перспективу. Найбільш точно прорахувати та визначити всі фактори впливу із розробкою альтернативних дій у разі зміни умов, що впливають на кінцевий результат можливо зробити з використанням автоматизованої системи управління на основі використання інформаційних баз даних та сучасного програмного забезпечення.

Вважаємо, що у розробці загальної системи управління, до якої буде включено систему управління витратами, має бути узгоджена робота усіх наявних на підприємстві структурних підрозділів із розробкою міцних горизонтальних та вертикальних логістичних зв'язків із встановленням центрів відповідальності. Наявність чітко відпрацьованої схеми зв'язків передачі інформації та взаємодії між структурними підрозділами підприємства визначає ефективність системи управління та системи контролю. Завдяки таким зв'язкам оптимізовується рівень деталізації інформації про витрати в системі обліку та показниками калькулювання собівартості продукції, співвідношення між отриманими доходами і понесеними витратами, результатами діяльності та діями відповідальних за процеси осіб, співвідношення між ефективністю понесених витрат та точністю розрахунків у процесі планування потреб ресурсів, тощо.

З метою оптимізації витрат важливо встановити відповідальність за використання ресурсів за кожним робочим місцем. Із цією метою доцільно облік витрат вести виходячи із технологічних процесів, а їх планування здійснювати виходячи із чітко розроблених норм. Лише за такої системи організації управління витратами ефективною буде система контролю, основана на планових показниках та даних фактично понесених витрат за видами ресурсів та виходячи із обсягів виробленої продукції. Організація системи контролю повинна мати ієрархічну вертикально інтегровану схему, де контроль буде здійснюватись на кожному із рівнів: від виробничої ділянки, цеху чи філії, до

підприємства або об'єднання.

Контроль за центрами відповідальності доцільно проводити згідно з визначеним переліком статей, які зазначено у відповідних кошторисах чи бюджетах. Кошториси за ієрархічними рівнями відповідальності формують загальний зведений бюджет витрат підприємства. Таким чином, на основі попроцесного аналізу витрат – можливо найбільш ефективно управляти ними, вишуковуючи резерви для їх оптимізації.

Побудована за такою схемою система управління витратами формує інформаційну базу таким способом, що персонал, який уповноважений приймати оперативні управлінські рішення, орієнтує дії на досягнення стратегічної цілі підприємства та сприяє виробництву конкурентоспроможної продукції (товарів, робіт, послуг). Оскільки, володіючи повною інформацією про фактичний стан та нормативними (плановими) показниками витрат за кожним із центром відповідальності і процесом, є можливість вчасно реагувати на імовірні відхилення, їх досліджувати для виявлення причин і розробки методів їх усунення.

Функція контролю дає можливість встановити рівень витрат, порівняти їх фактивну величину із плановими показниками та виявити причини їх появи із зазначенням винних осіб. Ефективні управлінські рішення в сфері витрат передбачають вибір найбільш доцільного варіанта розв'язання проблеми серед сформованих альтернатив, який орієнтовано на стабільний розвиток підприємства, а не лише на отримання економічного ефекту періоду.

Серед функцій управління витратами підприємства крім функції планування, організації та контролю важливим є стан системи внутрішньої комінікації між структурними одиницями підприємства (тобто внутрішні логістичні зв'язки) та стан реалізації функції мотивації працівників.

Керівному персоналу підприємства важливо розуміти, що реалізація функції контролю витрат можлива лише за ефективної системи їх аналізу. Проведення постійного глибокого аналізу стану і структури витрат за елементами і центрами виникнення забезпечує управлінську ланку відповідних

ієрархічних рівнів актуальною інформацією про ефективність використання наявних ресурсів підприємства як загалом, так і за окремими процесами. Така інформаційна база дає можливість:

- виокремити резерви зниження собівартості продукції, товарів робіт чи послуг за операціями;
- сформувати бачення про дії кожного із працівників у напрямі ефективного використання ресурсів;
- розробити корегуючі дії в напрямі прийняття ефективних управлінських рішень із оптимізації витрат за кожним етапом життєвого циклу виробництва продукції (надання послуг), від етапу придбання засобів виробництва, до організації власне процесу виробництва та реалізації готової продукції, товарів, робіт;
- узагальнити усі елементи ланцюга дій процесу виробництва, що є тісно пов'язаними між собою у процес системи управління.

Організована на підприємстві у такий спосіб система управління витратами передбачатиме:

- розробку дій орієнтованих на оптимізацію величини понесених витрат як за окремими процесами, так і загалом по підприємству;
- побудова виробничого процесу організованого у формі замкнутого циклу та орієнтованого на стабільний поступовий розподіл витрат за чітко розрахованими показниками потреби у них згідно з картами технологічного процесу.

Система управління витратами на підприємстві, організована на основі чітко розрахованих потреб на основі технологічних карт забезпечить максимально високі показники фінансової стійкості підприємства та сприятиме поліпшенню рівня платоспроможності.

Інтегруючи систему управління витратами підприємства до загальної системи управління, можливо забезпечити:

- розробку дій орієнтованих на оптимізацію витрат на кожному із етапів виробничого процесу, що сприятиме отриманню максимальної величини

прибутку;

- реалізація функції планування та прогнозування витрат за кожним із етапів виробництва, оснований на даних автоматизованої інформаційної бази даних за центрами виникнення витрат та їх нормативних і планових показниках розрахованих виходячи із технологічних карт виробничого процесу забезпечить ефективну систему контролю за їх величиною;

- адаптування сучасних підходів до системи управління витратами, розроблених на основі практики та досвіду закордонних підприємств орієнтованих на автоматизацію як процесів виробництва, так і процесів формування системи управління (організація, планування, бюджетування, аналіз та ін.) забезпечить отримання максимального економічного ефекту;

- розробка методів мотивації персоналу до оптимального використання ресурсів за місцями їх виникнення сприятиме отриманню позитивного економічного ефекту для підприємства та поліпшенню якісних показників вироблених товарів, робіт чи послуг;

- формування автоматизованої системи контролю за величиною понесених витрат шляхом порівняння планових і фактичних величин дасть можливість оперативно виявляти факти наявності понаднормативних показників та з'ясувати причини їх виникнення;

- облікове відображення факту виявлення витрат, їх величини як за елементами, так і за статтями витрат у розрізі центрів відповідальності забезпечить керівний персонал інформаційними ресурсами для прийняття ефективних управлінських рішень;

- формування ефективної системи контролю на базі отриманої інформації, що виходить із системи обліку витрат, дасть можливість виявляти відхилення від планових та прогнозних показників у межах сформованих бюджетів витрат за виробничими циклами, операціями сприятиме розробці найбільш дієвих заходів та дій, спрямованих на оптимізацію витрат;

- розробка найбільш ефективних дій у напрямі поліпшення системи виробництва, технологічних процесів, обліку, контролю на основі актуальних

даних про витрати забезпечить реалізацію принципу постійного поліпшення.

На рівні керівної ланки ієрархічної структури підприємства в процесі реалізації функції управління витратами важливо забезпечити міцні зв'язки між елементами системи управління та побудувати механізм взаємного регулювання витрат на етапах: планування, організації, розробки технологічного процесу, виробництва, тобто в процесі побудови всього економічного механізму діяльності.

Усе це стає можливим лише у разі організації автоматизованої системи управління, яка функціонує на основі інформаційної бази даних, що є джерелом інформації для роботи системи аналізу кожної із операцій, які відбуваються на підприємстві та базою для роботи алгоритмів прийняття управлінських рішень.

Узагальнену систему функцій управління витратами нами представлено схематично у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Узагальнена система функцій управління витратами підприємства

Функція управління витратами	Елемент функції управління	Характеристика функцій управління
1	2	3
Планування витрат	Стратегічне планування витрат	Передбачає прогнозування витрат, виходячи із нормативних показників витрат та плану виробництва готової продукції (товарів, робіт, послуг)
	Тактичне планування витрат	Виходить із стратегічного плану із врахуванням стану внутрішнього і зовнішнього середовища, вимог ринку, імовірних ризиків
	Оперативне планування витрат	Розраховується на основі фактичних потреб та обсягів виробництва за кожною із ділянок та робочим місцем. Передбачає розробку організаційно-управлінських заходів із коригування процесу виробництва шляхом виявлення і мобілізації заходів із оптимізації витрат за рахунок: удосконалення техніки і технології виробництва, організації логістики поставок, організації замкнутого циклу виробництва та ін.
Організація процесу управління витратами	Побудова ефективної автоматизованої системи управління витратами	Спрямована на створення системи дій в напрямі об'єднання в єдиний процес у просторі та часі усіх елементів за різними напрямками діяльності підприємства формуючи єдину інформаційну базу даних, сегментовану за рівнями доступу до інформації за відповідними ієрархічними ланками управління

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
	Координація управління витратами (Розробка сильних логістичних зв'язків за умови організації замкнутого циклу виробництва)	Організація процесу управління витратами передбачає встановлення місць виникнення витрат та центрів відповідальності за імовірні прояви понаднормативних витрат, втрат із визначенням відповідальних осіб і межі сфери їх відповідальності за кожною із ділянок виробничого процесу
Комунікація між ієрархічними рівнями системи управління витратами	Формування інформаційної бази даних	Під час організації системи виробництва необхідно організувати систему інформаційних ресурсів для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише під час створення єдиної інформаційної бази даних із диференційованими ієрархічними рівнями доступу. Слід сформувати систему координації дій управлінського персоналу за рівнями відповідальності на основі внутрішніх інформаційних зв'язків, об'єднуючих усі рівні управління. Розробка схеми каналів комунікації на основі побудови лінійних та нелінійних комунікаційних зв'язків
	Постійний аналіз ситуацій виявлення відхилень між плановими показниками витрат і фактичною їх величиною	Формування актуальної інформації та її оцінка в динаміці дає можливість оперативно реагувати на відхилення від планових показників та слідувати головній меті діяльності підприємства
Контроль за станом витрат	Облікове відображення фактично понесених витрат за визначеним рівнем деталізації, необхідним для системи управління	Формує інформаційну базу про фактичний стан понесених витрат за статтями та елементами витрат із визначенням центрів їх відповідальності
	Аналіз стану витрат за елементами і статтями витрат за центрами відповідальності	Постійна порівняльна оцінка між фактично понесеними витратами та їх плановою величиною слугує основою прийняття ефективних обґрунтованих управлінських рішень
Мотивація оптимізації витрат на усіх рівнях їх понесення та управління ними	Економічне стимулювання оптимізації витрат	Економічна мотивація спонукає працівників до вишукування найбільш доцільних методів оптимізації витрат та реалізації цілей підприємства
	Морально-етичне стимулювання оптимізації витрат	Шляхом морально-етичного стимулювання менеджери впливають на рівень результативності і ефективності роботи працівників. Спонукають усвідомити головну стратегію підприємства та приймати управлінські рішення на основі визначених принципів роботи підприємства

Отже, з метою ефективної роботи підприємства та прийняття ефективних

управлінських рішень необхідним є реалізувати управління витратами через налагоджену систему їх управління. Ми вважаємо, що управління витратами доцільно організовувати на всіх етапах організації процесу планування та за усіма етапами виробничого процесу. Управління витратами передбачає собою розробку системи постійного цілеспрямованого впливу на структуру витрат, їх склад та поведінку. Процес оптимізації витрат на підприємстві повинен здійснюватися безперервно на усіх ієрархічних рівнях та етапах виробництва, починаючи від процесу планування діяльності до контролю за ефективністю існуючих витрат.

1.3. Методичні засади оцінки ефективності управління витратами підприємства

Складна економічна ситуація, що склалася останнім часом в Україні стала рушійним чинником в процесі оптимізації витрат. Необхідність постійного контролю за витратами обумовлена необхідністю швидко реагувати на політичну та економічну ситуацію. Тому управлінцям важливо мати інструменти впливу на витрати підприємства. Оскільки основною метою діяльності підприємств, є отримання максимальної економічної вигоди, то досягнення такого ефекту можливе за рахунок збільшення доходів та зменшенню витрат.

Більшість науковців схильні вважати, що управління витратами – це складний процес, спрямований на досягнення високого економічного результату. На нашу думку управління витратами – це ланцюг послідовних дій, спрямованих суб'єктом управління (управлінцями та керівництвом підприємства) на об'єкт управління (витрати). Метою даної взаємодії є постійний контроль та оптимізація витрат з однієї сторони та отриманням високих економічних показників – з іншої сторони. Проаналізувавши дану закономірність можна зробити висновок: управлінці впливають на витрати, а витрати в свою чергу реагують певними змінами на дані управлінські рішення.

Важливою складовою для більш детального розгляду системи управління

витратами господарської діяльності підприємства, визначення її головних елементів та дослідження взаємозв'язків між ними є здійснення економічного аналізу. Ґрунтовне аналітичне дослідження витрат господарської діяльності дає змогу керівництву підприємства, що досліджується, отримати необхідну і достовірну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Таким чином, основним завданням для керівництва суб'єкта господарювання є удосконалення механізму управління витратами на основі розробки і використання обґрунтованої методики аналізу витрат.

Аналіз витрат проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінки впливу окремих факторів на їх величину. Результати аналізу дають змогу виявити резерви зниження витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат.

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, можна порекомендувати проводити його у наступній послідовності:

- аналіз динаміки витрат;
- аналіз структури витрат;
- аналіз витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції;
- оперативний аналіз собівартості.

В цілому, аналіз витрат передбачає порівняння фактичних і прогнозованих показників у звітному періоді, фактичних – за низку звітних періодів, визначення факторів, що впливають на рівень показника та міри їх впливу. Аналіз динаміки витрат надає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих витрат і втрат на виробництві.

Дослідження складу і структури витрат підприємства необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже й спричиняють найбільший вплив на динаміку витрат та щоб вивчити причини зміни витрат і визначити шляхи їх зниження. Аналіз структури витрат передбачає:

- аналіз постійних і змінних витрат; аналіз структури витрат;

- аналіз витрат на виробництво за економічними елементами;
- аналіз витрат згрупованих за їх функціональною роллю у виробничому процесі (за статтями калькуляції);
- аналіз прямих і непрямих витрат.

Метою аналізу постійних і змінних витрат є визначення рівня беззбитковості і оптимізація структури виробництва продукції. Аналіз структури витрат за економічними елементами дає можливість визначити характер виробництва (матеріаломістке, фондомістке, трудомістке), а отже й найважливіші напрями пошуку резервів зниження витрат.

Групування витрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції показує, де саме, на якій цілі та в якому обсязі використано ресурси. Такий підхід необхідний для визначення собівартості окремих виробів (наданих послуг), установлення центрів зосередження витрат та пошуку резервів їх зниження. Аналіз витрат за калькуляційними статтями дозволяє дати оцінку економії чи перевитрат за кожною із статей, показати «внесок» кожної калькуляційної статті у загальне відхилення, і тим самим визначає конкретні напрями оптимізації собівартості продукції.

Важливим показником, який характеризує ефективність виробничогосподарської діяльності підприємства є витрати на 1 грн. товарної продукції. Підприємство може випускати вироби з різним рівнем рентабельності, а показник витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції дає змогу визначити середній рівень витратомісткості продукції, а також дозволяє оцінити динаміку витрат, і вплив факторів на їх.

Зниження витрат на 1 грн. товарної продукції характеризує ефективну роботу підприємства щодо зниження собівартості продукції, вибору оптимальної структури виробництва і реалізації продукції з урахуванням оптових цін, які формуються в умовах ринку.

На підприємствах доцільно аналізувати собівартість одиниці продукції лише основних видів. Метою проведення такого аналізу є порівняння витрат визначення факторів і точне вимірювання їх впливу на величину прямих витрат,

а також виявлення можливих способів зниження собівартості за рахунок змін у конструкції та технології виробництва продукції для виявлення тенденцій у змінах собівартості.

Аналіз собівартості дає інформацію про рівень витрат у минулому періоді, отже, запобігти неефективним витратам уже не можливо. Щоб уникнути небажаних витрат і витрат необхідно проводити оперативний аналіз. Саме з його допомогою об'єктивно оцінюється величина витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виявляються фактори які спричинили ріст витрат та своєчасно приймаються управлінські рішення усунення негативних чинників і мобілізації резервів зниження собівартості продукції. Вважаємо, що важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності формування витрат, яка характеризується співвідношенням прибутку та витрат, понесених для його отримання, тобто рентабельністю або оберненням показником – періодом окупності витрат. Оскільки найбільшу питому вагу у загальній величині витрат підприємства мають операційні витрати то з них і доцільно розпочинати аналіз ефективності формування витрат.

До методів, призначених для аналізу витрат, належать: функціонально-вартісний аналіз, аналіз точки беззбитковості, аналіз грошового потоку, аналіз витратоємних показників.

Функціонально-вартісний аналіз витрат операційної діяльності призначений для виявлення можливого зниження тих виробничих витрат на виготовлення конкретної продукції (надання послуг). Недоліком використання функціонально-вартісного аналізу витрат може вважатися те, що він передбачає коригування витрат конкретно зміні технологічного процесу.

При визначенні беззбитковості виробництва наводяться аргументи на користь встановлення загальної величини витрат, за якої виробництво беззбиткове. Тому визначення точки беззбитковості загалом по підприємству розраховують, базуючись на інтегральному показнику, враховуючи вагомість кожного виду продукції в її досягненні. Для визначення загальної беззбитковості необхідно узагальнити інформацію, отриману для досягнення беззбитковості для

окремих виробів. Крім того, при аналізуванні довготермінової перспективи, точок беззбиткового виробництва може бути кілька.

У сучасній теоретичній та прикладній економіці багато різних систем і моделей побудовані на методиках грошових потоків, їх дисконтуванні. Аналізування витрат підприємства на основі грошових потоків доцільно проводити за групою показників як у розрізі окремих видів діяльності, так і в цілому по підприємству.

Для системи діагностування витрат підприємств, зокрема тих, де продукція за своїм технологічним процесом є витратоємною, пропонуються адекватні й характерні для таких цілей показники: матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість, фондомісткість та інші. Аналіз витрат, яке проводиться з використанням групи витратоємних показників дає можливість визначити, які об'єкти є визначальними для діагностування можливих шляхів зниження собівартості продукції. При дослідженні витратоємних показників увагу необхідно зосередити на виробничих та загальновиробничих витратах підприємства. Окремі елементи методів оцінювання ефективності і раціональності витрат інвестиційної діяльності необхідно розглядати важливим фрагментом і складовою загальної системи діагностування витрат.

Сутність факторного аналізу витрат операційної діяльності полягає у визначенні загального відхилення і виявленні та оцінці окремих факторів загального відхилення. Під факторним аналізом розуміють методику комплексного і системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативного показника. Головною проблемою факторного аналізу є виділення та інтерпретація головних факторів. При відборі компонент дослідник зазвичай стикається з суттєвими труднощами, так як не існує однозначного критерію виділення факторів, і тому тут неминучий суб'єктивізм інтерпретацій результатів.

Отже, основні показники ефективності витрат операційної діяльності згруповано в таблиці 1.5.

Показники ефективності витрат

Показник	Формула розрахунку
Розрахунок на основі валового і операційного прибутку	
Рентабельність реалізованої продукції	$ВП/Св$
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	$Св/ВП$
Рентабельність операційних витрат	$ОП/Св+АВ+ВЗ$
Коефіцієнт окупності операційних витрат	$Св+АВ+ВЗ/ОП$
Рентабельність адміністративних витрат	$ОП/АВ$
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	$АВ/ОП$
Рентабельність витрат на збут	$ОП/ВЗ$
Коефіцієнт окупності витрат на збут	$ВЗ/ОП$
Розрахунок на основі чистого прибутку	
Рентабельність змінних витрат	$ЧП+Св$
Коефіцієнт окупності змінних витрат	$Св/ЧП$
Рентабельність постійних витрат	$ЧП/АВ+ВЗ$
Коефіцієнт окупності постійних витрат	$АВ+ВЗ/ЧП$
Рентабельність адміністративних витрат	$ЧП/АВ$
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	$АВ/ЧП$
Рентабельність витрат на збут	$ЧП/ВЗ$
Коефіцієнт окупності витрат на збут	$ВЗ/ЧП$
Рентабельність операційних витрат	$ЧП/Св+АВ+ВЗ$
Коефіцієнт окупності операційних витрат	$Св+АВ+ВЗ/ЧП$
Умовні позначення: ВП - валовий прибуток, Св – собівартість реалізованої продукції, АВ – адміністративні витрати, ВЗ – витрати на збут ОП – прибуток від операційної діяльності, ЧП – чистий прибуток.	

Необхідна інформація для проведення розрахунків акумулюється у річних звітах про фінансові результати. Аналіз динаміки та факторний аналіз показників ефективності витрат дає можливість прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо шляхів підвищення кінцевих результатів роботи підприємства.

Велике різноманіття методів управління витратами зумовлює потребу в досконалому вивченні їх сутності, переваг та недоліків. З розвитком конкуренції на ринку та зниженням норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння планомірно і раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Також за сприятливих економічних умов важливим завданням є оптимальний розподіл ресурсів між поточною та

інвестиційною діяльністю. Це можливо зробити, якщо на підприємстві діє виважена система та оптимальний метод управління витратами.

В Україні набули найбільшого застосування наступні методи управління витратами: стандарт-костинг, директ-костинг, ABC-метод, Кост-кілінг, бенчмаркінг витрат та LCC-аналіз. Слід відмітити, що жоден з методів не є універсальним, тож вибір інструментів управління залежить від керівництва підприємства та управлінського персоналу. Основні переваги та недоліки зазначених методів управління витратами подано в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Аналіз методів управління витратами

Метод управління витратами	Загальна характеристика	Переваги методу	Недоліки методу
1	2	3	4
Стандарт-костинг	для даного методу характерним є встановлення норм витрат на одиницю продукції.	дає можливість проводити аналіз відхилень від нормативних показників та своєчасно на них реагувати	необхідність складання норм згідно з технологічною картою виробництва
Директ-костинг	при визначенні собівартості продукції враховуються тільки змінні витрати, а постійні витрати збираються на окремому рахунку і списуються на фінансові результати	дозволяє виявити залежність витрат від обсягу виробництва	необхідно встановлювати таку ціну, яка б покривала усі витрати, як постійні так і змінні
ABC-метод	витрати обліковуються за видами діяльності	метод забезпечує облік витрат по кожному виду продукції на кожному етапі виробничого процесу	метод трудомісткий та досить затратний, щодо його впровадження на підприємстві
Кост-кілінг	зменшення витрат відбувається за рахунок скорочення витрат на оплату праці та скорочення штату працівників	швидке скорочення витрат. Дуже розповсюджений в Україні	призводить до соціального невдоволення працівників. Малоєфективний метод
Бенчмаркінг витрат	порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-еталонами (лідерами)	дає можливість проводити порівняльний аналіз з підприємствами-лідерами та підвищувати власну конкурентоспроможність	недостатньо вивчений та застосований метод на підприємствах України, великі ризики неправильно обраного підприємства-еталона

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
LCC-аналіз	визначення витрат на виробництво та продаж, конкретних виробів, упродовж усього їхнього життєвого циклу і провести порівняння їх, із сумою доходів	дозволяє згрупувати всі витрати пов'язані з придбанням, виробництвом та реалізацією продукції	відсутність періодизації фінансових результатів, може потребувати витрат на отримання великої додаткової інформації

На вибір методів управління витратами підприємства впливає не тільки внутрішнє середовище (власник підприємства, керівництво підприємства та управлінці), але й зовнішнє середовище (економічна, політична, податкова, соціальна системи). Складні економічні умови, недосконала податкова система, а також військовий конфлікт на сході країни диктують більш жорсткі стилі управління. Тому багато підприємств знижують свої витрати за рахунок скорочення штату працівників та за рахунок зменшення заробітної плати (метод кост-кілінг).

Зазначимо, що розрахунок наведених вище показників ефективності операційних витрат підприємства та застосування методів управління витратами підприємства не гарантує побудови ефективної системи управління витратами підприємства. Зокрема, збільшити ефективність управління витратами може забезпечити система комплексної оцінки ефективності управління витратами підприємства (див. рис. 1.1).

Головними переваги обраного підходу до комплексної оцінки ефективності управління витратами промислового підприємства є врахування різних управлінських функцій: соціальної, економічної та інформаційної. Однак, недоліком цієї системи є те, що для проведення такої комплексної оцінки необхідно мати доступ до даних, які не відображаються у фінансовій звітності підприємства, а відносяться до якісних показників, що може ускладнювати процес оцінки.

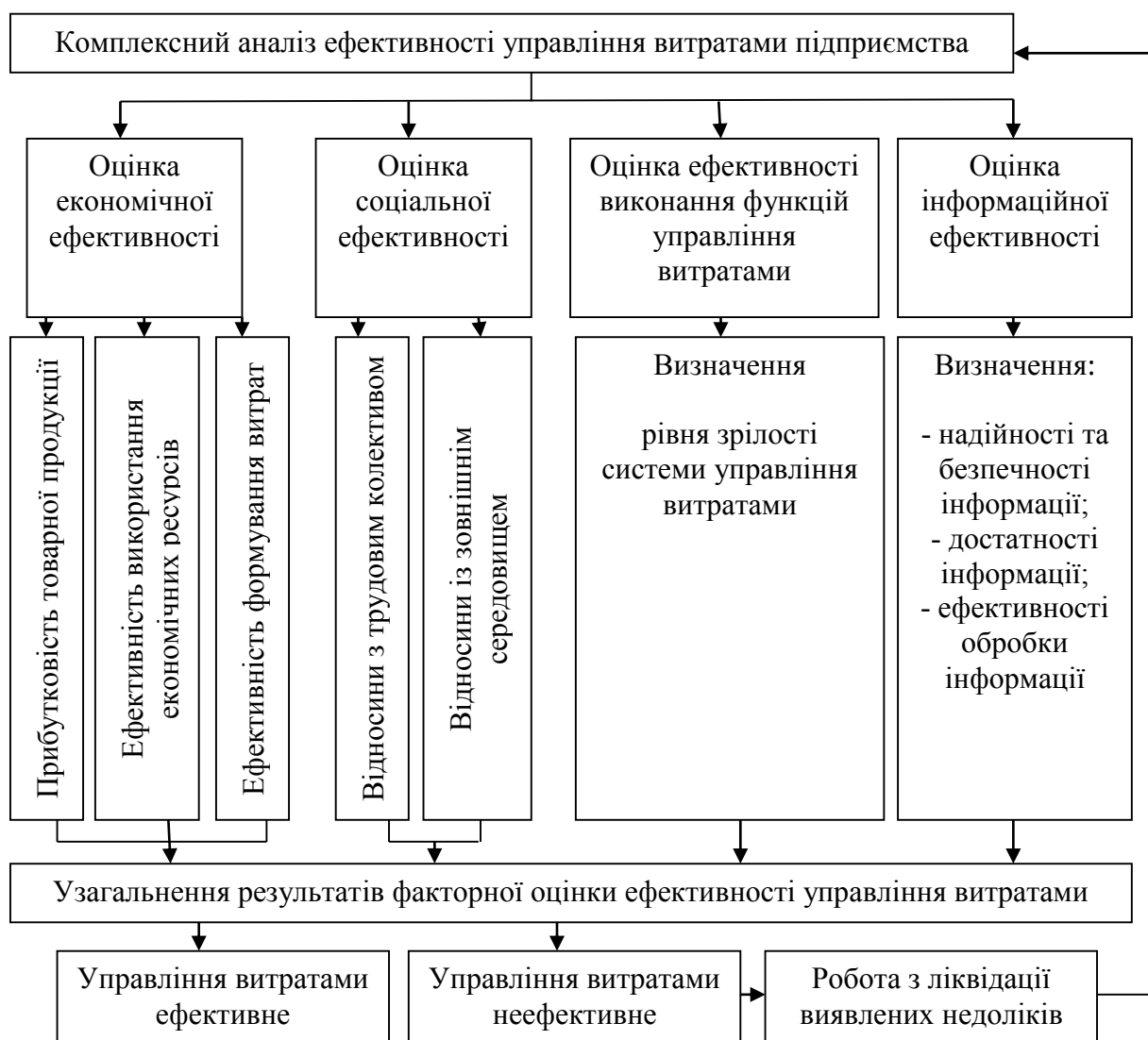


Рис. 1.1. Система комплексної оцінки ефективності управління витратами підприємства

Отже, для забезпечення ефективності управління витратами управлінцям суб'єкта господарювання необхідно самостійно обирати та розробляти методи управління витратами з врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, його розмірів та існуючої організаційної структури управління, технічних ресурсів та управлінських кадрів, що дозволить попередити негативний вплив внутрішніх та зовнішніх чинників зросту рівня витрат, а також своєчасно діагностувати наявні проблеми та приймати рішення щодо їх вирішення.

1.4. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення відносин у сфері управління витратами підприємства

Процес управління витратами та калькулювання виробничої собівартості здійснюється на будь-якому суб'єкті господарювання відповідно до вимог встановленого законодавства, і тому не може повноцінно функціонувати без належного нормативно-правового забезпечення. В умовах євроінтеграції та постійних змін в економічній діяльності України нормативно-правова база потребує постійного реформування та гармонізації, враховуючи всі економічні, політичні та соціальні фактори, задля ефективної регламентації діяльності суб'єктів господарювання.

Нормативно-правове забезпечення управління витратами підприємства – це, за нашим розумінням, сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують багаторівневу та комплексну систему регулювання процесу управління витратами підприємства. Однак, незважаючи на багаторівневу та комплексну систему нормативно-правового регулювання процесу управління витратами підприємства, існує низка недоліків та передумов для їх реформації.

Загалом, можна виділити 5 основних рівнів нормативно-правового забезпечення управління витратами підприємств (див. рис. 1.2).

Основним нормативним документом в Україні щодо обліку витрат виробництва є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., який є документом вищої юридичної сили та регламентує організацію обліку витрат та відображення їх у фінансовій звітності, забезпечує єдність ведення бухгалтерського обліку [20]. В ньому розглядаються стандартизовані аспекти щодо обліку виробничих витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції без включення до них специфіки галузей.

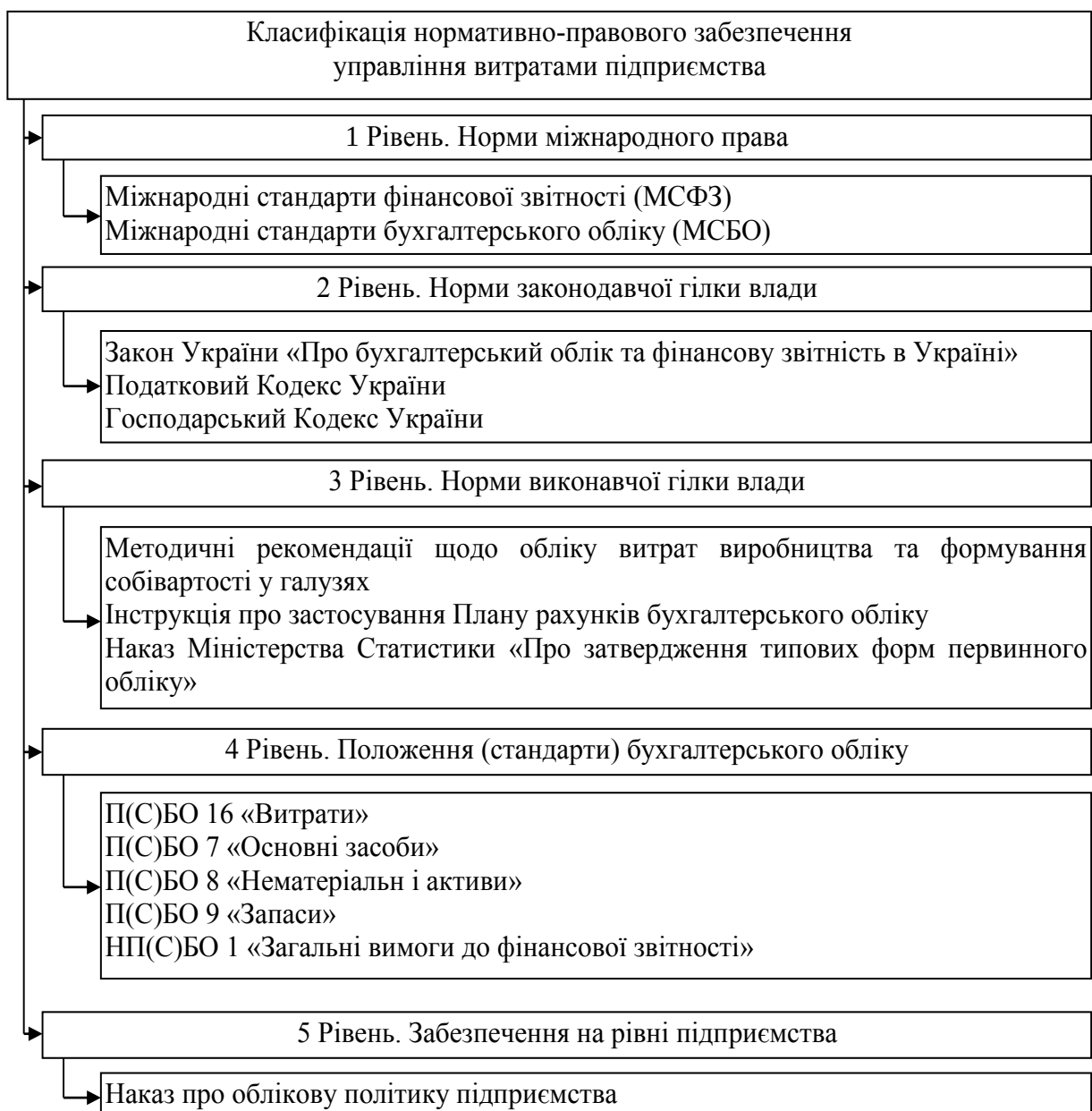


Рис. 1.2. Рівні нормативно-правового забезпечення управління витратами підприємств

У зв'язку з євроінтеграційними процесами та процесом гармонізації обліку до міжнародних стандартів належать міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), що несуть в собі методичні рекомендації щодо особливостей ведення обліку витрат та складання звітності підприємства. До стандартів, що мають практичне застосування в Україні належать положення (стандарти) бухгалтерського обліку відповідно до об'єктів обліку.

Першочергово, необхідно виділити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому визначаються основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Так, сутність терміну «витрати виробництва» не знайшло місце в П(С)БО 16 «Витрати», в якому вказано загальне поняття витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. П(С)БО 16 «Витрати» також не містить чітких рекомендацій щодо визначення повної собівартості реалізованої продукції певного виду, а орієнтує лише на розрахунок повної собівартості реалізованої продукції всіх видів за певний період. Тим не менше, у П(С)БО 16 «Витрати» наводиться поняття виробничої собівартості готової продукції, формування якої здійснюється на основі прямих та загальновиробничих витрат, які входять до витрат на виробництво [47].

П(С)БО 16 «Витрати» є нормативним документом, що встановлює склад витрат, які входять до собівартості продукції, у п. 11 якого передбачено визначення двох видів собівартості:

1. Собівартість реалізованої продукції, до якої входять:
 - виробнича собівартість продукції, яка реалізована протягом звітного періоду;
 - постійні загальновиробничі витрати;
 - понаднормативні виробничі витрати.
2. Виробнича собівартість продукції, до якої входять:
 - прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці;
 - інші прямі витрати;
 - змінні загальновиробничі та ті, що постійно розподіляються, загальновиробничі витрати.

Перелік витрат, які входять до складу прямих та загальновиробничих витрат, які формують виробничу собівартість продукції, наведено в п. 12–15 П(С)БО 16 «Витрати». Таким чином, до складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини, основних та допоміжних матеріалів, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива та енергії, які можуть бути

безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат на основі первинних документів. Тобто ті матеріали, які використовуються не для виробництва продукції, робіт та послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні цілі), до складу виробничої собівартості не входять.

Склад собівартості окремих видів продукції основної заробітної плати виробничих працівників при відрядній формі оплати праці не викликає труднощів, оскільки вона розраховується на основі первинних документів. Однак частину основної та допоміжної заробітної плати (погодинна оплата праці робочих, які беруть участь у технологічних процесах з виробництва продукції, різноманітні варіанти доплат, надбавок) неможливо безпосередньо за даними первинних документів відносити на собівартість конкретних виробів, тому фактично нараховану суму такої заробітної плати включають до складу загальновиробничих витрат, а потім розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до прийнятої на конкретному підприємстві бази розподілу [47].

Приблизний склад інших прямих витрат, що формують виробничу собівартість, наведено в п. 14 П(С)БО 16 «Витрати». До них можуть бути віднесені всі інші виробничі витрати, які безпосередньо належать до конкретного об'єкта витрат:

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних та майнових ділянок;
- амортизація;
- витрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічного браку.

Крім вище перелічених витрат, виробничу собівартість продукції формують також змінні та постійні загальновиробничі витрати. Вони становлять витрати, пов'язані з виробництвом продукції, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Згідно з п. 15 П(С)БО 16 «Витрати», до складу загальновиробничих витрат

входять такі:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи та лікарське страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів).
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) значення.
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) значення.
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страховку основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
5. Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва.
6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші утримання виробничих приміщень.
7. Витрати на обслуговування виробничого процесу.
8. Витрати на охорону праці та техніку безпеки.
9. Витрати на охорону природного середовища.
10. Інші витрати.

До змінних загальновиробничих витрат зараховують витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Прямі загальновиробничі витрати повністю враховуються до виробничої собівартості шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази (часу праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати на обслуговування та управління виробництвом залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності, розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу потужності.

При цьому під нормальною потужністю згідно з п. 4 П(С)БО 16 «Витрати», розуміємо очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий при

умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні зумовлено тим, що постійні загальновиробничі витрати згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» включають до виробничої собівартості в складі відповідальної потужності підприємства.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносять до складу виробничої собівартості, а включають у собівартість реалізованої продукції. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може бути вищою за їх фактичну величину.

Крім того, не враховуються до виробничої собівартості, а включають до складу собівартості реалізованої продукції понаднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість охоплює витрати на виробництво продукції, однак до неї не включають витрати, пов'язані з її реалізацією.

Показником, який включає всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, є повна собівартість. Вона відрізняється від виробничої собівартості на величину адміністративних та збутових витрат та вираховується тільки за товарною продукцією.

При цьому формування повної собівартості продукції має сенс тільки для товарної продукції, а на напівфабрикати власного виробництва та готову продукцію, яка використовується для внутрішнього споживання, адміністративні витрати та витрати на збут не розподіляються, оскільки вказані види запасів оцінюються за виробничою собівартістю.

Розподіл витрат із забезпечення діяльності підприємства:

- виробнича собівартість;
- матеріальні витрати;
- вартість товарної продукції в діючих оптових цінах;
- витрати на оплату праці виробничих робітників.

Відзначимо, що цей критерій розподілу може не збігатися з критерієм, обраним підприємством для розподілу загальновиробничих витрат.

Навіть з простого переліку складових витрат, які утворюють собівартість продукції, видно, що виробничі витрати не однакові не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні продукції, виконанні робіт та послуг. Одні витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, інші – з управлінням та обслуговуванням виробництва, а треті, не маючи безпосереднього стосунку до виробництва, все ж за чинним законодавством відносяться до витрат виробництва.

Крім того, частка витрат прямо залучається до собівартості конкретних видів готових виробів, а інша частка, у зв'язку з виробництвом кількох видів продукції, – опосередковано.

З огляду на це для ефективної організації обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками. Це допоможе не тільки краще планувати та враховувати витрати, а й точніше їх аналізувати, а також виявляти співвідношення між окремими видами витрат та враховувати рівень їх впливу на рівень собівартості й рентабельності виробництва.

Витрати слід розподіляти залежно від характеру виробництва (витрати основного, допоміжних виробництв та витрати непромислових виробництв та господарств), за підрозділами підприємства (цехами, дільницями), видами продукції та послуг, етапами виробничого процесу (стадіями, переділами, фазами).

Також, важливу роль у нормативно-правовому забезпеченні відіграють Методичні рекомендації з обліку витрат на виробництво на формування собівартості продукції(робіт, послуг). Вони можуть класифікуватись залежно від галузей, в яких детально описується склад, класифікація та особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг), які властиві для кожної галузі. Даний документ, крім основних, стандартних правил обліку витрат виробництва передбачає також додаткові проблеми при нарахуванні витрат та калькулюванні собівартості продукції, враховуючи особливості та специфіку діяльності підприємства.

На даний момент часу не вирішеними залишаються важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття „витрати” має чіткі відмінності у трактуванні практиками.

Зокрема, в пункті.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати трактують як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов'язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками. Відповідно до положень Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії «витрати» у бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини «собівартості продажу», наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 «Витрати».

Отже, реформування та подальше запровадження змін до нормативно-правової регламентації буде сприяти вдосконаленню системи управління витратами із застосуванням всіх особливостей галузі функціонування підприємства, а також сприятиме спрощенню процесу управління виробничими витратами та оптимізації показника собівартості готової продукції.

Висновки до розділу 1

1. Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від управлінської діяльності, що забезпечує реальну економічну самостійність та конкурентоспроможність. Витрати та оптимізація їх рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства, і водночас – підвищення його конкурентоспроможності. Менеджери та підприємці все більшу увагу надають ефективності використання ресурсів, їх раціональному розподілу з метою зниження витрат виробничо-господарської діяльності, що як резерв підвищення прибутковості такої діяльності є запорукою фінансової стабільності та розвитку підприємства.

2. Аналіз останніх сучасних досліджень і публікацій свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення змісту витрат. Аналіз дефініцій «витрати» дозволяє сформулювати правильне, на наш погляд, визначення даного поняття. Отже, витрати – це зменшення активів (необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами), що призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності.

3. Була досліджена класифікація витрат підприємства за різними ознаками. Визначено, що запропонована системна класифікація видів витрат, сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати ці види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

4. Визначено, що побудова ефективної системи управління витратами – це процес розроблення і прийняття управлінських рішень за всіма аспектами їх формування й розподілу в підприємстві. з метою ефективної роботи підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень необхідним є реалізувати управління витратами через налагоджену систему їх управління. Вважаємо, що управління витратами доцільно організовувати на всіх етапах організації процесу планування та за усіма етапами виробничого процесу. Управління витратами передбачає собою розробку системи постійного цілеспрямованого впливу на структуру витрат, їх склад та поведінку. Процес оптимізації витрат на підприємстві повинен здійснюватися безперервно на усіх ієрархічних рівнях та етапах виробництва, починаючи від процесу планування діяльності до контролю за ефективністю існуючих витрат.

5. Для забезпечення ефективності управління витратами управлінцям суб'єкта господарювання необхідно самостійно обирати та розробляти методи управління витратами з врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, його розмірів та існуючої організаційної структури управління, технічних ресурсів та управлінських кадрів, що дозволить попередити негативний вплив внутрішніх та зовнішніх чинників зросту рівня витрат, а також своєчасно діагностувати наявні проблеми та приймати рішення щодо їх вирішення.

6. Досліджені п'ять основних рівнів нормативно-правового забезпечення управління витратами підприємств. Визначено, що реформування та подальше запровадження змін до нормативно-правової регламентації буде сприяти вдосконаленню системи управління витратами із застосуванням всіх особливостей галузі функціонування підприємства, а також сприятиме спрощенню процесу управління виробничими витратами та оптимізації показника собівартості готової продукції.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СТОВ «РИЖАНСЬКЕ»

2.1. Організаційно-управлінський аналіз діяльності підприємства

СТОВ «Рижанське» було створено 10.06.2011 року на базі СВК «Дружба» в процесі реформування. З дня реєстрації сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю набуло статусу юридичної особи. Воно має право здійснювати всі види господарської діяльності, не заборонені законом, а також на повну господарську самостійність у зовнішньоекономічних і внутрішньогосподарських відносинах.

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Рижанське», зареєстровано в с. с. Рижани Хорошівського району Житомирської області є суб'єктом господарювання, яке здійснює виробництво, та реалізацію сільськогосподарської продукції, виконання робіт і надання послуг. Статутний фонд товариства, поділений на частки, утворений шляхом об'єднання майнових і земельних внесків громадян, що не відповідають за зобов'язаннями товариства й несуть ризик збитків, пов'язаних з його діяльністю в межах вартості своїх вкладів. Товариство відповідає за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном.

Головним установчим документом СТОВ «Рижанське» є статут, який містить відомості про вид товариства, предмет і цілі його діяльності, склад засновників та учасників, склад і компетенцію його органів та порядок прийняття ними рішень, зокрема перелік питань, вирішення яких потребує одностайності або кваліфікованої більшості голосів, розмір часток кожного з учасників, розмір, склад і порядок внесення ними вкладів, інші відомості, передбачені ст. 57 Господарського кодексу України. Статутом встановлений порядок визначення розміру часток учасників залежно від зміни вартості майна, внесеного як вклад, та додаткових внесків учасників.

Місце підприємства в економічній системі регіону відображено в таблиці

2.1.

Таблиця 2.1

Місце СТОВ «Рижанське» в економічній системі регіону

№ з/п	Ознака	Характеристика
1	Повна назва підприємства	Сільськогосподарське Товариство з обмеженою відповідальністю «Рижанське»
2	Скорочена назва підприємства	СТОВ «Рижанське»
3	Юридична адреса	12122, Житомирська область, Хорошівський район, село Рижани, вулиця Батьюка Якова, будинок 1
4	Директор	Красуцький Микола Васильович
5	Телефон	+38 (096) 876-05-67, +38 (041) 455-31-35
6	Код ЄДРПОУ	37381232
7	Дата державної реєстрації	10.06.2011 (12 років 6 місяців)
8	Форма власності	колективна
9	Зареєстрований капітал	20 818 тис.грн
10	Основні види діяльності	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; 01.12. Овочівництво, декоративне садівництво; 01.21. Розведення великої рогатої худоби; 51.39. Неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями; 52.11. Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах з перевагою продовольчого асортименту
11	Основні постачальник	ПП «Северенчук», ТОВ «Еліт-Нафта», ПВКФ «Нафтекс», ПАТ Агропостач», Хорошівський РЕМ
12	Основні покупці продукції	ТДВ «Яготинський маслозавод», ТОВ «Молочна фабрика» Рейнфорд», ПП «Землі Полісся», ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»
13	Фінансово-інформаційне обслуговування	Приват Банк, «Райффайзен Банк Аваль», Сектор статистики у Хорошівському районі (ГУ статистики в Житомирській області)

До складу майна досліджуваного підприємства належать: внески учасників, що утворюють його статутний капітал; продукція, вироблена товариством внаслідок господарської діяльності; одержані доходи, а також інше майно, придбане ними на інших підставах. Внеском визнаються: будівлі, споруди, інші матеріальні цінності, цінні папери, права власності або користування землею, водами й іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права, грошові кошти.

Учасники сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю не вільні розпоряджатися своїм внеском (земельним або майновим паєм). Вони мають право продати або іншим чином уступити його одному або кільком учасникам товариства. Відчуження внеску третім особам дозволяється, але може бути й заборонене статутом товариства. Проте навіть у разі можливості відчуження внеску третім особам за учасниками товариства зберігається переважне право купівлі внеску, що відчужується.

Джерелом надходження коштів є виручка від реалізації продукції. Характеризуючи виробничо – фінансову діяльність господарства, замітимо, що воно розробляє і затверджує плани економічного розвитку, розробляє економічно – доцільну структуру виробництва та здійснює будь – яку діяльність, що не суперечить чинному законодавству.

Підприємство реалізує свою продукцію та надає послуги підприємствам, організаціям і громадянам за цінами і тарифами, що встановлюються ним самостійно або на договірній основі. Також має право вступати в договірні відносини з іншими підприємствами, організаціями, окремими громадянами.

Для забезпечення діяльності товариства за рахунок вкладів засновників був утворений статутний фонд в розмірі двадцяти мільйонів вісімсот вісімнадцяти тисяч гривень. Слід відмітити, що статутний капітал підприємства був сформований за рахунок лише фізичних осіб. Характеристика засновників СТОВ «Рижанське» за зареєстрованим капіталом відображена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика засновників СТОВ «Рижанське»
за зареєстрованим капіталом станом на 31.12.2022 року

Засновники підприємства	Зареєстрований капітал	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Юридичні особи	0	-
Фізичні особи	20818,00	100,0
<i>Красуцький Микола Васильович</i>	7078,12	34,0
<i>Красуцький Олександр Миколайович</i>	6869,94	33,0
<i>Красуцький Василь Миколайович</i>	6869,94	33,0
Державна частка	0	-
Разом	20818000	100,0

Організаційна структура управління (спрямована на встановлення чітких взаємозв'язків між окремими підрозділами підприємства, розподіл між ними прав та відповідальності. В межах структури управління протікає весь управлінський процес, відбувається рух потоків інформації, ресурсів, ідей та прийняття управлінських рішень. Вона ж забезпечує і можливість взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем.

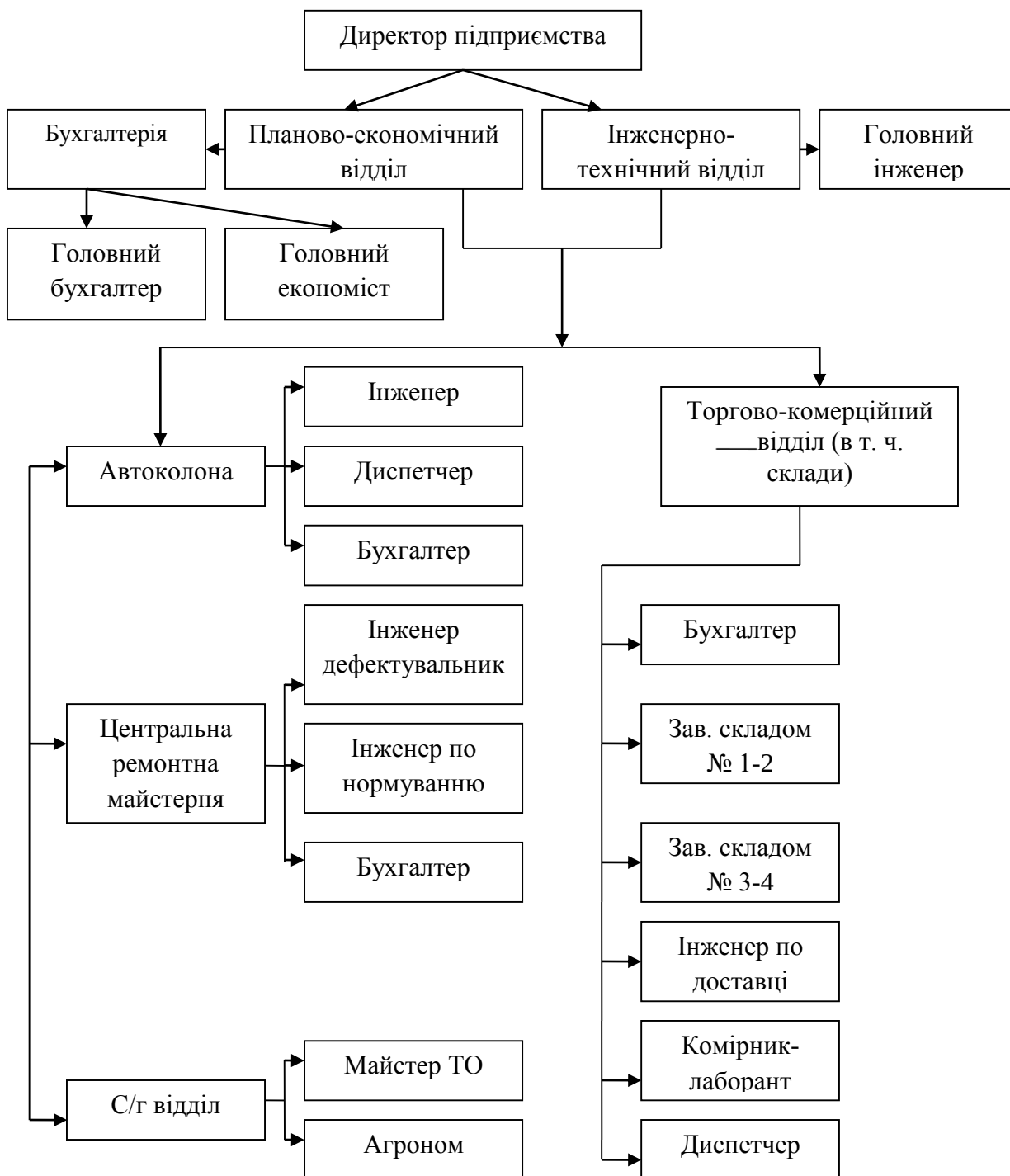


Рис. 2.1. Організаційна структура управління СТОВ «Рижанське»

Організаційна структура управління СТОВ «Рижанське» включає в себе: центральну ремонтну майстерню № 1 та філію ремонтної майстерні, автоколону, сільськогосподарський відділ, товарнокомерційний відділ, відділ обслуговування механізації тваринницьких ферм, допоміжні відділи. Всі структурні підрозділи мають за мету збільшити обсяги робіт та продукції і працюють взаємопов'язано один з одним. Кожен підрозділ має свого бухгалтера, інженера та робітників.

Одним із інструментів впливу на підприємницьку діяльність є SWOT-аналіз (див. табл. 2.3).. Застосування методу SWOT дає можливість встановити лінії зв'язку між силою та слабкістю, які притаманні організації, і зовнішніми загрозами та можливостями. SWOT-аналіз підкреслює, що стратегія повинна якнайкраще поєднувати внутрішні можливості компанії (її сильні і слабкі сторони) і зовнішню ситуацію (частково відображену у можливостях і загрозах).

Таблиця 2.3

Матриця SWOT-аналізу підприємницьких параметрів СТОВ «Рижанське»

Сильні сторони	Слабкі сторони
отримання позитивного фінансового результату за 3 останні роки; висока родючість земель; географічне розташування підприємства; кваліфікована робоча сила; наявність вільних земельних ділянок для ведення бізнесу та інвестування; наявність власного автопарку та сільськогосподарських машин; потужний природно-ресурсний потенціал; сприятливі природно-кліматичні умови.	використання застарілих технологій; високий рівень зносу технічних засобів; відсутність маркетингової служба; незадовільний технічний стан доріг; низький рівень інноваційності сільського господарства; низький рівень інформаційного забезпечення з питань інвестиційної політики слабо використовується побічна біомаса рослинницьких культур; слабо розвинена галузь овочівництва.
Можливості	Загрози
посилення державної підтримки інноваційної діяльності; експорт сільськогосподарської продукції; збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції; підвищення попиту на якісну сільськогосподарську продукцію; розширення ринків збуту виробленої сільськогосподарської продукції; удосконалення сільської інфраструктури; впровадження в діяльність інноваційних підходів і проєктів.	зниження родючості земель; незахищеність права власності на інноваційні розробки; низький рівень державної підтримки сільськогосподарських виробників; обмеженість в інвестуванні на внутрішньому ринку; економічна нестабільність пов'язана з війною; загроза появи нових сильніших конкурентів; зростання вартості транспортної логістики; зростання залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Сильною стороною підприємницьких параметрів СТОВ «Рижанське» є отримання позитивного фінансового результату за 3 останні роки, тобто можливість фінансувати власним коштом; наявність вільних земельних ділянок для інноваційного ведення бізнесу та інвестування.

Найбільш слабкими сторонами СТОВ «Рижанське» є те, що відбувається використання застарілих технологій; високий рівень зносу технічних засобів; низький рівень інноваційності підприємства; низький рівень інформаційного забезпечення з питань інвестиційної політики.

Можливостями СТОВ «Рижанське» є те, що є можливість ефективного використання побічної біомаси рослинницьких культур шляхом впровадження в діяльність інноваційних підходів і проєктів.

Основною загрозою СТОВ «Рижанське» є військові дії на території України. Важливим елементом інноваційно-інвестиційної стратегії сталого розвитку СТОВ «Рижанське» має стати впровадження енергозберігаючих і прогресивних технологій виробництва.

Сутність PEST-аналізу полягає у виявленні й оцінці впливу факторів макросередовища на результати поточної й майбутньої діяльності підприємства. Метою PEST-аналізу є відстеження (моніторинг) змін макросередовища за чотирма вузловими напрямками і виявлення тенденцій, подій, непередбачуваних підприємству, але здійснюючих вплив на прийняття стратегічних рішень

Політичний фактор зовнішнього середовища вивчається в першу чергу для того, щоб мати чітке уявлення про наміри органів державної влади відносно розвитку суспільства й про засоби, за допомогою яких держава припускає запроваджувати в життя свою політику.

Аналіз економічного аспекту зовнішнього середовища дозволяє зрозуміти, як на рівні держави формуються й розподіляються економічні ресурси. Для більшості підприємств це є найважливішою умовою їхньої ділової активності.

Вивчення соціального компонента зовнішнього оточення спрямоване на те, щоб усвідомити й оцінити вплив на бізнес таких соціальних явищ, як відношення людей до праці і якості життя, мобільність людей, активність

споживачів й ін.

Аналіз технологічного компонента дозволяє передбачати можливості, пов'язані з розвитком науки й техніки, вчасно переорієнтовуватися на виробництво й реалізацію технологічно перспективного продукту, спрогнозувати момент відмови від використовуваної технології. Проведемо PEST-аналіз (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

PEST-аналіз СТОВ «Рижанське»

Ключові чинники впливу	Оцінка фактора	Значення фактора	
Політично-правові фактори			
1. Нестабільність політичних ситуацій	0,3	5	1,5
2. Зміни політичних партій	0,2	2,5	0,5
3. Інвестиційна непривабливість	0,25	2,5	0,625
4. Нестабільність законодавства	0,25	4	1
Усього:	1	-	3,625
Економічні фактори			
1. Економічна нестабільність в країні	0,2	4	0,8
2. Нестабільність цін на сировину	0,4	4	1,6
3. Податкова політика	0,2	2	0,4
4. Рівень доходів населення	0,2	5	1
Усього:	1	-	3,80
Соціокультурні фактори			
1. Потреба населення у здоровому харчуванні	0,3	3	0,9
2. Забруднення навколишнього середовища	0,2	3	0,6
3. Демографія	0,2	2,5	0,5
4. Освіта	0,3	3	0,9
Усього:	1		2,90
Технологічні фактори			
1. Використання нових технологій	0,3	4	1,2
2. Інвестиції	0,2	3	0,6
3. НДР	0,3	2	0,6
4. Природні ресурси	0,3	4	1,2
Усього:	1		3,60

В результаті проведеного PEST-аналізу, можна зробити висновок, про найбільший негативний вплив на діяльність компанії політичних і економічних факторів, зокрема нестабільна політична ситуація, нестабільність законодавства в Україні, зростання цін на сировину та матеріали та скорочення доходів населення країни.

Охарактеризуємо безпосереднє оточення СТОВ «Рижанське» за

допомогою таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Оцінка впливу факторів безпосереднього оточення СТОВ «Рижанське»

Група факторів	Фактори	Оцінка спрямованості впливу фактора*	Оцінка впливу факторів у балах**	Загальна оцінка впливу факторів у балах
Споживачі	1. Стан і тенденції розвитку	1	2	2
	2. Стан і тенденції попиту на товари підприємства	1	2	2
	3. Ступінь мінливості потреб, вимог, смаків покупців	-1	1	-1
	4. Торгова сила покупців	1	1	1
	5. Ступінь прихильності покупців до товарів підприємства	1	2	2
Постачальники	1. Конкурентна сила постачальників	1	2	2
	2. Ступінь привабливості постачальників	1	2	2
	3. Доцільність договірної політики	1	2	2
Конкуренти	1. Стан конкурентної боротьби в сфері діяльності підприємства	-1	2	-2
	2. Сила конкурентного тиску	-1	1	-1
	3. Кількість активних конкурентів	-1	2	-2
* Оцінка спрямованості впливу на підприємства здійснюється за такою шкалою: +1 бал - позитивний вплив; -1 бал - негативний вплив. ** Оцінка ступеня впливу здійснюється за такою шкалою: 3 бали - сильний вплив; 2 бали - помірний вплив; 1 бал - слабкий вплив; 0 балів - відсутність впливу				

Оцінка впливу факторів безпосереднього оточення СТОВ «Рижанське» свідчить про помірний вплив на підприємство.

Отже, проведений організаційно-управлінський аналіз діяльності СТОВ «Рижанське» свідчить про достатньо ефективну систему управління діяльністю підприємства. Втім, є проблемні питання, які потребують вирішення, зокрема: використання застарілих технологій, високий рівень зносу технічних засобів, низький рівень інноваційності підприємства, низький рівень інформаційного забезпечення з питань інвестиційної політики. Також на діяльність підприємства

справляють негативний вплив політичні і економічні факторів, зокрема нестабільна політична ситуація, нестабільність законодавства в Україні, зростання цін на сировину та матеріали та скорочення доходів населення країни.

2.2. Діагностика фінансово-економічного стану СТОВ «Рижанське

В сучасних умовах оцінка фінансово-економічного стану підприємства є досить актуальною для будь-якого суб'єкта господарської діяльності в Україні. Адже, в умовах ринкових відносин зростає самостійність підприємств, їх економічна і правова відповідальність. Кожне підприємство самостійно відповідає за свою роботу та ухвалює рішення щодо подальшого розвитку. Як наслідок, виживає той, хто найкраще використовує наявні ресурси з метою отримання максимальної суми прибутку за результатами здійснення господарської діяльності. При цьому різко зростає значення діагностики фінансово-економічного стану діяльності суб'єктів господарювання.

Особливо актуальною є діагностика фінансово-економічного стану підприємства в умовах повномасштабної війни в Україні, оскільки саме війна створює форс-мажорні обставини, які впливають на скорочення обсягів активної діяльності підприємства.

Однак, як показує практика, не завжди військовий стан є кризою для бізнесу. Якщо бути гнучким і швидко реагувати на ринкові зміни, тобто за грамотного управління підприємством, формується можливість продовжувати роботу бізнесу в умовах війни, створювати умови для збереження активів та ресурсів і навіть їх розвитку. Саме тому ті підприємства, які в умовах війни постійно слідкують за зовнішніми викликами і відповідно до них налаштовують свою діяльність, мають змогу вижити.

Отже, здійснимо діагностику фінансово-економічного стану СТОВ «Рижанське і з'ясуємо чи вплинули військові дії в Україні на діяльність досліджуваного підприємства.

На першому етапі дослідимо основні економічні показники господарської

діяльності СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 році (див. табл. 2. 6).

Таблиця 2.6

Основні економічні показники господарської діяльності СТОВ
«Рижанське» у 2020-2022 роках

Показники	Роки			Відхилення 2022 рік до 2022 року	
	2020	2021	2022	+, –	%
1. Чистий дохід (виручка), тис. грн.	46181,0	47833,0	56260,0	10079,0	21,8
2. Валовий прибуток, тис. грн.	16997,0	11717,0	17342,0	345,0	02,0
3. Операційний прибуток, тис. грн.	5067,0	1046,0	7193,0	2126,0	42,0
4. Чистий прибуток, тис. грн.	3663,0	856,0	5775,0	2112,0	57,7
5. Середньооблікова чисельність працівників, осіб.	153	154	121	-32	-20,9
6. Середньорічна вартість:					
необоротних активів, тис. грн.	19688,0	21111,0	21300,0	1612,0	8,2
в т.ч. основних засобів, тис. грн.	9334,0	10855,5	11024,5	1690,5	18,1
оборотних активів, тис. грн.	26195,5	28460,0	28446,5	2251,0	8,6
7. Фондовіддача	4,9	4,4	5,1	0,2	3,1
8. Фондомісткість	0,2	0,2	0,2	0,0	-
9. Фондоозброєність, тис. грн./особу.	61,0	70,4	91,1	30,1	49,3
10. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,8	1,7	2,0	0,2	12,2
11. Продуктивність праці, тис. грн./особу.	301,8	310,6	465,0	163,2	54,1
12. Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн.	68,72	76,99	109,76	41,04	59,7
13. Рентабельність господарської діяльності, %	7,1	2,1	13,7	6,5	x
14. Рентабельність активів підприємства, %	2,8	0,5	3,6	0,8	x
15. Рентабельність власного капіталу, %	3,9	0,8	4,7	0,9	x

Відповідно до таблиці 2.6, можемо спостерігати покращення майже усіх показники господарської діяльності. Чистий дохід від реалізації продукції відповідно таблиці становив у 2020 році – 46181,0 тис.грн. у 2021 році – 47833,0 тис.грн., у 2022 році – 56260,0 тис.грн, що на 10079,0 тис.грн. більше ніж у 2020 році. Чистий прибуток підприємства в 2022 році збільшився на 2112 тис. грн. або на 42,0 %, у порівнянні з базовим роком, що є позитивною тенденцією для підприємства. Фондовіддача, яка визначає ефективність використання основних засобів у 2022 році становила 5,1 грн., порівняно з 2020 роком вона зросла на 0,2 грн. Фондомісткість господарської діяльності в аналізованому. була незмінною, що свідчить про сталий рівень використання основних фондів підприємства. Позитивним у діяльності підприємства є щорічне зростання продуктивності

праці. Так, у 2022 році продуктивність праці становила 465,0 тис.грн., що більше на 163,2 тис. грн. у порівнянні з 2020 роком. СТОВ «Рижанське» у 2022 році було рентабельним. Рівень рентабельності господарської діяльності становив 13,7 %, що на 0,8% більше ніж у 2020 році. Отже, як свідчать дані здійсненого аналізу СТОВ «Рижанське» розвивається та щороку покращує результати своєї діяльності незважаючи на виклики сьогодення.

Наступним етапом здійснимо аналіз активів СТОВ «Рижанське» за балансом у 2020-2022 роках (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Характеристика активів СТОВ «Рижанське» за балансом за 2020-2022 рр.

Показники	2020 рік.		2022 рік		Відхилення 2022 рік до 2020 року		
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	+, -	%	п.с.
1. Необоротні активи	20604,0	42,2	20982,0	42,2	378,0	1,8	0,0
Незавершене будівництво	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
Основні засоби	10356,0	21,2	10694,0	21,5	338,0	3,3	0,3
2. Оборотні активи	28170,0	57,8	28745,0	57,8	575,0	2,0	0,0
Виробничі запаси	9825,0	20,1	6895,0	13,9	-2930,0	-29,8	-6,3
Незавершене виробництво	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
Готова продукція	1962,0	4,0	2269,0	4,6	307,0	15,6	0,5
Товари	1962,0	4,0	1538,0	3,1	-424,0	-21,6	-0,9
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	10384,0	21,3	10716,0	21,5	332,0	3,2	0,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	4665,0	9,6	5685,0	11,4	1020,0	21,9	1,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	7,0	0,0	1624,0	3,3	1617,0	в 232 р.	3,3
Інші оборотні активи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
Витрати майбутніх періодів	29,0	0,1	18,0	0,0	-11,0	-37,9	0,0
Разом	48774,0	100,0	49727,0	100,0	953,0	2,0	х

Відповідно до даних таблиці 2.7, можемо відмітити, що вартість основних засобів у 2022 році становила 10694,0 тис. грн., що на 3,3% більше ніж у 2020 році. Середньорічна вартість оборотних активів зросла на 2%, порівняно з 2020 роком. Вартість виробничих запасів підприємства протягом досліджуваного періоду знизилась майже на 30%, що свідчить про скорочення обсягів

господарської діяльності, або покращення системи планування матеріально-технічного забезпечення.

Наступним етапом здійсимо аналіз динаміки та структури джерел формування майна СТОВ «Рижанське» за балансом у 2020-2022 роках (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка та структура зобов'язань підприємства СТОВ «Рижанське»

Показники	2020 рік		2022 рік		Відхилення 2022 рік до 2020 року		
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	+, -	%	п.с.
1. Власний капітал	34343,0	70,4	40746,0	82,3	6403,0	118,6	11,8
Статутний (зареєстрований) капітал	20818,0	42,7	20818,0	42,0	0,0	100,0	-0,7
Нерозподілений прибуток	10817,0	22,2	20935,0	42,3	10118,0	193,5	20,1
2. Довгострокові зобов'язання	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
3. Поточні зобов'язання	14419,0	29,6	8779,0	17,7	-5640,0	60,9	-11,8
Кредиторська заборгованість підприємства за товари, роботи, послуги	13847,0	28,4	7851,0	15,9	-5996,0	56,7	-12,5
Поточні зобов'язання підприємства за розрахунками з бюджетом	32,0	0,1	91,0	0,2	59,0	284,4	0,1
Поточні зобов'язання підприємства за розрахунками зі страхування	107,0	0,2	241,0	0,5	134,0	225,2	0,3
Поточні зобов'язання підприємства за розрахунками з оплати праці	432,0	0,9	590,0	1,2	158,0	136,6	0,3
Інші поточні зобов'язання	1,0	0,0	6,0	0,0	5,0	600,0	0,0
Разом	48762,0	100,0	49525,0	100,0	763,0	101,6	х

Відповідно до даних таблиці 2.8, можемо відмітити, що за аналізований період зареєстрований капітал підприємства не змінився. Загальна сума нерозподіленого прибутку у 2022 році становила 20935,0 тис.грн., що на 93,5% більше рівня 2020 року. Власний капітал у 2022 році становив 40746,0 тис. грн., порівняно з 2020 роком його сума зросла на 18,6%. Залучений капітал

підприємства у 2022 році зменшився на 39 %. Разом із цим збільшилися поточні зобов'язання підприємства.

Важливими показниками, які характеризують фінансовий стан підприємства є показники ліквідності, оскільки саме вони показують наскільки швидко підприємство може розрахуватися за своїми зобов'язаннями за рахунок своїх активів. Отже, здійснимо аналіз показників ліквідності СТОВ «Рижанське» за 2020-2022 роки (див. табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Динаміка показників оцінки ліквідності СТОВ «Рижанське» за 2020-2022 роки

Показники	Норматив	Роки			Відхилення 2022 рік до 2020 року, +/-
		2020	2021	2022	
1. Коефіцієнт загальної ліквідності	>1-2	1,95	1,89	3,27	1,32
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	>0,6	1,77	1,96	2,05	0,28
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,01	0,04	0,18	0,18
4. Чистий оборотний капітал	>0	11868,0	13593,0	19966,0	8098,0

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.9, можемо відмітити, що спостерігається позитивна тенденція до зміни показників ліквідності. Показники загальної та поточної ліквідності у 2022 році зросли і відповідають нормативним показникам, що позитивно характеризує платоспроможність підприємства. Зріс і показник абсолютної ліквідності підприємства, що свідчить про зростання найбільш ліквідних активів в балансі підприємства. Втім значення цього показника, незважаючи на його зростання все ще не відповідає нормативному значенню.

Стабільність роботи підприємства за умов ринку вимагає високої мобільності та гнучкості використання власних коштів і передусім власних оборотних коштів. Для оцінки ефективності використання власних засобів на підприємстві застосовують аналіз показників фінансової стійкості підприємства. Отже, здійснимо розрахунок показників фінансової стійкості СТОВ «Рижанське» за 2020-2022 роки (див. табл. 2.10).

Динаміка показників фінансової стійкості СТОВ «Рижанське»

Показники	Норматив	Роки			Відхилення 2022 рік до 2020 року, +/-
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт співвідношення залучених і власних коштів	<1	0,42	0,44	0,22	-0,20
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,70	0,69	0,82	0,12
Коефіцієнт маневреності власних коштів	>0,2	0,40	0,39	0,49	0,09
Коефіцієнт ефективності використання власних коштів	>0,4	0,15	0,03	0,18	0,03
Коефіцієнт використання фінансових ресурсів	збільшення	0,10	0,02	0,14	0,04

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.10, можемо відмітити, що значення коефіцієнту автономії СТОВ «Рижанське» відповідає нормативному значенню. У 2022 році відбулося його зростання на 0,12 пунктів і становило 0,82. Це свідчить про те, що підприємство фінансувалося за рахунок власного капіталу на 82%. Коефіцієнт маневреності показує частку власних коштів, вкладених в оборотні активи. Протягом досліджуваного періоду даний показник на підприємстві відповідає нормативному значенню, що дозволяє забезпечити достатню гнучкість у використанні власного капіталу СТОВ «Рижанське». Коефіцієнт ефективності використання власних коштів показує, що в 2022 році на 1 грн. власних коштів припадає 0,18 грн. прибутку, що на 0,03 грн. більше ніж в 2020 році. Загалом спостерігається позитивна динаміка показників фінансової стійкості підприємства.

В сучасних умовах господарювання саме рівень ділової активності є мірилом ефективності роботи підприємства. Показники ділової активності віддзеркалюють ефективність використання фінансових ресурсів підприємства, тому вони ідентифікуються як характеристики ефективності діяльності керівництва у фінансовій сфері. Ділова активність відображає рівень ефективності використання матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів. Паралельно вона характеризує якість управління і можливості потенційного розвитку підприємства. Отже, здійснимо розрахунок показників ділової активності СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках (див. табл. 2.11).

Динаміка показників ділової активності СТОВ «Рижанське»

Показники	Норматив	Роки			Відхилення 2022 рік до 2020 року, +/-
		2020	2021	2022	
1.Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	0,25	0,24	0,28	0,03
2.Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	збільшення	1,76	1,68	1,98	0,21
3.Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільшення	1,26	1,20	1,53	0,27
4.Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	збільшення	0,90	0,84	3,58	2,68
5.Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	збільшення	1,04	1,06	1,63	0,59
6.Коефіцієнт оборотності основних засобів	збільшення	4,95	4,41	5,10	5,96
7.Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільшення	0,36	0,35	0,46	0,10

Відповідно до розрахунку показників ділової активності підприємства у таблиці 2.11, можемо відмітити, що коефіцієнт оборотності оборотних засобів СТОВ «Рижанське» протягом досліджуваного періоду зріс на 0,21 пункт і становив у 2022 році – 1,98 оборотів. Така динаміка свідчить про зростання ефективності використання оборотних коштів СТОВ «Рижанське», що є позитивним для ефективності роботи підприємства. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості у 2022 році становив 1,52 пункти, що на 0,27 пункти більше, ніж у 2020 році. Коефіцієнт оборотності кредиторської протягом 2020-2022 року зріс на 2,68 пункти і становив на кінець 2022 року 3,58 пункти. Загалом, можемо відмітити позитивну динаміку зміни показників ділової активності підприємства.

Показники рентабельності є найважливішими у бізнесі і демонструють, наскільки успішно працює підприємство, і які перспективи має в найближчому майбутньому. Прибутковість діяльності підприємства завжди була основним стимулюючим чинником для подальшого розвитку та розширення виробництва. Розрахунок показників рентабельності (прибутковості) СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках наведений в табл. 2.12.

Показники рентабельності (прибутковості) діяльності СТОВ «Рижанське»

Показники	Роки			Відхилення 2022 рік до 2020 року, +/-
	2020	2021	2022	
1. Рентабельність господарської діяльності, %	7,1	2,1	13,7	6,5
2. Рентабельність активів підприємства, %	2,8	0,5	3,6	0,8
3. Рентабельність власного капіталу, %	3,9	0,8	4,7	0,9

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.12, рентабельність господарської діяльності СТОВ «Рижанське» в 2022 році збільшилася на 6,5%, що свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства. Рентабельність активів, яка зросла на 0,8 % і становить 3,6 % у 2022 році свідчить про зростаючий попит на продукцію підприємства та про нагромадження активів. Показник рентабельності власного капіталу, свідчить, що рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в СТОВ «Рижанське» в 2022 р. становить 4,7% пункти, що на 0,9% більше за рівень 2020 року. Загалом, показники рентабельності показують позитивну динаміку зміни, особливо якщо порівнювати їх з аналогічними показниками у 2021 році.

Отже, проаналізувавши діяльність СТОВ «Рижанське», ми дійшли висновку, що підприємство має стабільний фінансовий стан, ефективність роботи підприємства має тенденцію до підвищення, що зумовлено зростанням витрат підприємства.

2.3. Оцінка системи управління витратами на СТОВ «Рижанське»

Здійснена діагностика фінансово-економічного стану СТОВ «Рижанське» показала, що система управління витратами досить не стабільна та не чітка. Головною проблемою на підприємстві являється відсутність чітко обраних методів управління та зменшення витрат. На підприємстві постійно зростають витрати. Це зрозуміло адже із збільшенням реалізації продукції збільшуються і витрати. Собівартість продукції також збільшується. З одного боку це позитивне явище, адже реалізація продукції збільшується, відповідно збільшується і

прибуток підприємства. Але тут потрібно бути дуже обережним, адже якщо управління витратами відбувається неефективно, то з часом ріст витрат буде відбуватися швидше ніж зростання обсягів продажу. Тому важливим є здійснити аналіз витрат підприємства, оскільки саме він необхідний для характеристики їх прибутковості.

Спочатку дослідимо обсяг операційних витрат на СТОВ «Рижанське», які є важливими фінансовими результатами підприємства. Ці витрати згруповані за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати (див. табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Динаміка та структура операційних витрат СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 рр.

№ з/п	Показники	Роки						Відхилення 2022 рік до 2020 року		
		2020		2021		2022		+/-	%	п. с.
		Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%			
1	Матеріальні витрати	17847	42,77	22762	48,33	24009	47,72	6162	34,53	4,95
2	Витрати на оплату праці	10514	25,20	11856	25,18	13239	26,32	2725	25,92	1,12
3	Відрахування на соціальні заходи	3829	9,18	4359	9,26	4850	9,64	1021	26,66	0,46
4	Амортизація	2131	5,11	2474	5,25	2782	5,53	651	30,55	0,42
5	Інші операційні витрати	7402	17,74	5642	11,98	5428	10,79	-1974	-26,67	-6,95
Разом		41723	100,0	47093	100,00	50308	100,00	8585	20,58	х

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.13, можемо відмітити, загальні операційні витрати СТОВ «Рижанське» в 2020 році становили 41723 тис.грн; в 2021 році – 47093 тис.грн; в 2022 році– 50308 тис.грн. У 2022 році зафіксовано найбільше зростання матеріальних витрат на 6162 тис.грн, або на 34,53 %, а також, амортизації – на 651 тис.грн., або на 30,55 %. Також відбулося зростання витрат на оплату праці (на 2725 тис.грн, або на 25,92%) та відрахувань на соціальні заходи (на 1021 тис.грн, або на 26,66 %). В структурі операційних витрат найбільшу питому вагу, а саме 47,72 % у 2022 році займали

матеріальні витрати, що на 4,95 пункти структури більше, ніж у 2020 році. Також, вагому частку посідали витрати на оплату праці 26,32 %. Інші статті операційних витрат мали значно меншу частку в структурних зрушеннях.

Наступним етапом дослідження системи управління витратами підприємства є аналіз витрат господарської діяльності СТОВ «Рижанське» за 2020-2022 роки (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Динаміка витрат господарської діяльності СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 рр.

Показники, тис.грн.	Роки			2022 рік до 2020 року	
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	+, –	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	29184	36116	38918	9734	33,35
Адміністративні витрати, тис.грн.	12197	10145	10549	-1648	-13,51
Витрати на збут, тис.грн.	342	832	622	280	81,87
Інші операційні витрати, тис.грн.	33817	2915	2601	-31216	-92,31
Інші витрати, тис.грн.	-	1	4	4	-
Витрати з податку на прибуток, тис.грн.	1404	190	1418	14	1,00
Разом	76944	50199	54112	-22832	-29,67

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.14, можемо відмітити, що загальні витрати господарської діяльності СТОВ «Рижанське» у 2022 році становили 54112 тис.грн., що на 22832 тис.грн., або на 29,67 % менше, ніж у 2020 році. Основою витрат складає собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 9734 тис.грн., або на 33,53 %. Також значні кошти підприємство спрямовує утримання управлінського персоналу, а також на утримання основних засобів, що перебувають у загальному користуванні. Сума адміністративних витрат становить у 2022 році – 10549 тис.грн., хоча є позитивна динаміка до їх зменшення. Інші операційні витрати СТОВ «Рижанське» у 2022 році становили 2601 тис.грн., що на 31216 тис.грн., або на 92,31 % менше, ніж у 2020 році. Підприємство є значним платником податку на прибуток. Зокрема витрати з податку на прибуток становили у 2022 році – 1418 тис. грн.

Було встановлено, що у структурі операційних витрат СТОВ «Рижанське»

найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати. Також слід відмітити зростання таких витрат на 34,53% у 2022 році в порівнянні з 2020 роком. Тому доцільним буде здійснити аналіз складових матеріальних витрат підприємства і встановити за рахунок чого відбулося таке зростання (див. табл. 2.15)

Таблиця 2.15

Динаміка та структура матеріальних витрат СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 рр.

№ з/п	Показники	Роки						Відхилення 2022 рік до 2020 року		
		2020		2021		2022		+/-	%	п. с.
		Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%			
1	Витрати на насіння та посадковий матеріал	4125	23,11	5678	24,95	5987	24,94	1862	45,14	1,82
2	Мінеральні добрива	3984	22,32	4867	21,38	3913	16,30	-71	-1,78	-6,03
3	Нафтопродукти	4894	27,42	5134	22,56	6261	26,08	1367	27,93	-1,34
4	Електроенергія	1846	10,34	2564	11,26	2769	11,53	923	50,00	1,19
5	Запасні частини, ремонтні матеріали	1365	7,65	1894	8,32	2345	9,77	980	71,79	2,12
6	Оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями	1633	9,15	2625	11,53	2734	11,39	1101	67,42	2,24
Разом матеріальні витрати		17847	100,0	22762	100,0	24009	100,0	6162	34,53	x

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.15, можемо відмітити, що матеріальні витрати за цей період зросли з 17847 тис.грн. у 2020 році до 24009 тис. грн. у 2022 році. Зокрема, значне зростання відбулося за статтею «оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями» (на 1101 тис.грн, або на 67,24%). Це можна пояснити тим, що підприємство крім власної техніки, до виконання технологічних процесів по вирощуванню сільськогосподарських культур залучає найману техніку машинно-технологічних станцій та інших організацій. Механізація технологічних процесів дозволяє знизити трудомісткість продукції рослинництва, що дає можливість економити фонд заробітної плати. Втім це не вплинуло на зростання витрат по статті нафтопродукти на 1367 тис.грн, або на 27,93% у 2022 році, що пояснюється

значним здорожчанням паливно-мастильних матеріалів за досліджуваний період. Електроенергія в структурі витрат залишилася майже незмінною, втім її вартість зросла, що призвело до збільшення витрат на її використання на 50%. Витрати на запасні частини в структурі збільшилися, що пояснюється значним зношенням нашої власної техніки, а також загальним здорожчанням запасних частин на ринку. Витрати на насіння та посадковий матеріал зросли на 1862 тис. грн, або на 45,14%, що вказує на те, що підприємство використовує елітний матеріал з метою підвищення врожайності вирощуваних культур. На підприємстві зменшилися витрати на мінеральні добрива за цей період, що свідчить про те, що досліджуване підприємство менше коштів витратило на їх закупівлю, хоча вартість мінеральних добрив в Україні також зростає. Отже, зростання матеріальних витрат обумовлено багатьма причинами, зокрема: зростанням цін на матеріали, техніку, мінеральні добрива, паливно-мастильні матеріали, іншу промислову продукцію. Підвищення цін на нафтопродукти обумовило підвищення собівартості тракторних робіт і робіт автотранспорту сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, зростання виробничих витрат на виробництво сільгосппродукції в аграрних підприємствах відбулося в значній мірі і в результаті недосконалого управління витратами.

Важливим кількісним показником, що характеризує діяльність підприємства є собівартість. Собівартість, як показник господарської діяльності, відображає витрати підприємства на виготовлення та реалізацію продукції, та допомагає оцінити ефективність використання виробничого потенціалу підприємства. Собівартість продукції сільськогосподарського підприємства є найважливішим показником, який відображає якість, результативність роботи даного господарства. Чим краще організовано виробництво і праця, розумно і ефективно використовується земля, матеріальні ресурси, тим вищою буде врожайність і тим дешевше обходиться підприємству кожна одиниця продукції. Отже, для кращого розуміння структури, економічних елементів та статей обліку витрат, що входять до собівартості кінцевої продукції підприємства, необхідно розглянути калькуляцію собівартості виготовлення продукції на СТОВ

«Рижанське» за 2020-2022 роки (див. табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Динаміка та структура витрат виробничої собівартості продукції СТОВ

«Рижанське» за 2020-2022 роки за статтями калькуляції

№ з/п	Показники	Роки						Відхилення 2022 рік до 2020 року		
		2020		2021		2022		+/-	%	п. с.
		Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%			
1	Сировина та матеріали	5234	23,02	7345	26,47	6950	22,17	1716	32,79	-0,85
2	Паливо й енергія на технологічні цілі	3854	16,95	4521	16,29	6781	21,63	2927	75,95	4,68
3	Основна заробітна плата	4562	20,06	6542	23,57	6689	21,34	2127	46,62	1,28
4	Додаткова заробітна плата	2103	9,25	2245	8,09	2511	8,01	408	19,40	-1,24
5	Відрахування на соціальні заходи	1321	5,81	1532	5,52	2012	6,42	691	52,31	0,61
6	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	743	3,27	567	2,04	789	2,52	46	6,19	-0,75
7	Загальновиробничі витрати	3689	16,22	3456	12,45	5487	17,50	1798	48,74	1,28
8	Інші виробничі витрати	1234	5,43	1542	5,56	128	0,41	-1106	-89,63	-5,02
Разом виробнича собівартість		22740	100,00	27750	100,00	31347	100,00	8607	37,85	x

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.16, можемо відмітити, що виробнича собівартість продукції підприємства має тенденцію до зростання внаслідок збільшення обсягів господарської діяльності СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках. Так, в 2022 році її величина зросла на 8607 тис.грн. або на 37,85 % порівняно з 2020 роком. Водночас, спостерігалось скорочення обсягів інших виробничих витрат. В структурі виробничої собівартості продукції підприємства найбільшу питому вагу посідають матеріальні витрати, паливо та енергія на технологічні цілі та основна заробітна плата. Найбільше зростання відбулося за статтею витрат «паливо та енергія на технологічні цілі». Даний показник зріс на 2927 тис. грн, або на 75,95%. В 2020 році частка сировини та матеріалів в

структурі виробничих витрат склала 23,02 %, а в 2022 році – 22,17 %. Загальновиробничі витрати підприємства займають 17,5 % в структурі витрат виробничої собівартості у 2022 році.

На наступному етапі здійсимо загальний аналіз формування собівартості готової продукції та повної собівартості реалізованої продукції підприємства на СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках (див. табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Аналіз формування собівартості готової продукції та повної собівартості реалізованої продукції підприємства СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках

Показники, тис.грн.	Роки			2022 рік до 2020 року	
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	+, –	%
1. Виробнича собівартість	22740	27750	31347	8607	37,85
Адміністративні витрати, тис.грн.	12197	10145	10549	-1648	-13,51
Інші операційні витрати, тис.грн.	33817	2915	2601	-31216	-92,31
2. Собівартість готової продукції	68754	40810	44497	-24257	-35,28
Витрати на збут, тис.грн.	342	832	622	280	81,87
Інші витрати, тис.грн.	-	1	4	4	-
3. Повна собівартість реалізованої продукції	69096	41643	45123	-23973	-34,70

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.17, можемо відмітити, що собівартість готової продукції СТОВ «Рижанське» у 2022 р. зменшилася на 24257 тис.грн., або на 35,28 % в порівнянні з 2020 р. Також, зменшилася повна собівартість реалізованої продукції підприємства на 23973 тис.грн., або на 34,70 %. Таке зменшення відбулося перш за все за рахунок значного зниження інших операційних витрат. А ці витрати не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг), яка як ми вже встановили у попередніх розрахунках показує тенденцію до зростання.

Необхідно відмітити, що результати роботи підприємства оцінюються рівнем ефективності управління витратами. Дослідження та аналіз показників управління витратами на СТОВ «Рижанське» у 2020-2022 роках відображено в таблиці 2.18.

Динаміка показників ефективності управління витратами СТОВ «Рижанське» у
2020-2022 роках

Показник	Роки			2022 рік до 2020 року
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	
Рентабельність господарської діяльності, %	7,1	2,1	13,7	6,5
Співвідношення адміністративних витрат і собівартості реалізованої продукції	0,49	0,28	0,27	-0,22
Співвідношення витрат на збут і собівартості реалізованої продукції	0,01	0,02	0,02	0,01
Частка адміністративних витрат в структурі операційних витрат	0,26	0,73	0,77	0,51
Частка витрат на збут в структурі операційних витрат	0,01	0,06	0,05	0,04
Рентабельність реалізації продукції, %	12,6	2,4	14,8	2,2

Відповідно до розрахунку показників у таблиці 2.18, можемо відмітити, що досліджуване підприємство у 2022 році здійснювало свою фінансово-господарську діяльність ефективно. Показник господарської діяльності мають позитивне значення, що свідчить про значну ефективність господарської діяльності СТОВ «Рижанське»

Отже, незважаючи на деякі позитивні тенденції в управлінні витратами на СТОВ «Рижанське» можна дійти висновків, про недостатню ефективність системи управління витратами. Зокрема, зросла собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 9734 тис.грн., або на 33,53 %. В структурі елементів операційних витрат відбулося істотне зростання матеріальних витрат на 6162 тис.грн, або на 34,53 %, а також, амортизації – на 651 тис.грн., або на 30,55 %, витрат на оплату праці (на 2725 тис.грн, або на 25,92%). Позитивною тенденцією є зменшення повної собівартості реалізованої продукції підприємства на 23973 тис.грн., або на 34,70 %. Втім, таке зменшення відбулося перш за все за рахунок значного зниження інших операційних витрат. А ці витрати не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг), яка показує тенденцію до зростання.

Висновки до розділу 2

1. СТОВ «Рижанське» було створено 10.06.2011 року на базі СВК «Дружба» в процесі реформування. З дня реєстрації сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю набуло статусу юридичної особи. Онсовним видом діяльності підприємства згідно КВЕДу є 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

2. Проведений організаційно-управлінський аналіз діяльності СТОВ «Рижанське» свідчить про достатньо ефективну систему управління діяльністю підприємства. Втім, є проблемні питання, які потребують вирішення, зокрема: використання застарілих технологій, високий рівень зносу технічних засобів, низький рівень інноваційності підприємства, низький рівень інформаційного забезпечення з питань інвестиційної політики. Також на діяльність підприємства справляють негативний вплив політичні і економічні факторів, зокрема нестабільна політична ситуація, нестабільність законодавства в Україні, зростання цін на сировину та матеріали та скорочення доходів населення країни.

3. На підприємстві можемо спостерігати покращення майже усіх показників господарської діяльності підприємства. Чистий дохід від реалізації продукції відповідно таблиці становив у 2020 році – 46181,0 тис.грн. у 2021 році – 47833,0 тис.грн., у 2022 році – 56260,0 тис.грн, що на 10079,0 тис.грн. більше ніж у 2020 році. Чистий прибуток підприємства в 2022 році збільшився на 2112 тис. грн. або на 42,0 %, у порівнянні з базовим роком, що є позитивною тенденцією для підприємства. Фондовіддача, яка визначає ефективність використання основних засобів у 2022 році становила 5,1 грн., порівняно з 2020 роком вона зросла на 0,2 грн. Фондомісткість господарської діяльності в аналізованому. була незмінною, що свідчить про сталий рівень використання основних фондів підприємства. Позитивним у діяльності підприємства є щорічне зростання продуктивності праці. Так, у 2022 році продуктивність праці становила 465,0 тис.грн., що більше на 163,2 тис. грн. у порівнянні з 2020 роком. СТОВ «Рижанське» у 2022 році було рентабельним. Рівень рентабельності

господарської діяльності становив 13,7 %, що на 0,8% більше ніж у 2020 році. Загалом підприємство має стабільний фінансовий стан, ефективність роботи підприємства має тенденцію до підвищення, що зумовлено зростанням витрат підприємства.

4. Матеріальні витрати у досліджуваному періоді зросли з 17847 тис.грн. у 2020 році до 24009 тис. грн. у 2022 році. Зокрема, значне зростання відбулося за статтею «оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями» (на 1101 тис.грн, або на 67,24%. Це можна пояснити тим, що підприємство крім власної техніки, до виконання технологічних процесів по вирощуванню сільськогосподарських культур залучає найману техніку машинно-технологічних станцій та інших організацій. Відбулося зростання витрат по статті нафтопродукти на 1367 тис.грн, або на 27,93% у 2022 році, що пояснюється значним здорожчанням паливно-мастильних матеріалів за досліджуваний період. Електроенергія в структурі витрат залишилася майже незмінною, втім її вартість зросла, що призвело до збільшення витрат на її використання на 50%.

5. Незважаючи на деякі позитивні тенденції в управлінні витратами на СТОВ «Рижанське» можна дійти висновків, про недостатню ефективність системи управління витратами. Зокрема, зросла собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 9734 тис.грн., або на 33,53 %. В структурі елементів операційних витрат відбулося істотне зростання матеріальних витрат на 6162 тис.грн, або на 34,53 %, а також, амортизації – на 651 тис.грн., або на 30,55 %, витрат на оплату праці (на 2725 тис.грн, або на 25,92%). Позитивною тенденцією є зменшення повної собівартості реалізованої продукції підприємства на 23973 тис.грн., або на 34,70 %. Втім, таке зменшення відбулося перш за все за рахунок значного зниження інших операційних витрат. А ці витрати не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг), яка показує тенденцію до зростання.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СТОВ «РИЖАНСЬКЕ»

3.1. Організаційно-методичні засади удосконалення системи управління витратами підприємства

Рівень ефективності функціонування суб'єктів господарювання в сфері сільського господарства має пряму залежність від рівня управління їхніми витратами. В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру будується на інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Одним із основних об'єктів економічного управління на підприємствах агропромислового комплексу є витрати. Стабільність і розвиток будь-якого суб'єкта підприємництва на конкурентному ринку істотно залежать від створення ефективної системи управління витратами. Величина витрат є важливим показником для оцінювання ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства, а також визначальною для формування його фінансового результату.

На скільки ефективно використовуються ресурси підприємства значною мірою залежить від знання, вміння і фаховості конкретних керівників, та наявності інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень. За нашою оцінкою, на основі інформації про затрати і собівартість сільськогосподарської продукції приймається близько 90 відсотків усіх управлінських рішень.

Таким чином, затрати виступають головним об'єктом управлінського (аналітичного) обліку, який історично виріс із виробничого обліку витрат. В той самий час, управлінський облік є головним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, удосконалення системи управління витратами повинно бути спрямоване на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів,

нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

На нашу думку, основними елементами системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу є облік витрат, бюджетування витрат та контроль виконання бюджетів витрат (див. рис. 3.1).

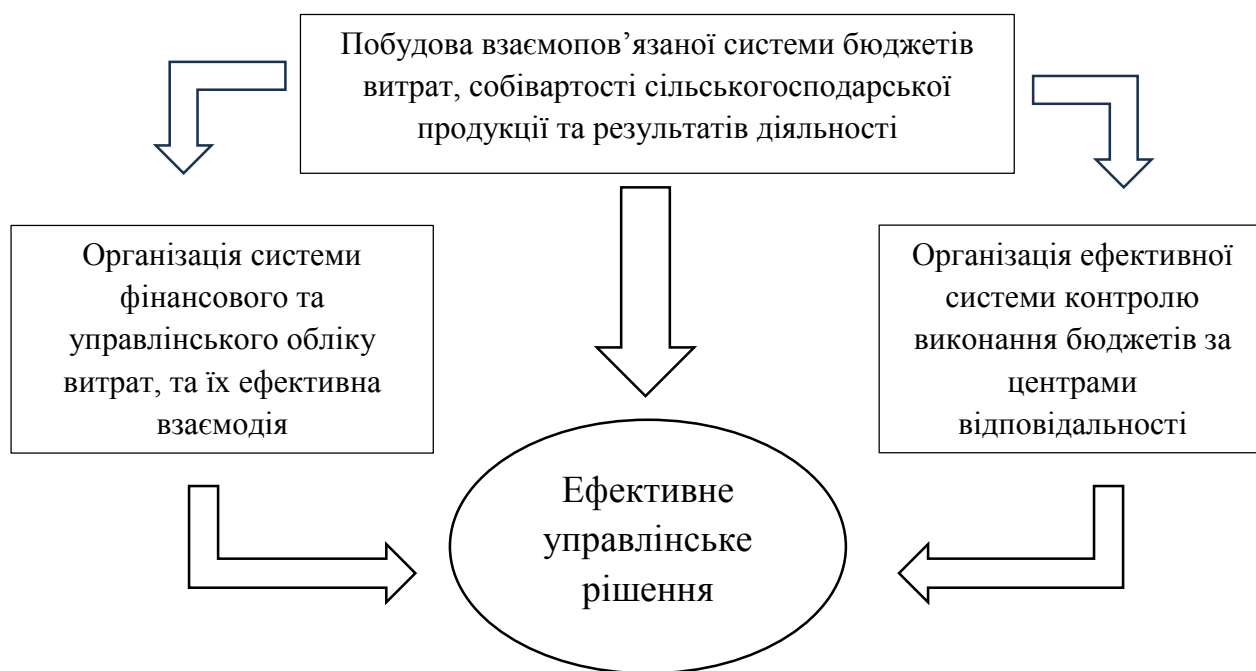


Рис. 3.1. Модель ефективної взаємодії елементів системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах

Для об'єктивної оцінки формування рівня витрат виробництва продукції сільського господарства необхідне дослідження процесів формування витрат виробництва окремих її видів на рівні сільськогосподарських виробників. Необхідно, щоб кожне сільськогосподарське підприємство для управління витратами проводило аналіз господарської діяльності, де в ролі необхідних і взаємодоповнювальних джерел інформації виступала б організація фінансового та управлінського обліку.

Отже, для ефективного впровадження системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах ми пропонуємо наступний алгоритм (див. табл. 3.1.)

Алгоритм впровадження системи управління витратами в підприємствах
агропромислового комплексу

№ з/п	Етап впровадження системи управління витратами	Цілі етапу впровадження системи управління витратами	Індикатор досягнення мети
1	2	3	4
1	Розробка внутрішніх стандартів системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах	Розробити та затвердити процедури бюджетного управління витратами на підприємстві, розробити пакет внутрішніх організаційних стандартів бухгалтерського обліку, розробити інструктивно-методичну, нормативно-довідкову документацію та документи регламентуючого характеру	Розроблені та затверджені відповідні документи: управлінська облікова політика; класифікатор (кодифікатор) витрат підприємства; класифікатор (кодифікатор) центрів відповідальності; положення про розподіл накладних витрат; технологічні карти; нормативні довідники матеріальних витрат, амортизаційних відрахувань та оплати праці та ін
2	Організація внутрішнього обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах	Побудувати систему рахунків управлінського обліку та інтегрувати її в систему фінансового обліку підприємства, розробити алгоритм визначення фактичної собівартості продукції	1. Сформований план рахунків управлінського обліку. 2. Підібрана система інтегрування рахунків управлінського обліку в план рахунків фінансового обліку. 3. Розроблена система кореспонденції рахунків, обрані субконто. 4. Розроблена схема документообігу. 5. Сформовані шаблони звітів управлінського обліку. 6. Протестовано порядок калькуляції фактичної собівартості одиниці виробленої продукції.
3	Побудова взаємопов'язаної системи бюджетів	Розробити систему консолідованих бюджетів витрат та бюджетів витрат в розрізі центрів відповідальності, розробити алгоритм визначення планової собівартості сільськогосподарської продукції	1. Розроблені шаблони бюджетів витрат підприємства: бюджет (кошторис) прямих матеріальних витрат; бюджет (кошторис) прямих витрат на оплату праці; бюджет (кошторис) накладних виробничих витрат; бюджет (кошторис) собівартості виробленої продукції; бюджет (кошторис) собівартості реалізованої продукції; бюджет (кошторис) витрат на збут; бюджет (кошторис) адміністративних витрат; бюджет (кошторис) інших операційних витрат. 2. Визначена методика та бази формування ставки розподілу накладних витрат. 3. Розроблений календарний план бюджетного планування на підприємстві.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
4	Організація ефективної системи контролю виконання бюджетів	Вибудувати ефективну систему бюджетного контролю в розрізі центрів відповідальності	1. Сформовані шаблони звітів про виконання бюджетів в розрізі центрів відповідальності. 2. Розроблена система бюджетного контролю.
5	Створення аналітичного центру як основного джерела управлінської інформації	Включити в організаційну структуру підприємства відділ аналітики	Оптимізовано організаційну структуру підприємства та сформовано новий аналітичний відділ (введено посаду бухгалтерааналітика), у функції якого входить формування своєчасної, релевантної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень, формування аналітичних звітів для ефективного стратегічного та оперативного управління.

Зупинимось на основних аспектах наведеного вище алгоритму впровадження системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу більш детально.

Щодо першого етапу алгоритму, то побудова в сільськогосподарських підприємствах системи управлінського обліку аналогічна організації бухгалтерського (фінансового) обліку і реалізується схожими етапами, а експлуатація впровадженої системи управлінського обліку регламентується документами, які використовуються і фінансовим обліком. Водночас, статус вище названих документів – різний. Їх відмінність обумовлена, насамперед, різними споживачами кінцевої інформації, яку містять бухгалтерська та управлінська звітність. Таким чином, фінансовий облік та звітність регламентується загальноприйнятими, зовнішніми по відношенню до організації стандартами (в Україні це насамперед П(С)БО), в той час, як управлінський облік регламентується внутрішніми, самостійно прийнятими підприємствами, стандартами. Все це впливає і на зміст та структуру управлінських облікових політик фінансового та управлінського обліку.

Зауважимо, що основною метою класичної облікової політики є вибір та документальне закріплення обраного підприємством одного із способів ведення

бухгалтерського обліку серед їх переліку, що допускаються загальноприйнятими стандартами, а от мета управлінської політики набагато ширша і не обмежується вибором найбільш прийнятих для організації альтернатив, які допускаються українськими П(С)БО, та іншими нормативними документами.

При розробці управлінської облікової політики для сільськогосподарських підприємств необхідно взяти до уваги також найкращий світовий досвід, відображений в міжнародних стандартах, та досвід самих розробників системи управлінського обліку стосовно особливостей діяльності даного підприємства [10]. Більш того, регламенти роботи системи управлінського обліку не можуть обмежуватись виданням управлінської облікової політики і затвердженням плану рахунків, форм первинних облікових документів, правил документообігу і т. д. Для ефективного функціонування системи управління витратами в аграрних підприємствах потрібно створити внутрішні організаційні стандарти аналітичного обліку.

Першочерговим питанням при впровадженні системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах є визначення місця управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку. Вивчення досвіду зарубіжних країн дає нам право стверджувати, що єдиної методики інтегрування рахунків управлінського обліку в систему рахунків фінансового обліку не існує, тому всі країни цю проблему розв'язують по-різному. Здійснений нами аналіз свідчить, що міжнародна практика пропонує два основних підходи до структуризації планів рахунків управлінського та фінансового обліку: двоколовий принцип, що передбачає автономність двох систем рахунків, що відповідає цілям фінансового і управлінського обліку та інтегрований принцип, за яким передбачено кореспонденцію рахунків управлінського обліку з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи.

Специфіка організації обліку на підприємствах різних галузей виробництва робить ведення бухгалтерського і управлінського обліку в єдиній системі рахунків неможливим. Підприємства агропромислового комплексу якраз належать до таких галузей, адже нормативно-правова база, що регулює

бухгалтерський облік у даній сфері виробництва носить особливий характер (П(С)БО30), тому процес організації управлінського обліку та формування системи рахунків є досить складним. Тому постає питання, які рахунки необхідні для здійснення внутрішнього обліку, і яким чином їх інтегрувати в загальну систему рахунків бухгалтерського обліку в підприємствах агропромислового комплексу.

На нашу думку, доцільним є використання принципу переплетеної системи обліку, але з деякими удосконаленнями, доцільними саме для підприємств з сільськогосподарським напрямом виробництва. Для цього використаємо раніше прийняту на підприємстві систему рахунків бухгалтерського обліку, але на певному етапі процесу обліку виділяємо окрему, автономну гілку. А саме, всі матеріальні, розрахункові, затратні та інші рахунки будуть загальними як для управлінського, так і для фінансового обліку, з 23 рахунку «Виробництво» виділяємо окрему гілку, що формує систему рахунків для потреб управлінського обліку. Тобто, дебет рахунку в управлінському обліку буде збігатися з дебетом рахунку в фінансовому обліку, а от по кредиту готову продукцію будемо обліковувати по плановій собівартості, а не по справедливій вартості, як це робиться у фінансовому обліку. Закривати таку автономну гілку управлінського обліку буде рахунок, який називається «Прибутки та збитки (калькуляційний рахунок)». Крім названих рахунків, необхідно додатково відкрити лише два рахунки: «Готова продукція по плановій собівартості» та «Собівартість реалізованої продукції».

Наступним важливим завданням системи управління витратами підприємства є організації обліку за центрами відповідальності. Сьогодні завданням такого обліку виступає не так контроль, як допомога в організації самоконтролю, тому що жодний менеджер не стане порушувати вигідні для нього умови й критерії діяльності. Тому, на нашу думку, головна мета обліку за центрами відповідальності – допомога управлінському персоналу різних рівнів у складанні звітів про виконання бюджетів (планів, програм, проектів) та оцінюванні результатів діяльності.

Створення й функціонування системи обліку передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітності про виконання бюджетів; аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру. Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів. Тому першим кроком в організації управління витратами аграрного підприємства є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для процесу виділення центрів відповідальності беруть до уваги організаційну і технічну структури підприємства та посадові інструкції. Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу виокремити чотири типи центрів відповідальності: центри затрат, центри доходів, центри прибутків та центри інвестицій.

Наступним кроком при впровадженні системи управління витратами є їх класифікація та відповідний облік. Якщо говорити про класифікацію витрат аграрних підприємств для оцінки запасів та визначення фінансового результату, то всі витрати компанії необхідно поділити на вичерпані (повністю віднесені на собівартість продукції поточного періоду) і невичерпані (незавершене виробництво); на витрати на продукцію (формують собівартість виробленої і реалізованої продукції) та витрати діяльності (впливають на фінансовий результат діяльності підприємства поточного періоду); прямі (можливо прямо віднести в собівартість окремих видів продукції) та непрямі (в собівартість продукції включають пропорційно вибраній базі розподілу непрямих витрат); основні (обслуговують основний процес виробництва) та накладні (витрати, які виникають під час створення нового продукту, але не є основними).

Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень передбачає поділ витрат на релевантні та нерелевантні; постійні та змінні; маржинальні та середні; дійсні та альтернативні. Для контролю всі витрати сільськогосподарського підприємства поділяють на контрольовані та неконтрольовані.

Одним із основних завдань управління затратами – є формування ефективного алгоритму визначення планової та фактичної собівартості продукції сільського господарства. Саме собівартість одиниці продукції лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень. Найважливішим моментом у формуванні собівартості є розробка методики розподілу накладних виробничих витрат та витрат обслуговуючих виробництв між окремими видами продукції через формування відповідних баз розподілу та визначення планової ставки розподілу накладних виробничих витрат.

Успіх об'єкта аграрного виробництва залежить від інформації про формування собівартості з декількох причин: затрати на виробництво продукції є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість лежить в основі прогнозування й управління виробництвом та використовується під час вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління.

Процес калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції має свої особливості. Собівартість окремих видів продукції сільськогосподарського виробництва визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), вид тварин чи виробництва.

У сільському господарстві необхідно чітко розрізняти об'єкти обліку затрат та об'єкти калькуляції. Об'єктами обліку затрат виступають окремі культури (групи культур) чи види тварин, а об'єктами калькуляції в рослинництві є види продукції, отримані від кожної сільськогосподарської культури, в тваринництві – види продукції отриманої від окремих видів, та вікових груп тварин. Також, обов'язковим є, облік витрат, що виникли у поточному році під урожай майбутнього року, які належать до незавершеного виробництва, витрат на поліпшення земель, що здійснюються за рахунок власних оборотних засобів підприємства; витрат, які плануються й обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Важливим етапом впровадження управлінського обліку є створення системи бюджетів сільськогосподарських підприємств. Стандартизований процес бюджетування базується на самостійно розроблених підприємством

стандартах та регламентах, так і на загальновизначених вимогах і процедурах, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку.

До таких вимог і процедур належать:

розробка бюджетів для всіх підрозділів підприємства;

визначення єдиного підходу до підготовки, аналізу і затвердження бюджетів;

координація усіх підрозділів, які задіяні у процесі формування бюджетів;

структурованість бюджетів;

обґрунтованість показників бюджетів;

гнучкість бюджетів залежно з ситуативними змінами в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства;

участь у бюджетуванні керівників усіх підрозділів, що відповідають за виконання виробничої програми;

розробка системи аналізу відхилень показників бюджетів.

Для оптимізації контролю за виконанням бюджетів підприємствам агропромислового комплексу необхідно визначити кожен підрозділ, як один із центрів відповідальності.

На останок потрібно сказати, що всю вищевикладену роботу в напрямку впровадження системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах завершує процес формування нової організаційної структури сільськогосподарського підприємства в якій з'являється аналітичний підрозділ, оскільки класичний бухгалтерський облік вже не задовольняє ускладнені потреби менеджерів підприємств агропромислового комплексу, пов'язані з потребою приймати щоденні, оперативні управлінські рішення. Таким чином, формується новий напрям облікових працівників, що являє собою симбіоз, рахівництва, калькулювання, прогнозування та аналізу, тому виникає потреба в новій генерації бухгалтерів – бухгалтерів-аналітиків, які стануть незамінними членами управлінської команди підприємств агропромислового комплексу. Такий бухгалтер має вміти використовувати облікові дані для планування та контролю, інтерпретувати інформацію залежно від характеру та сутності

управлінських рішень, що приймаються на її основі.

Правильний підхід до побудови системи управління витратами – це запорука ефективного управління підприємством агропромислового комплексу. Важливо розуміти, що процес впровадження системи управління витратами в підприємствах – це результат кропіткої праці різних відділів і служб, спрямований на стабільну роботу підприємства. Управління витратами в сільськогосподарських підприємствах здійснюється за допомогою управлінського обліку. Тому оволодіння методами управлінського обліку, без використання яких сьогодні неможливо ефективно управляти сільськогосподарським підприємством, стало дуже актуальним. Стає зрозумілим, що нині пріоритетним завданням для прогресивних сільськогосподарських компаній стає підготовка висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу зі збору та формування необхідної інформації для ефективного управління витратами підприємства. Процес управління витратами зводиться до таких основних видів аналітичної роботи, як виділення центрів відповідальності, класифікація витрат, організація обліку, планування витрат та калькуляція собівартості продукції.

3.2. Резерви зниження собівартості продукції на СТОВ «Рижанське»

Зниження собівартості продукції має велике народногосподарське і економічне значення в підвищенні ефективності сільськогосподарського виробництва. Для успішного вирішення проблеми підвищення ефективності виробництва важливо знати не тільки обсяг виробленої продукції, а й скільки витрачено матеріальних засобів і праці, тобто яка собівартість цієї продукції. Тому собівартість виробництва продукції має важливе значення серед економічних показників ефективності.

Собівартість продукції – важливий узагальнюючий показник діяльності підприємства, організації чи окремого виробника. На практиці обчислення

необхідно для розрахунку чистого доходу, прибутку і рівня рентабельності, які залежать від собівартості.

Собівартість одиниці продукції - це грошовий вираз поточних витрат підприємства на виробництво і реалізацію одиниці продукції. Вона обчислюється як відношення витрат на дану продукцію до обсягу виробництва цієї продукції. Собівартість продукції показує, в що обходиться виробництво і збут продукції.

Про наявність резервів зниження собівартості продукції рослинництва свідчать результати порівняльного аналізу собівартості окремих видів продукції аналізованого підприємства і в передових підприємствах, науково-дослідних установах тощо.

Будь-який суб'єкт господарювання намагається отримати якомога кращий фінансовий результат. Визначення зростання прибутку підприємства за рахунок виявлених резервів зниження собівартості можна проводити, враховуючи здійснення організаційно-технічних заходів, зменшення кількості робітників, економію коштів на оплату праці, зменшення прямих матеріальних витрат, зниження умовно-постійних витрат.

Одним із резервів підвищення прибутку на підприємстві є постійне удосконалення засобів виробництва, яке полягає у впровадженні нової техніки, удосконаленні технології виробництва, застосуванні прогресивних матеріалів тощо. Це дасть змогу значно знизити собівартість продукції і підвищить прибуток.

Інший резерв – зниження собівартості продукції як один із найважливіших факторів зростання прибутку. На зниження собівартості продукції впливають економія матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, якими розпоряджається підприємство. Максимальна мобілізація резервів зниження собівартості продукції є важливою умовою ефективного функціонування підприємства.

Зменшення кількості робітників за рахунок механізованого виробництва значно зменшить витрати на оплату праці. За рахунок нового обладнання можна

збільшити випуск продукції, що приведе до зниження витрат у розрахунку на одиницю продукції.

Важливе значення у боротьбі за зниження собівартості та підвищення прибутку має дотримання найсуворішого режиму економії на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства. Послідовне здійснення на підприємствах режиму економії виявляється насамперед у зменшенні витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції, скороченні витрат з обслуговування виробництва, зменшенні й інших непродуктивних витрат. Необхідно регулярно проводити інвентаризацію запасів і обладнання з метою виявлення надлишків. Ці надлишки необхідно продавати за ринковими цінами.

Потребують удосконалення і нормативи. Технічно обґрунтовані норми й нормативи, їх своєчасний перегляд, з одного боку, впливають на оплату праці, а з іншого – на формування ціни, тому що виявлення резервів приводить до зниження суспільно-необхідних витрат робітників.

Одним із резервів збільшення прибутку підприємств є більш повне використання вторинних ресурсів та попутних продуктів. Частка вторинної сировини в загальному обсязі матеріальних ресурсів, використовуваних у господарстві країни, значно зростає.

У даний час на практиці основним критерієм оцінки виробничих витрат є собівартість продукції. Однак собівартість включає лише частину повних витрат на виробництво продукції. У собівартості затрати живої праці відображаються тільки в розмірі заробітної плати, яка не включає дооцінку праці на суспільство, а затрати минулої праці, уречевленої в засобах виробництва, включаються в собівартість у цінах споживання цих засобів, тобто з дооцінкою праці на суспільство.

Крім того, при зміні співвідношення затрат живої і уречевленої праці порушується порівнянність собівартості окремих видів продукції як вимірника витрат виробництва. Чим суттєвіші відмінності у складі витрат, тим більша ймовірність перекидання у собівартості змін повних витрат виробництва. Тому собівартість не завжди правильно відбиває дійсні витрати всієї суспільної праці

на виробництво продукції.

Існує ряд методичних пропозицій щодо обчислення повних витрат виробництва. Найбільш прийнятними і такими, що дають найбільш точні результати, на наш погляд, є методики, основані на схемі послідовного виділення затрат праці, уречевленої на попередніх стадіях виробництва.

Жива праця, витрачена підприємствами на виробництво сільськогосподарської продукції в даному році, за даними поточної статистичної звітності обліковується повністю, а уречевлена сільськогосподарська і несільськогосподарська праця, що обліковується в собівартості тільки у вартісному виразі, переводиться у трудовий вираз таким чином. Витрати на предмети праці сільськогосподарського походження, які обліковуються за собівартістю їх виробництва без обліку оцінки праці на суспільство, підрозділяються за структурою витрат на дві складові – оплату живої праці та матеріальні витрати.

Основними джерелами резервів зниження собівартості сільськогосподарської продукції є: збільшення обсягу її виробництва за рахунок повнішого використання виробничих потужностей підприємства; скорочення витрат на її виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам, підвищення урожайності рослин тощо.

Перелік резервів зниження собівартості продукції у галузі показано в табл. 3.2.

Основними джерелами резервів зниження собівартості сільськогосподарської продукції є: збільшення обсягу її виробництва за рахунок повнішого використання виробничих потужностей підприємства; скорочення витрат на її виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам тощо.

Перелік резервів зниження собівартості продукції

№ з/п	Резерви зниження собівартості	Ознака класифікації резервів	Вид резервів
1	Внутрішньовиробничі резерви	Резерви за рахунок кращого використання основних засобів	1. поліпшення використання основних засобів; 2. механізація і автоматизація виробничих процесів; 3. реконструкція, модернізація виробництва, впровадження прогресивних технологій; 4. інше
		Резерви за рахунок кращого використання матеріальних ресурсів	1. зміна сировини, повне використання зворотних відходів і супутньої продукції 2. поліпшення організації транспортування і зберігання цінностей; 3. попередження і усунення браку; 4. удосконалення асортименту
		Резерви за рахунок кращого використання трудових ресурсів	1. поліпшення використання робочого часу; 2. поліпшення кваліфікації працівників; 3. впровадження передового досвіду; 4. удосконалення нормування та оплати праці; 5. інше
2	Зовнішні	Удосконалення управління галуззю	1. удосконалення системи матеріально-технічного постачання; 2. раціональне розташування підприємств

Резерви збільшення виробництва продукції виявляють у процесі аналізу виконання виробничої програми. При збільшенні обсягу виробництва продукції на наявних виробничих потужностях зростають тільки змінні витрати (пряма оплата праці робітників, прямі матеріальні витрати), сума ж постійних витрат, як правило, не змінюється, внаслідок чого знижується собівартість виробів. Резерви скорочення витрат визначають за кожною статтею витрат за рахунок конкретних інноваційних заходів (упровадження нової, прогресивнішої техніки і технології виробництва, поліпшення організації праці тощо), що будуть сприяти економії заробітної плати, сировини, матеріалів, енергії тощо. Економію витрат з оплати праці внаслідок впровадження організаційно-технічних заходів можна розрахувати, помноживши різницю між трудомісткістю продукції до впровадження і після впровадження відповідних заходів на планований рівень середньогодинної оплати праці і на кількість планової до випуску продукції. Сума економії збільшиться на відсоток відрахувань від фонду оплати праці,

включених у собівартість продукції. Резерв скорочення витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації, передачі в довгострокову оренду і списання будівель, машин, обладнання визначають множенням первісної їхньої вартості на норму амортизації. При аналізі витрат та виявленні резервів зниження собівартості треба враховувати, що не всі витрати змінюються пропорційно зміні обсягу виробництва продукції. Залежність між виходом продукції і витратами проявляється в тому, що збільшення виходу продукції зменшує частку умовно-постійних витрат, які припадають на одиницю продукції, а отже, на її собівартість.

Існує інша класифікація резервів зниження собівартості. Резерви зниження собівартості продукції можна поділити на три групи:

- 1) які можуть бути використані у виробництві без додаткових витрат;
- 2) потребують незначних додаткових витрат і можуть бути використані протягом календарного або господарського року;
- 3) потребують значних капітальних вкладень і можуть бути використані в перспективі.

До першої групи резервів належать: невиправдані перевитрати, пов'язані з недотриманням лімітів і нормативів окремих видів витрат, оскільки ліквідація їх знижує собівартість продукції.

Резерви другої групи пов'язані з вдосконаленням використання наявного потенціалу, а саме впровадження передових методів праці, поліпшення структури посівних площ, правильним комплектуванням агрегатів, вибором найкращих режимів їх роботи, внесенням в оптимальних співвідношеннях добрив тощо.

Резерви третьої групи пов'язані із зміною технології виробництва: доведенням до оптимальної норми внесення добрив, проведенням меліоративних робіт, підвищенням природної родючості ґрунтів, впровадженням нової системи машин, сортозаміною та ін.

3.3. Оцінка ефективності запропонованих заходів

Головним критерієм нашого дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність СТОВ «Рижанське». У пункті 3.2 нами було встановлено, що одним із резервів зниження витрат на підприємстві є постійне удосконалення засобів виробництва, яке полягає у впровадженні нової техніки, удосконаленні технології виробництва, застосуванні прогресивних матеріалів тощо. Це дасть змогу значно знизити собівартість продукції і підвищити прибуток та ефективність діяльності підприємства. Ще однією проблемою для підприємства є істотне зростання витрат по статті нафтопродукти на 1367 тис.грн, або на 27,93% у 2022 році, що пояснюється значним здорожчанням паливно-мастильних матеріалів за досліджуваний період.

Тому пропонуємо для зібрання урожаю без втрат у максимально стислі строки придбати нову високопродуктивну техніку, а саме комбайн зернозбиральний самохідний «John Deere 9600 WTS», а також застосувати інноваційну технологію «No-till» для нульової обробки ґрунту.

Отож, на значній частині полів СТОВ «Рижанське» вирощуються кукурудзу, то для підвищення ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства, для зібрання урожаю без втрат у максимально стислі строки пропонуємо підприємству придбати нову високопродуктивну техніку, а саме комбайн зернозбиральний самохідний «John Deere 9600 WTS».

Для збирання кукурудзи, які дозрівають одночасно, використовуються зернозбиральні комбайни. Ці машини виконуються як у самохідному, так і у причіпному варіантах. На вітчизняному ринку представлені як українські, так і закордонні моделі цієї техніки.

Комбайн зернозбиральний самохідний «John Deere 9600 WTS» призначений для суцільного збирання кукурудзи, яку потім використовуються для промислової переробки. Технічні характеристики комбайну

зернозбирального самохідного «John Deere 9600 WTS» наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Технічні характеристики комбайну зернозбирального самохідного
«John Deere 9600 WTS»

Показники	Характеристика
1. Показники призначення:	
- тип машини	самохідна
- силова установка	дизельний двигун
- робоча ширина захвату, м	1,5
- швидкість руху робоча, км/год.	3,1
- продуктивність, за годину основного часу, га/год.	0,46
2. Показники транспортабельності:	
- габаритні розміри, у транспортному положенні, мм:	
а) довжина	11400
б) ширина	3100
в) висота	3490
- маса, кг	11370
- швидкість руху транспортна, км/год.	20
3. Показники якості роботи:	
- повнота збирання, %	99,1
- втрати, %	2,2
- загальне пошкодження, %	3,5
4. Показники надійності:	
- коефіцієнт надійності технологічного процесу	0,95
5. Економічні показники:	
- питома витрата палива, кг/га	43,7
- кількість обслуговуючого персоналу, осіб	1

Витрати на купівлю комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS», тобто його первісна вартість складає 52,5 тис. євро або 2075 тис. грн. (за курсом 39,52 грн./євро). Ліквідаційна вартість комбайну після закінчення нормативного строку його експлуатації, тобто дохід від здачі металолу складає 23 тис. грн. Згідно Податкового кодексу України комбайн належить до групи 4 – машини та обладнання. Мінімально допустимий строк використання основних фондів групи 4 складає 5 років.

Проте очікуваний строк корисного використання комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» – 10 років.

Відповідно до Податкового кодексу України амортизація основних засобів може нараховуватися із застосуванням наступних методів:

- прямолінійний (рівномірний) метод;
- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод;
- виробничий метод.

Для відшкодування вартості зношеної частини основних фондів підприємства на СТОВ «Рижанське» використаємо прямолінійний (рівномірний) метод нарахування амортизації.

Прямолінійний метод нарахування амортизації полягає в тому, що кожного року на собівартість виготовленої продукції переноситься однакова частина вартості основних фондів. При використанні прямолінійного (рівномірного) методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Норма амортизації основних фондів при використанні прямолінійного (рівномірного) методу нарахування амортизації розраховується за наступною формулою:

$$H_a = \frac{O\Phi_{\text{п}} - Л}{T_{\text{н}} * O\Phi_{\text{п}}} * 100\%, \quad (3.1)$$

де H_a – норма амортизації, %; $O\Phi_{\text{п}}$ – балансова (первісна) вартість об'єкта основних фондів, грн.; $Л$ – ліквідаційна вартість об'єкта основних фондів, грн.; $T_{\text{н}}$ – амортизаційний період (нормативний термін, або термін корисної експлуатації основних фондів), роки.

Отже, норма амортизації для комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» за рівномірним методом нарахування амортизації складає:

$$H_a = \frac{2075 - 23}{10 * 2075} * 100\% = 9,89\%$$

Щорічні амортизаційні відрахування за методом прямолінійного нарахування амортизації обчислюються за наступною формулою:

$$A_p = O\Phi_{\text{п}} * \frac{H_a}{100\%}, \quad (3.2)$$

де A_p – річні амортизаційні відрахування, грн.

Щорічні амортизаційні відрахування для комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» за методом прямолінійного нарахування амортизації складають:

$$A_p = 2075 * \frac{9,89\%}{100\%} = 205,2 \text{ тис. грн.}$$

Зростання суми щорічних амортизаційних відрахувань призведе до збільшення умовно-постійних витрат підприємства.

Індекс зростання умовно-постійних витрат підприємства розраховується за формулою:

$$I_{уп} = \frac{П_{ост1}}{П_{ост2}}, \quad (3.3)$$

де $I_{уп}$ – індекс зростання умовно-постійних витрат; $П_{ост1}$ – умовно-постійні витрати підприємства після придбання та впровадження комбайну, тис. грн.

Так як в 2022 році на СТОВ «Рижанське» сума умовно-постійних витрат складала 11327 тис. грн., то розрахуємо індекс зростання умовно-постійних витрат після купівлі та впровадження комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS»:

$$I_{уп} = \frac{11327 + 205,2}{11327} = 1,018.$$

Отже, після купівлі та впровадження комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» умовно-постійні витрати зростуть на 1,8 %.

Купівля та впровадження комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» дозволить СТОВ «Рижанське» збільшити площі насаджень кукурудзи, які в 2022 році мали найбільшу врожайність у порівнянні з іншими культурами. Це, у свою чергу, призведе до збільшення валового збору аграрного підприємства СТОВ «Рижанське», тобто до зростання обсягу виробництва продукції.

Індекс зростання обсягу виробництва продукції за рахунок зростання

валового збору кукурудзи розраховується за формулою:

$$I_B = \frac{Q_1}{Q_0}, \quad (3.4)$$

де I_B – індекс зміни валового збору кукурудзи; Q_1 – валовий збір кукурудзи після купівлі та впровадження самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS», цн; Q_0 – валовий збір кукурудзи до купівлі та комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS», цн.

Розрахуємо індекс зростання валового збору кукурудзи аграрним підприємством СТОВ «Рижанське» після купівлі та впровадження комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS»:

$$I_B = \frac{81245}{65833} = 1,234.$$

Таким чином, після купівлі та впровадження на СТОВ «Рижанське» комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS» валовий збір кукурудзи зросте на 23,4 %.

Визначимо відсоток зниження собівартості продукції від зміни обсягу виробництва за допомогою наступної формули:

$$\Delta_{C_B} = \left(1 - \frac{I_{уп}}{I_B}\right) * D_{уп}, \quad (3.5)$$

де Δ_{C_B} – відсоток зниження собівартості продукції за рахунок збільшення обсягу виробництва, %; $D_{уп}$ – доля (питома вага) умовно-постійних витрат у собівартості продукції, %.

Розрахуємо долю умовно-постійних витрат в собівартості продукції на СТОВ «Рижанське» в 2020 році, якщо сума умовно-постійних витрат в 2020 році складала 11327 тис. грн., а сума загальних витрат – 36548 тис. грн.:

$$D_{уп} = \frac{11327}{36548} * 100\% = 30,99\%$$

Визначимо відсоток зниження собівартості продукції за рахунок купівлі та впровадження на СТОВ «Рижанське» комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS»:

$$\Delta_{C_B} = \left(1 - \frac{1,018}{1,234}\right) * 30,99\% = 5,42\%,$$

Результати розрахунків зведемо в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Обґрунтування доцільності купівлі та впровадження комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS»

Показники	Значення
Норма амортизації для комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS», %	9,89
Щорічні амортизаційні відрахування для комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS», тис.грн.	205,2
Індекс зміни постійних витрат	1,018
Індекс зміни обсягу виробництва	1,234
Відсоток зниження собівартості продукції за рахунок зростання обсягу виробництва	5,42

Таким чином, за рахунок випереджаючих темпів зростання обсягу виробництва продукції над темпом зростання умовно-постійних витрат собівартість продукції знизиться на 5,42 %. Зниження собівартості продукції призведе до збільшення прибутку підприємства, а, отже, і до підвищення ефективності його діяльності.

Другим напрямом удосконалення пропонуємо застосування інноваційної технології «No-till» для нульової обробки ґрунту. Значна питома вага у структурі собівартості продукції СТОВ «Рижанське» припадає на паливо та мастильні матеріали. Одним із важливих шляхів зменшення споживання паливо-мастильних матеріалів є впровадження при вирощуванні продукції більш прогресивних технологій основної обробки землі, а також її підготовки до посівів. Саме ці роботи є найбільш енергоємними та витратними (вони складають 20-40 % від загальної суми енергетичних витрат). Використання різних спрощених технологій обробки ґрунту при вирощуванні продукції крім екологічного ефекту (виробництво екологічно чистої продукції) має ще й економічний ефект. Він досягається за рахунок підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності, спричинену економією паливо-мастильних матеріалів, скороченням кількості технологічних операцій з обробки ґрунту, зменшенням кількості застосовуваних технічних засобів та підвищенням функціональності техніки.

Застосування безполицевої технології передпосівної обробки ґрунту дозволяє зекономити близько 27 %, застосування мінімальної обробки ґрунту – 43 %, а впровадження технології «No-till» – 86 % витрат паливо-мастильних матеріалів на передпосівні роботи.

Удосконалення структури машинно-тракторного парку підприємства, забезпечення раціонального агрегування тракторів, особливо на малоенергоємних та транспортних операціях, частка яких у технологіях вирощування рослинництва складає 25-70 %, сприяє економії паливо-мастильних матеріалів до 20 %. Застосування комбінованих агрегатів на обробку ґрунту при сівбі, внесенні добрив і пестицидів забезпечить економію витрат палива на 10-15 %. Шляхом раціонального агрегування тракторів, особливо на малоенергоємних та транспортних операціях, можна зекономити до 15-20 % паливо-мастильних матеріалів.

«No-till» – це нульова обробка ґрунту. «No-till» передбачає посів у необроблений ґрунт спеціальними стерньовими сівалками і відмову від застосування агротехнічних прийомів із догляду за посівами. Крім того, останнім часом все більшого поширення ця технологія набула завдяки використанню гербіцидів суцільної дії з коротким періодом розпаду (типу «Раундап Класік»). Залежно від умов впровадження та застосування, вона може і зовсім виключати традиційну оранку. Цей метод відомий давно та розвивався протягом усього минулого століття, а сьогодні інтерес до нього зростає знову з цілої низки причин.

Система «No-till» виключає подібні операції і, відповідно, всі негативні фактори, якими вони супроводжуються. У першу чергу, механічна обробка вимагає багато фізичних зусиль, часу й грошей, які витрачаються на утримання та експлуатацію спеціального обладнання. Не можна сказати, що і технологія «No-till» повністю обходиться без технічних засобів, але їхня функція не так значима.

Крім того, традиційні методи обробки ґрунту провокують ерозійні процеси. Це один із ключових моментів, що обумовлює прагнення багатьох

аграріїв переходити на альтернативні системи обробітку ґрунту. Відмова від оранки дозволяє зберігати структуру ґрунту, не порушуючи водний баланс (оскільки при застосуванні «No-till», верхній шар ґрунту не пошкоджується, така система землеробства запобігає водній і вітровій ерозії ґрунтів, а також значно краще зберігає воду). Отже, виключається ризик вивітрювання родючого шару. Але є й зворотна сторона, а саме – ущільнення ґрунту. Без культивації подібні явища можливі в природному порядку, а це несприятливо впливає на майбутній врожай.

У порівнянні з традиційною технологією «No-till» має низку переваг, а саме:

- економія ресурсів (пального, добрива, трудових витрат, часу, зниження амортизаційних витрат), що призведе до зниження витрат;
- зменшення або ж навіть повне запобігання ерозії ґрунтів;
- збереження та відновлення родючого шару ґрунту;
- накопичення вологи в ґрунті та, як наслідок – помітне зниження залежності урожаю від погодних умов (опадів).

Незначне зниження урожайності за «No-till» технології компенсується за рахунок зниження витрат, внаслідок чого підвищується ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства.

Економічний ефект полягає в значній економії паливо-мастильних матеріалів, трудових ресурсів і витрат часу. Отже, в таблиці 3.5, розраховано економічний ефект від впровадження на СТОВ «Рижанське» інноваційної технології нульової обробки ґрунту «No-till».

Таблиця 3.5

Економічний ефект від впровадження на СТОВ «Рижанське» інноваційної технології «No-till»

Статті витрат, тис.грн	Сума витрат на виробництво продукції		
	2022 рік	Після впровадження технології «No-till»	Відхилення у витратах
1	2	3	4
Фонд оплати праці	9200	9200	-
Насіння та посадковий матеріал	5987	5987	-
Паливо та мастильні матеріали	6261	4516	-1745

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
Роботи та послуги	2734	1913	-821
Витрати на ремонт необоротних активів	2345	1908	-437
Інші матеріальні витрати	128	123	-5
Інші витрати підприємства	2601	2045	-556
Всього витрат на виробництво продукції	29256	25692-	-3564

Застосування ґрунтозахисних технологій на основі середньо-захватної техніки дозволяє зменшити витрати палива та кількість затрачених мото-годин. Економічний ефект від впровадження на СТОВ «Рижанське» інноваційної технології «No-till» складе 3564 тис. грн.

Висновки до розділу 3

1. Удосконалення системи управління витратами повинно бути спрямоване на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. На нашу думку, основними елементами системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу є облік витрат, бюджетування витрат та контроль виконання бюджетів витрат.

2. Для ефективного впровадження системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах пропонуємо алгоритм, який включає в себе наступні складові: розробку внутрішніх стандартів системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах, організацію внутрішнього обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах, побудову взаємопов'язаної системи бюджетів, організацію ефективної системи контролю виконання бюджетів та створення аналітичного центру як основного джерела управлінської інформації.

3. Головним критерієм нашого дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність СТОВ «Рижанське». Було встановлено, що одним із резервів зниження витрат на підприємстві є постійне удосконалення засобів виробництва, яке полягає у впровадженні нової техніки, удосконаленні технології виробництва, застосуванні прогресивних матеріалів тощо. Це дасть змогу значно знизити собівартість продукції і підвищити прибуток та ефективність діяльності підприємства.

4. Пропонуємо для зібрання урожаю без втрат у максимально стислі строки придбати нову високопродуктивну техніку, а саме комбайн зернозбиральний самохідний «John Deere 9600 WTS», а також застосувати інноваційну технологію «No-till» для нульової обробки ґрунту.

5. Визначено відсоток зниження собівартості продукції за рахунок купівлі та впровадження на СТОВ «Рижанське» комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS». Таким чином, за рахунок випереджаючих темпів зростання обсягу виробництва продукції над темпом зростання умовно-постійних витрат собівартість продукції знизиться на 5,42 %. Зниження собівартості продукції призведе до збільшення прибутку підприємства, а, отже, і до підвищення ефективності його діяльності.

6. Другим напрямом удосконалення пропонуємо застосування інноваційної технології «No-till» для нульової обробки ґрунту. Значна питома вага у структурі собівартості продукції СТОВ «Рижанське» припадає на паливо та мастильні матеріали. Одним із важливих шляхів зменшення споживання паливо-мастильних матеріалів є впровадження при вирощуванні продукції більш прогресивних технологій основної обробки землі, а також її підготовки до посівів. Саме ці роботи є найбільш енергоємними та витратними (вони складають 20-40 % від загальної суми енергетичних витрат). «No-till» – це нульова обробка ґрунту. «No-till» передбачає посів у необроблений ґрунт спеціальними стерньовими сівалками і відмову від застосування агротехнічних прийомів із догляду за посівами.

У порівнянні з традиційною технологією «No-till» має низку переваг, а саме: економія ресурсів (пального, добрива, трудових витрат, часу, зниження амортизаційних витрат), що призведе до зниження витрат; зменшення або ж навіть повне запобігання ерозії ґрунтів; збереження та відновлення родючого шару ґрунту; накопичення вологи в ґрунті та, як наслідок – помітне зниження залежності урожаю від погодних умов (опадів). Незначне зниження урожайності за «No-till» технології компенсується за рахунок зниження витрат, внаслідок чого підвищується ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства. Економічний ефект полягає в значній економії паливо-мастильних матеріалів, трудових ресурсів і витрат часу. Здійснений розрахунок економічного ефекту від впровадження на СТОВ «Рижанське» інноваційної технології «No-till» показав, що витрати на виробництво продукції зменшаться на 3564 тис. грн.

ВИСНОВКИ

У висновках узагальнено результати теоретичних засад удосконалення системи управління витратами підприємства. На основі аналізу ефективності системи управління витратами підприємства запропоновано напрями її удосконалення:

1. Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від управлінської діяльності, що забезпечує реальну економічну самостійність та конкурентоспроможність. Витрати та оптимізація їх рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства, і водночас – підвищення його конкурентоспроможності. Менеджери та підприємці все більшу увагу надають ефективності використання ресурсів, їх раціональному розподілу з метою зниження витрат виробничо-господарської діяльності, що як резерв підвищення прибутковості такої діяльності є запорукою фінансової стабільності та розвитку підприємства.

2. Аналіз останніх сучасних досліджень і публікацій свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення змісту витрат. Аналіз дефініцій «витрати» дозволяє сформулювати правильне, на наш погляд, визначення даного поняття. Отже, витрати – це зменшення активів (необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами), що призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності.

3. Була досліджена класифікація витрат підприємства за різними ознаками. Визначено, що запропонована системна класифікація видів витрат, сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати ці види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

4. Визначено, що побудова ефективної системи управління витратами – це процес розроблення і прийняття управлінських рішень за всіма аспектами їх

формування й розподілу в підприємстві. з метою ефективної роботи підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень необхідним є реалізувати управління витратами через налагоджену систему їх управління. Вважаємо, що управління витратами доцільно організовувати на всіх етапах організації процесу планування та за усіма етапами виробничого процесу. Управління витратами передбачає собою розробку системи постійного цілеспрямованого впливу на структуру витрат, їх склад та поведінку. Процес оптимізації витрат на підприємстві повинен здійснюватися безперервно на усіх ієрархічних рівнях та етапах виробництва, починаючи від процесу планування діяльності до контролю за ефективністю існуючих витрат.

5. Для забезпечення ефективності управління витратами управлінцям суб'єкта господарювання необхідно самостійно обирати та розробляти методи управління витратами з врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, його розмірів та існуючої організаційної структури управління, технічних ресурсів та управлінських кадрів, що дозволить попередити негативний вплив внутрішніх та зовнішніх чинників зросту рівня витрат, а також своєчасно діагностувати наявні проблеми та приймати рішення щодо їх вирішення.

6. Досліджені п'ять основних рівнів нормативно-правового забезпечення управління витратами підприємств. Визначено, що реформування та подальше запровадження змін до нормативно-правової регламентації буде сприяти вдосконаленню системи управління витратами із застосуванням всіх особливостей галузі функціонування підприємства, а також сприятиме спрощенню процесу управління виробничими витратами та оптимізації показника собівартості готової продукції.

7. СТОВ «Рижанське» було створено 10.06.2011 року на базі СВК «Дружба» в процесі реформування. З дня реєстрації сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю набуло статусу юридичної особи. Онсовним видом діяльності підприємства згідно КВЕДу є 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

8. Проведений організаційно-управлінський аналіз діяльності СТОВ «Рижанське» свідчить про достатньо ефективну систему управління діяльністю підприємства. Втім, є проблемні питання, які потребують вирішення, зокрема: використання застарілих технологій, високий рівень зносу технічних засобів, низький рівень інноваційності підприємства, низький рівень інформаційного забезпечення з питань інвестиційної політики. Також на діяльність підприємства справляють негативний вплив політичні і економічні факторів, зокрема нестабільна політична ситуація, нестабільність законодавства в Україні, зростання цін на сировину та матеріали та скорочення доходів населення країни.

9. На підприємстві можемо спостерігати покращення майже усіх показників господарської діяльності підприємства. Чистий дохід від реалізації продукції відповідно таблиці становив у 2020 році – 46181,0 тис.грн. у 2021 році – 47833,0 тис.грн., у 2022 році – 56260,0 тис.грн, що на 10079,0 тис.грн. більше ніж у 2020 році. Чистий прибуток підприємства в 2022 році збільшився на 2112 тис. грн. або на 42,0 %, у порівнянні з базовим роком, що є позитивною тенденцією для підприємства. Фондовіддача, яка визначає ефективність використання основних засобів у 2022 році становила 5,1 грн., порівняно з 2020 роком вона зросла на 0,2 грн. Фондомісткість господарської діяльності в аналізованому. була незмінною, що свідчить про сталий рівень використання основних фондів підприємства. Позитивним у діяльності підприємства є щорічне зростання продуктивності праці. Так, у 2022 році продуктивність праці становила 465,0 тис.грн., що більше на 163,2 тис. грн. у порівнянні з 2020 роком. СТОВ «Рижанське» у 2022 році було рентабельним. Рівень рентабельності господарської діяльності становив 13,7 %, що на 0,8% більше ніж у 2020 році. Загалом підприємство має стабільний фінансовий стан, ефективність роботи підприємства має тенденцію до підвищення, що зумовлено зростанням витрат підприємства.

10. Матеріальні витрати у досліджуваному періоді зросли з 17847 тис.грн. у 2020 році до 24009 тис. грн. у 2022 році. Зокрема, значне зростання відбулося за статтею «оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями» (на

1101 тис.грн, або на 67,24%. Це можна пояснити тим, що підприємство крім власної техніки, до виконання технологічних процесів по вирощуванню сільськогосподарських культур залучає найману техніку машинно-технологічних станцій та інших організацій. Відбулося зростання витрат по статті нафтопродукти на 1367 тис.грн, або на 27,93% у 2022 році, що пояснюється значним здорожчанням паливно-мастильних матеріалів за досліджуваний період. Електроенергія в структурі витрат залишилася майже незмінною, втім її вартість зросла, що призвело до збільшення витрат на її використання на 50%.

11. Незважаючи на деякі позитивні тенденції в управлінні витратами на СТОВ «Рижанське» можна дійти висновків, про недостатню ефективність системи управління витратами. Зокрема, зросла собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 9734 тис.грн., або на 33,53 %. В структурі елементів операційних витрат відбулося істотне зростання матеріальних витрат на 6162 тис.грн, або на 34,53 %, а також, амортизації – на 651 тис.грн., або на 30,55 %, витрат на оплату праці (на 2725 тис.грн, або на 25,92%). Позитивною тенденцією є зменшення повної собівартості реалізованої продукції підприємства на 23973 тис.грн., або на 34,70 %. Втім, таке зменшення відбулося перш за все за рахунок значного зниження інших операційних витрат. А ці витрати не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг), яка показує тенденцію до зростання.

12. Удосконалення системи управління витратами повинно бути спрямоване на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. На нашу думку, основними елементами системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу є облік витрат, бюджетування витрат та контроль виконання бюджетів витрат.

13. Для ефективного впровадження системи управління витратами на

сільськогосподарських підприємствах пропонуємо алгоритм, який включає в себе наступні складові: розробку внутрішніх стандартів системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах, організацію внутрішнього обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах, побудову взаємопов'язаної системи бюджетів, організацію ефективної системи контролю виконання бюджетів та створення аналітичного центру як основного джерела управлінської інформації.

14. Головним критерієм нашого дослідження є визначення таких заходів, які не просто знижують витрати, а дозволяють більш швидкими темпами збільшити дохід і підвищити конкурентоспроможність СТОВ «Рижанське». Було встановлено, що одним із резервів зниження витрат на підприємстві є постійне удосконалення засобів виробництва, яке полягає у впровадженні нової техніки, удосконаленні технології виробництва, застосуванні прогресивних матеріалів тощо. Це дасть змогу значно знизити собівартість продукції і підвищити прибуток та ефективність діяльності підприємства.

15. Пропонуємо для зібрання урожаю без втрат у максимально стислі строки придбати нову високопродуктивну техніку, а саме комбайн зернозбиральний самохідний «John Deere 9600 WTS», а також застосувати інноваційну технологію «No-till» для нульової обробки ґрунту.

16. Визначено відсоток зниження собівартості продукції за рахунок купівлі та впровадження на СТОВ «Рижанське» комбайну самохідного зернозбирального «John Deere 9600 WTS». Таким чином, за рахунок випереджаючих темпів зростання обсягу виробництва продукції над темпом зростання умовно-постійних витрат собівартість продукції знизиться на 5,42 %. Зниження собівартості продукції призведе до збільшення прибутку підприємства, а, отже, і до підвищення ефективності його діяльності.

17. Другим напрямом удосконалення пропонуємо застосування інноваційної технології «No-till» для нульової обробки ґрунту. Значна питома вага у структурі собівартості продукції СТОВ «Рижанське» припадає на паливо та мастильні матеріали. Одним із важливих шляхів зменшення споживання

паливо-мастильних матеріалів є впровадження при вирощуванні продукції більш прогресивних технологій основної обробки землі, а також її підготовки до посівів. Саме ці роботи є найбільш енергоємними та витратними (вони складають 20-40 % від загальної суми енергетичних витрат). No-till» – це нульова обробка ґрунту. «No-till» передбачає посів у необроблений ґрунт спеціальними стерньовими сівалками і відмову від застосування агротехнічних прийомів із догляду за посівами.

У порівнянні з традиційною технологією «No-till» має низку переваг, а саме: економія ресурсів (паливного, добрива, трудових витрат, часу, зниження амортизаційних витрат), що призведе до зниження витрат; зменшення або ж навіть повне запобігання ерозії ґрунтів; збереження та відновлення родючого шару ґрунту; накопичення вологи в ґрунті та, як наслідок – помітне зниження залежності урожаю від погодних умов (опадів). Незначне зниження урожайності за «No-till» технології компенсується за рахунок зниження витрат, внаслідок чого підвищується ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства. Економічний ефект полягає в значній економії паливо-мастильних матеріалів, трудових ресурсів і витрат часу. Здійснений розрахунок економічного ефекту від впровадження на СТОВ «Рижанське» інноваційної технології «No-till» показав, що витрати на виробництво продукції зменшаться на 3564 тис. грн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. Cost Accounting. A Managerial Emphasis, 2012. 892 P. URL: https://www.academia.edu/42122328/CostAccounting_A_Managerial_Emphasis_Global_Edition_Fourteenth_Edition.
2. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, практика, аналіз : монографія. Київ: КНЕУ, 2005. 292 с.
3. Божко М. В. Управління витратами виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Мелітополь, 2019. 20 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
5. Варченко О. М., Свиноус І. В., Іванова Л. С. та ін. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2020. № 12. С. 19–26. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.12.19>
6. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати». Галицький економічний вісник. 2012. № 6(39). С. 98-103.
7. Варчук О.А., Чан Тхі Тхань Т. Розмежування понять «витрати» та «затрати». Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: матеріали VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Одеса, 21-25 травня 2013 р. Одеса: ОНПУ, 2013. Т. 1. С. 17-18.
8. Василенко В. А., Ткаченко Т.І. Стратегічне управління. К.: ЦУЛ, 2003. 395 с.
9. Герасимчук В.Г. Розвиток підприємства: діагностика, стратегія, ефективність. К.: Вища школа, 1995. 266 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. 2-ге вид. Київ: Лібра. 2006. 701 с.
11. Господарський Кодекс України. Господарський процесуальний кодекс України: Офіційні тексти. Міністерство юстиції України. К.: Хрінком Інтер, 2003. 304 с.

12. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч.-метод. посібн. Київ: КНЕУ, 2002. 131 с.
13. Давидович І.Є. Управління витратами: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
14. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 154–160.
15. Дробишева О.О. Сучасні методи управління витратами на підприємстві. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 5. С. 90-94. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2018_5_19
16. Дубиніна С. М. Формування векторів управління витратами виробництва промислових підприємств: дис. ... доктора філософії: 051. Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2020. 340 с.
17. Жукевич С.М. Управління витратами діяльності в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Інноваційна економіка. 2015. № 1. С. 70-74. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_1_14
18. Загородній А.Г., Ясінська А.І. Оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2008. № 623. С. 332-337.
19. Задорожна Н. В. Мікроекономічна теорія виробництва і витрат: навч. посібн. Київ: КНЕУ, 2003. 219 с.
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (остання редакція від № 776-IX від 14.07.2020). Режим доступу: www.rada.gov.ua.
21. Ковальова О. Управління витратами господарської діяльності підприємства. Галицький економічний вісник. 2019. № 6(61). С. 85-95.
22. Ковальчук І.В. Економіка підприємства: навч. посібник. К.: Знання, 2016. 679 с.
23. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: монографія. К.: Лібра, 2007. 320 с.

24. Колісник Г. М. Витрати підприємницького сектора України: методологія та практика: монографія. Ужгород: АУТДОР-ШАРК, 2016. 360 с.
25. Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
26. Костакова Л.Д. Структуризація концепцій управління витратами. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 1. С. 12-15.
27. Костякова А. А. Цільовий підхід до класифікації витрат в галузі рослинництва: планування, управління та контроль. Приазовський економічний вісник. 2021. Вип. 4 (27). С. 87–93.
28. Котлярова В. Г., Деренська Я. М., Гладкова О. В. Формування підходу до управління витратами промислового підприємства. Бізнес Інформ. 2020. №11. С. 198–204. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-198-204>
29. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 1. С. 125-129.
30. Ланова М.І. Економічна сутність поняття витрати. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ, 2006. Вип. 9. С. 254-258.
31. Литовченко О.Ю. Управління витратами на підприємстві: теоретичний аспект. Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 31. С. 301-309.
32. Лозинський Д. Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2017. № 4 (50). С. 96–99.
33. Матюшіна Ю.І. Облік і контроль виробничих витрат в управлінні промисловими підприємствами: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2015. 251 с.
34. Мезенцева Н.М., Серікова Т.А. Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. Вип. 3(20). С. 496-504.
35. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв.

наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>.

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

37. Мілаш І.В. Історико-еволюційний розвиток теорії управління витратами підприємства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2015. Вип. 1. С. 128-136.

38. Московчук А., Ліщук В. Сутність витрат як економічної та облікової категорії: матеріали VIII Міжнар. наук.- практ. конф. «Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством», 24-25 червня 2016 р. / відп. ред. І.Б. Садовська. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. 268 с.

39. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 848 с.,

40. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2009. № 3 (49). С. 114–117.

41. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. Економіка та держава. 2021. № 7. С. 83–89. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.7.83>.

42. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник. 2-ге вид., доопрц. та доп. Київ: КНТЕУ, 2010. 647 с.

43. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства. Вісник ЖІТІ. Серія: економічні науки. 2001. № 14. С. 146–152.

44. Орлова К. Є. Управління бізнесом. Житомир: Державний університет «Житомирська політехніка», 2019. 319 с.

45. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. Вісник СумДУ. Серія «Економіка». 2013. № 2. С. 85-91.

46. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-VI#Text>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text>

49. Попов О. Управління витратами / Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т. 3. К.: Видавничий центр «Академія», 2007. 952 с.

50. Потій В.З., Куліш Г.П. Теоретичні підходи до управління витратами підприємства. Формування ринкової економіки. 2013. № 29. С. 357-370.

51. Приступа К.А. Тлумачення економічної сутності понять «видатки», «витрати» та «затрати» в бухгалтерському обліку бюджетних установ. Студентський вісник НУВГП. 2015. Вип. 3(5). С. 104-107.

52. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки. Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 11. С. 39-42.

53. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

54. Пчелинська Г.В. Аналітичне забезпечення ефективного управління витратами підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. Сєверодонецьк, 2018. 265 с.

55. Рета М.В. Аналіз сучасних методів управління інноваційними витратами підприємства. Бізнес Інформ. 2011. № 9. С. 47-50.

56. Рижикова Н.І., Накісько О.В. Управління витратами : навчальний посібник. Харків : ХНТУСГ, 2013. 198 с.

57. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення категорії «витрати». Економіка і суспільство. 2017. № 9. С. 1181-1185.

58. Россол Л.Л. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства. Економіка та управління АПК. 2014. № 2. С. 110-113.

59. Ручинська Н.С., Кучер О.Д. Оцінка та управління витратами

сільськогосподарського підприємства. Український журнал прикладної економіки. 2018. Том 3. № 3. С. 176-185

60. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.

61. Свірко С.В. Обліковий аспект управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2 (29). С. 172-183.

62. Семчук І.В. Проблемні питання управління витратами на підприємстві: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. «Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства», 18 квітня 2018 р. Тернопіль: Крок, 2018. 250 с.

63. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2017. № 4 (50). С. 159–166.

64. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.

65. Сук П. Л. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2001. 19 с.

66. Ткаченко Н.М., Гуріна Н.В. Історичний аспект понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект. Ефективна економіка. 2015. № 19. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4278>

67. Трофімова Г., Стариченко Є., Коваль Н. Теоретико-методичні підходи до трактування поняття «витрати». Економічний дискурс. 2021. Вип. 1-2. С. 47-56.

68. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посібник К.: Центр навч. л-ри, 2006. 120 с.

69. Умерова Г. Витрати і собівартість: сутність і доцільність розмежування понять. Збірник наукових праць SCIENTIA. 2021. Березень. С. 33-35. Режим доступу: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/article/view/9586>

70. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2013. Вип. 1(49). Економічні науки. С. 44-47.

71. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібн. Житомир: ЖІТІ, 2002. 647 с.
72. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами : навчальний посібник. Харків, 2017. 166 с.
73. Швиданенко Г.О., Бойченко К.С. та ін. Розвиток підприємства: стратегічні наміри, ризики та ефективність: колективна монографія. К.: КНЕУ, 2015. 231 с.
74. Шевчук О. Еволюція наукових підходів до управління витратами. Вісник КНТЕУ. 2009. № 3. С. 77-84.
75. Шматковська Т., Демедюк Л., Рудь Т. До проблематики генезису та дефініції економічної категорії «витрати». Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. № 2. С. 169–182.
76. Штулер Г.Г. Наукове обґрунтування розмежування змісту теоретичних понять «витрати» та «затрати». Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції, м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С.160-162.
77. Шуміло О.С., Пакуліна А.А., Далудіна І.В. Теоретичні аспекти управління витратами на підприємстві. БізнесІнформ. 2020. № 5. С. 306-311.
78. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства. Ефективна економіка. 2014. № 12. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681>
79. Вацик Н.О. Аналіз підходів до визначення сутності витрат, у тому числі на експортну діяльність. Науковий вісник Ужгородського університету. 2011. Серія «Економіка». Вип. 2(24). С. 182-191.

ДОДАТКИ