

У ті райони, значення коефіцієнтів конкурентоспроможності молокопродуктового підкомплексу яких більше одиниці, слід інвестувати кошти для розвитку виробництва молока.

ВИСНОВКИ

Необхідно відзначити гнучкість наведеної методики та дві її істотні переваги: можливість використання необмеженої кількості факторів з урахуванням статистичних параметрів рівняння регресії; доступність даних для аналізу і наявність показників у державній статистичній звітності. Її застосування сприятиме винесенню науково обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення конкурентоспроможності молокопродуктового підкомплексу. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Оруджов Э. Реалии и возможности в производстве молока на крупных фермах и в хозяйствах населения / Э. Оруджов // Эффективное тваринництво. – 2007. – № 2. – С. 17 – 22.
2. Яворська Т. І. Развитие молочного скотоводства Израїлю / Т. І. Яворська // Економіка АПК. – 2004. – № 8. – С. 155 – 159.
3. Ковнір В. Збирання молока / В. Ковнір // Пропозиція. – 2004. – № 8-9. – С. 28 – 30.
4. Коротич П. Сирні острови на молочній міліні / П. Коротич // Пропозиція. – 2004. – № 1. – С. 39 – 41.

5. Карпенко М. О. Конкурентоспроможність і експорт молочної продукції в Україні / М. О. Карпенко // Економіка АПК. – 2006. – № 11. – С. 98 – 102.
6. Исакова Д. Вкус борьбы / Д. Исакова // ТОП – 100. Рейтингу лучших компаний Украины. – 2009. – № 3-4. – С. 72 – 75.
7. Харківська область у 2009 році : стат. щорічник / За ред. М. Л. Чмихала. – Х., 2008. – 588 с.
8. Многомерный статистический анализ в экономике : учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. В. Н. Тамашевича. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 598 с.

REFERENCES

- Orudzhov, E. "Realii i vozmozhnosti v proizvodstve moloka na krupnykh fermakh i v khoziaystvakh naseleniia [Realities and opportunities in milk production on large farms and in households]". *Efektivne tvarinnitstvo*, no. 2 (2007): 17-22.
- Yavorska, T. I. "Rozvytok molochnoho skotarstva Izrailiu [The development of dairy farms in Israel]". *Ekonomika APK*, no. 8 (2004): 155-159.
- Kovnir, V. "Zbyrannia moloka [Milk collection]". *Propozytsiia*, no. 8-9 (2004): 28-30.
- Korotich, P. "Syrni ostrovy na molochnoi milyni [Cheese dairy on the island stays]". *Propozytsiia*, no. 1 (2004): 39-41.
- Karpenko, M. O. "Konkurentospromozhnist i eksport molochnoi produktii v Ukraini [Competitiveness and export of dairy products in Ukraine]". *Ekonomika APK*, no. 11 (2006): 98-102.
- Isakova, D. "Vkus borby [The taste of the fight]". *TOP – 100. Reyting luchshikh kompanii Ukrainy*, no. 3-4 (2009): 72-75.
- Kharkivska oblast u 2009 rotsi: stat. shchorichnyk [Khar'kov region in 2009: Statistical Yearbook]. Kharkiv, 2008.
- Mnogomernyy statisticheskiy analiz v ekonomike [The multivariate statistical analysis in economics]. Moscow: YUNITI-DANA, 1999.

УДК 658

ОБҐРУНТУВАННЯ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

КОВАЛЕНКО О. Ю.

УДК 658

Коваленко О. Ю. Обґрунтування методів управління витратами на сільськогосподарських підприємствах

Визначено особливості застосування сучасних методів управління витратами на сільськогосподарських підприємствах, їх переваги та недоліки. Обґрунтовано сутність процесу формування цільової собівартості сільськогосподарських підприємств на основі концепції «target costing». Розроблено факторну модель окупності витрат сільськогосподарських підприємств, яка дозволяє визначити вплив на рівень окупності змін у структурі виробленої продукції та собівартості її окремих видів.

Ключові слова: методи управління витратами, сільськогосподарські підприємства, система управління, цільова собівартість, факторна модель, окупність витрат.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Формул.:** 12. **Бібл.:** 16.

Коваленко Ольга Юріївна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра землеустрою та геоінформатики, Південнослав'янський Інститут Київського славістичного університету (вул. Луговенка, 2, Миколаїв, 54008, Україна)

E-mail: olyurkovalenko@yandex.ru

УДК 658

Коваленко О. Ю. Обоснование методов управления затратами на сельскохозяйственных предприятиях

Определены особенности использования современных методов управления затратами на сельскохозяйственных предприятиях, их преимущества и недостатки. Обоснована суть процесса формирования целевой себестоимости сельскохозяйственных предприятий на основании концепции «target costing». Разработана факторная модель окупаемости затрат, которая позволяет определить влияние на уровень окупаемости изменений в структуре произведённой продукции и себестоимости её отдельных видов.

Ключевые слова: методы управления затратами, сельскохозяйственные предприятия, система управления, целевая себестоимость, факторная модель, окупаемость затрат.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Формул.:** 12. **Библ.:** 16.

Коваленко Ольга Юрьевна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра землеустройства и геоинформатики, Южнославянский Институт Киевского славистического университета (ул. Луговенка, 2, Николаев, 54008, Украина)

E-mail: olyurkovalenko@yandex.ru

UDC 658

Kovalenko O. Y. Substantiation of methods of cost management in agricultural companies

The article identifies specific features of the use of modern methods of cost management in agricultural companies, their advantages and shortcomings. It substantiates the essence of the process of formation of the target cost of agricultural companies on the basis of the «target costing» concept. It develops a factor model of recoupment of costs, which allows identification of influence upon the level of recoupment of changes in the structure of manufactured products and cost of their separate types.

Key words: methods of cost management, agricultural companies, management system, target cost, factor model, recoupment of costs.

Pic.: 1. **Tabl.:** 2. **Formulae:** 12. **Bibl.:** 16.

Kovalenko Olga Yu. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of the Land Management and Geographical Information Systems, Southern Slavic Institute of the Kiev Slavonic Studies University (vul. Lugovenka, 2, Mykolajiv, 54008, Ukraine)

E-mail: olyurkovalenko@yandex.ru

Виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції пов'язані з використанням земельних, матеріально-технічних і трудових ресурсів, що потребує забезпечення на підприємствах безперервної роботи зі зниження їх витрат. Цей процес, який охоплює всі етапи виробничої та реалізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств і являє собою невід'ємну складову системи їх управління, у сучасній зарубіжній і вітчизняній науковій літературі отримав назву *управління витратами*.

Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах включає розробку, впровадження та контроль над здійсненням комплексу заходів, спрямованих на досягнення максимального економічного ефекту від використання наявного ресурсного потенціалу. Реалізація управлінських функцій щодо планування, обліку, аналізу, регулювання та контролю витрат формує на підприємстві єдину систему управління витратами. Вона передбачає створення відповідної інформаційної бази, використання сучасного методичного інструментарію щодо економічного обґрунтування всіх видів витрат та наявності висококваліфікованого управлінського персоналу, який комплексно володіє методологією управління.

Вибір методів управління витратами, які поділяються на методи планування, обліку, аналізу та контролю, залежить від функцій, на реалізацію котрих спрямовано їх застосування. Від правильності вибору та ефективного поєднання методів управління витратами залежить успіх управлінської діяльності в цілому. Водночас, вітчизняні сільськогосподарські підприємства не використовують повною мірою всіх можливостей сучасної методології управління витратами через відсутність її впровадження в систему управління. Це означає, що обґрунтування методів управління витратами на сільськогосподарських підприємствах України набуває особливої актуальності.

Теоретичні та методичні основи управління витратами на підприємствах закладено у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як Іщенко Я. П. [1], Хиромото Т. [2], Кошевцова М. А. [3], Шкода Н. П. [4], Шиян Н. І. [6], Базилінська О. Я. [7], Ковалёв В. В., Волкова О. Н. [8], Дегтяренко О. Г. [9], Хейвуд Д. Б. [11], Харламова Т. Н., Герасимов Б. И., Злобина Н. В. [12], Матвеев Д. М. [13], Лукачанова Е. А. [15], Медведовський В. В. [16], Николаева Т. В. і ін. Авторами сформовано понятійний апарат системи управління витратами, надано класифікацію її методів та існуючих концепцій.

У сучасній науковій літературі залишається недостатньо опрацьованим методичний інструментарій управління витратами, не повною мірою обґрунтовано методи, використання яких може бути ефективним при здійсненні управлінського процесу на сільськогосподарських підприємствах.

Метою статті є визначення особливостей сучасних методів управління витратами, обґрунтування необхідності їх застосування на сільськогосподарських підприємствах України та впровадження в управлінський процес.

Досліджуючи методи обліку витрат у системі управління сільськогосподарськими підприємствами України, Іщенко Я. П. [1] дійшла висновку, що вони мають застосу-

вати концепцію стратегічного управління витратами за цільовою собівартістю – методів таргет-костінг («*target costing*») і кайзен-костінг («*kaizen costing*»). Ці методи набули поширення у закордонній практиці управління й дозволяють скоротити витрати на всіх стадіях господарської діяльності – планування, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. На думку автора, перевагами управління витратами за цільовою собівартістю є відповідність вимогам стратегічного управління витратами та можливість урахування факторів зовнішнього впливу на параметри виробничої діяльності.

Концепцію стратегічного управління витратами за цільовою собівартістю «*kaizen costing*» у 1960-х роках запропонували японські фахівці з виробничого менеджменту. Сучасна назва цієї концепції «*target costing*» належить Тоширо Хиромото, який у 1988 р. у своїй праці з управлінського обліку [2] обґрунтовує необхідність доповнення технічних процедур зі зниження витрат системою заходів, спрямованих на постійне вдосконалення, технічне та технологічне переозброєння процесу виробництва, безперервне впровадження інновацій і сучасних методів управління у діяльність суб'єктів господарювання.

Кошевцова М. А. [3], дослідивши досвід країн світу, які успішно застосовують концепцію «*target costing*», акцентує увагу на тому, що «...ідея, покладена в основу концепції таргет-костінг, нескладна і революційна одночасно». З цим не можна не погодитися, оскільки впродовж багатьох років вона закладена в основу 80% виробничих підприємств Японії, серед яких Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Cannon, NEC, Olympus, Komatsu та ін. і світу, з яких найбільш відомі Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble та ін.), які відрізняються високою якістю і рентабельністю своєї продукції [3, с. 163].

Водночас, сучасні реалії господарювання вітчизняних сільськогосподарських підприємств викликають у наукових колах дискусії відносно можливості впровадження концепції «*target costing*» у систему управління їх витратами. Так Іщенко Я. П. [1] вважає, що для сільськогосподарських підприємств України більш придатним є застосування інструментів зниження витрат, притаманних «*kaizen costing*», оскільки сільське господарство належить до традиційних, а не інноваційних галузей національного господарства.

У цьому контексті Шкода Н. П. [4] висловлює думку про обмеженість самої концепції управління витратами за цільовою собівартістю, оскільки вона не дозволяє визначити всіх змін, що відбуваються в економіці, і орієнтує планування витрат не на загальні масштаби підприємства, а лише на його цільові витрати.

Розглянемо сутність методу «*target costing*» на прикладі Приватного акціонерного товариства Агрофірма «Цюрупинське», що на Херсонщині. Основними видами діяльності товариства є виноградарство, садівництво, вирощування картоплі, овочевих, баштанових культур, тваринництво та ін. За даними його звіту про фінансові результати за 2011 р. [5], собівартість реалізованої продукції складає 2127 тис. грн при наявності чистого доходу (виручки) від реалізації продукції в сумі

1929 тис. грн. Це призвело товариство до валового збитку в сумі 198 тис. грн, а з урахуванням інших (позавиробничих) витрат чистий збиток складає 752 тис. грн.

З метою забезпечення гарантованого збуту своєї продукції товариство складає попередні договори на купівлю-продаж картоплі, овочевих і баштанових культур. Наприклад, одним із договорів передбачено реалізацію підприємством 22 т картоплі за ціною 250 грн/ц, що означає, що при цільовій нормі прибутку в 20% цільова собівартість має складати:

$$2500 \cdot 22 - (2500 \cdot 22 \cdot 0,2) = 44 \text{ тис. грн.}$$

Проте фактична собівартість картоплі за даними підприємства звітного періоду у розрахунку на визначений договором обсяг продукції складала 45892 грн, що на 4,3% більше цільової собівартості. Це означає, що саме на цю суму товариство повинно скоротити витрати, щоб його виробнича діяльність була економічно ефективною.

Припустимо, що товариство не укладає попередніх договорів на купівлю-продаж сільськогосподарської продукції, і воно не обмежено жорсткими умовами фіксованих цін на продукцію. Щоб бути конкурентоспроможним у регіоні, який історично є аграрним і спеціалізується на виробництві сільськогосподарської продукції, йому потрібно стежити за рівнем цін конкурентів, які теж накладають обмеження на обсяг і рівень допустимих витрат. Це означає, що формування собівартості за фіксованою, прогнозною або запланованою ціною, а не навпаки, за традиційною схемою формування ціни за собівартістю, є однією із сучасних вимог господарювання і передумов його конкурентоспроможності.

Варто зазначити, що незважаючи на значні збитки у 2011 звітному році, підприємство не погіршує якісні характеристики своєї продукції, яка впродовж майже 10 років не втрачає свого позитивного іміджу і користується попитом не лише на Херсонщині, а й в межах

всієї України. З метою вирішення проблем збитковості підприємство у 2012 р. прийняло і затвердило загальними зборами акціонерів нову редакцію статуту, в якому визначено, крім традиційних видів діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції, її заготівлю, переробку та вироблення харчових продуктів. Крім того, підприємство розширило види своєї діяльності включенням до їх складу транспортних послуг з перевезення власної продукції, організацію та участь у проведенні ярмарок, аукціонів, комерційних послуг та ін. Можна передбачити, що у майбутньому, завдяки скороченню транспортних та інших витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, відмова від різного роду посередників і розвитку більш прибуткових видів діяльності, підприємство досягне успіху. Водночас, зазначені кардинальні заходи з подолання збитковості є свідченням екстенсивного розвитку товариства і не вказують на вдосконалення процесу виробництва сільськогосподарської продукції.

Треба сказати, що вдосконалення процесу виробництва сільськогосподарської продукції є однією з передумов забезпечення відповідності виробничих можливостей сільськогосподарських підприємств вимогам ринку щодо цін, якості, видів та асортименту їх продукції. Процес формування рівня цільової собівартості з орієнтацією на запланований рівень прибутку та майбутні ціни реалізації продукції на основі концепції «target costing» може стати одним із дієвих інструментів у системі управління витратами (рис. 1).

Незважаючи на те, що у поглядах вчених [1, 4] відсутнє єдине бачення перспектив застосування методу «target costing», можна погодитися як з тим, що цей метод має переваги [1], оскільки не потребує складних обчислень, дозволяє виявити необхідність скорочення витрат і рівень цільової собівартості, так і з точкою зору про обмеженість даного методу [4] через неможливість за його допомогою отримати однозначну відповідь про

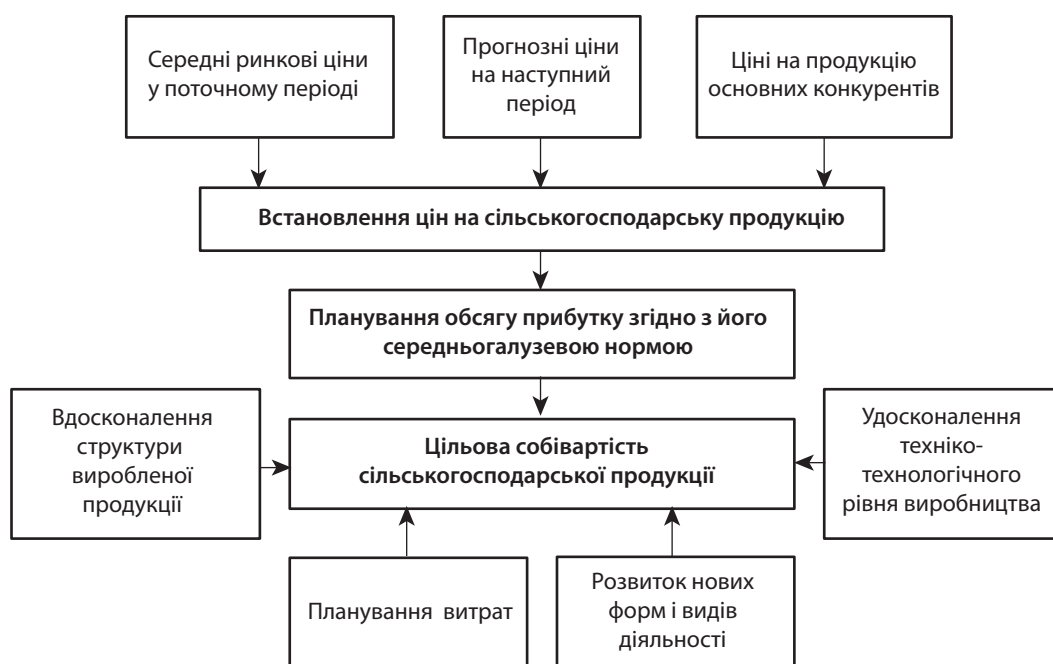


Рис. 1. Процес формування цільової собівартості сільськогосподарських підприємств на основі концепції «target costing»

шляхи скорочення витрат. Це залежить від бажання та реальних можливостей підприємства, не погіршуючи якість продукції, вдосконалити процес її виробництва та оптимізувати склад і структуру витрат. Резюмуючи вищевикладене, варто додати, що застосування методу «target costing» може бути ефективним за умови його інтеграції в єдину систему управління витратами включенням у процеси планування, обліку, аналізу та контролю та поєднання з іншими методами управління витратами.

При управлінні витратами сільськогосподарських підприємств Шиян Н. І. у своїй праці [6] доводить необхідність використання методу визначення рівня окупності витрат, що розраховується як відношення вартості виробленої продукції у цінах реалізації до суми витрат на виробництво і реалізацію цієї продукції. Автором проаналізовано ступінь впливу відмінностей у цінах реалізації та собівартості одиниці реалізованої продукції на рівень окупності витрат при виробництві у 2010 р. молока в сільськогосподарських підприємствах України і обґрунтовано шляхи підвищення рівня окупності витрат зазначених підприємств.

Повністю поділяючи думку автора [6] про доцільність застосування вищезазначеного методу, відзначимо, що його підхід, який засновано на визначенні загального рівня окупності витрат сільськогосподарських підприємств не дозволяє врахувати вплив змін у структурі виробленої продукції, собівартості її окремих видів, що набуває особливої актуальності за умови, якщо підприємство спеціалізується на виробництві різних видів продукції. Вирішити дане питання можна за допомогою розробки факторної моделі окупності витрат, що враховує вплив вищезазначених факторів за такою логікою:

$$P_{OB} = \frac{\sum_{i=1}^m Q_i \cdot P_i}{\sum_{i=1}^n Q_i \cdot C_i}, \quad (1)$$

де Q_i – обсяг певного виду сільськогосподарської продукції у кількісному виразі;

P_i – вартість окремого виду сільськогосподарської продукції у цінах її реалізації;

C_i – собівартість окремого виду сільськогосподарської продукції.

При прийнятті управлінських рішень щодо формування структури виробленої продукції розроблена модель дозволяє визначити вплив структурного фактору за допомогою введення умовного показника з метою перевірки його на доцільність:

$$\Delta P_{OB}(Q) = \frac{Q_{1nl} P_{1nl} + Q_{2nl} P_{2nl} + Q_{3\text{факт}} P_{3nl} + \dots + Q_{n\text{факт}} P_{n\text{факт}}}{Q_{1nl} C_{1nl} + Q_{2nl} C_{2nl} + Q_{3\text{факт}} C_{3nl} + \dots + Q_{n\text{факт}} C_{n\text{факт}}} - P_{OBnl}; \quad (2)$$

$$\Delta P_{OB}(Q) = \frac{\sum_{i=1}^n Q_{\text{факт}} \cdot P_{nl}}{\sum_{i=1}^n Q_{\text{факт}} \cdot C_{nl}} - P_{OBnl} = P_{\text{умов1}} - P_{OBnl}, \quad (3)$$

де $\Delta R_{OB}(Q)$ – зміна рівня окупності витрат за рахунок зміни обсягу виробництва одного з видів ($Q_{3\text{факт}}$) продукції;

P_{OB} – плановий рівень окупності витрат;
 $Q_{n\text{факт}}$ – плановий обсяг n -го виду продукції;
 $C_{n\text{факт}}$ – плановий рівень собівартості n -го виду продукції.

При цьому вплив можливих змін цін визначатиметься способом елімінування, тобто як різниця рівня окупності витрат при фактичному обсязі виробництва, фактичних цінах і запланованій собівартості та рівня окупності витрат при фактичному обсязі виробництва, плановій собівартості та цінах за формулою:

$$\Delta P_{OB}(P) = \left(\frac{\sum_{i=1}^n Q_{i\text{факт}} \cdot P_{i\text{факт}}}{\sum_{i=1}^n Q_{i\text{факт}} \cdot C_{i\text{пл}}} \right) - \Delta P_{OB\text{умов1}} = \quad (4)$$

$$= \Delta P_{OB\text{умов2}} - \Delta P_{\text{умов1}}.$$

Вплив зміни собівартості окремого виду продукції визначатиметься як різниця фактичного рівня окупності витрат та рівня окупності витрат при фактичному обсязі виробництва, фактичних цінах і плановій собівартості:

$$\Delta P_{OB}(C) = \left(\frac{\sum_{i=1}^n Q_{i\text{факт}} \cdot P_{i\text{факт}}}{\sum_{i=1}^n Q_{i\text{факт}} \cdot C_{i\text{факт}}} \right) - \Delta P_{OB\text{умов2}} = \quad (5)$$

$$= \Delta P_{OB\text{факт}} - \Delta P_{\text{умов2}}.$$

У результаті зміна рівня окупності витрат за рахунок кожного фактору має дорівнювати їх загальній зміні:

$$\Delta P_{OB} = \Delta P_{OB}(Q) + \Delta P_{OB}(P) + \Delta P_{OB}(C) = \quad (6)$$

$$= P_{OB\text{факт}} - P_{OB\text{пл}}.$$

Якщо визначену зміну рівня окупності витрат помножити на величину валового прибутку у планових цінах, можна розрахувати вплив цієї зміни на фактичну величину валового прибутку підприємства:

$$\Delta ВП = \Delta P_{OB} \cdot Q_{\text{факт}} P_{\text{пл}}, \quad (7)$$

де $\Delta ВП$ – зміна валового прибутку за рахунок зміни рівня окупності витрат.

За допомогою розробленої моделі розраховано рівень окупності витрат товариства Агрофірма «Цюрупинське», який станом на 2011 р. складав від'ємне значення $-7,3$. Реалізація продукції здійснювалася за цінами, які були на рівні середньоринкових, не забезпечуючи відшкодування витрат. Резерв можливого підвищення цін підприємства складав 5%, проте підприємство обрало політику ціноутворення на основі методу прихованого зниження цін, що вказує на відповідність цін на продукцію середньоринковим, але при якості вище, ніж середньоринкова. Негативний вплив на рівень окупності витрат справила висока собівартість продукції овочівництва та тваринництва, позитивний – виноградарства і садівництва. Це означає, що підприємству

варто розвивати виробництво останніх видів продукції, оскільки за рахунок збільшення обсягу їх виробництва можна без зниження собівартості продукції овочівництва забезпечити рівень окупності витрат на виробництво всієї продукції рослинництва у межах 1,03 – 1,05 або 103 – 105%. Що стосується продукції тваринництва, то без кардинальних заходів зі зменшення собівартості її виробництва, яка перевищує реалізаційні ціни і забезпечує підприємству лише збитки, не можна досягти умов окупності витрат на її виробництво.

Результати моделювання за допомогою методу окупності витрат дозволили визначити такі шляхи їх зниження для товариства Агрофірма «Цюрупинське», як збільшення обсягу виробництва продукції з високим рівнем окупності витрат та зниження собівартості продукції з низьким рівнем їх окупності. Крім того, може бути доцільним підвищення загального рівня цін на продукцію у визначених межах.

У зарубіжній практиці управління витратами широко застосовується метод розрахунку точки беззбитковості – обсягу реалізації, за якого доходи дорівнюють його витратам, а прибуток, як і збиток дорівнюють нулю. Щоб визначити точку беззбитковості, сукупні витрати підприємства ділять на змінні витрати (які змінюються прямопропорційно до змін обсягу виробництва) і постійні (які залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва). Проте у вітчизняній практиці фінансового обліку не всі статті витрат можна віднести до суто постійних, або, навпаки, суто змінних. Справа в тому, що змінні витрати є постійними у структурі собівартості одиниці продукції, незалежно від обсягу її випуску. З іншого боку, за умови збільшення обсягів виробництва відбувається скорочення постійних витрат на одиницю.

Базилінська О. Я. [7, с. 113] рекомендує вдатися до деяких спрощень: до змінних витрат віднести витрати на сировину і заробітну плату (Ф. 2, р. 040); до постійних витрат – адміністративні витрати та витрати на збут (Ф. 2, р. 070, р. 080). Згідно з цією методикою робиться припущення, що прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю [7]:

$$EVIT = TR - VC - FC = Q \cdot P + AVC \cdot Q - FC = 0, \quad (8)$$

де *EVIT* – прибуток до сплати відсотків і податків (*Earning before interest and taxes*), визначається як різниця між прибутком до оподаткування (Ф. 2 р. 170) та витратами на сплату відсотків (Ф. 2 р. 140);

TR – виручка (чистий дохід) (Ф. 2 р. 035);

VC (*Variable Costs*) – змінні витрати;

FC (*Fixed Costs*) постійні витрати;

P – ціна одиниці продукції;

AVC – середні змінні витрати на одиницю продукції;

Q – обсяг реалізації продукції у натуральних одиницях.

Звідси точка беззбитковості (беззбитковий обсяг реалізації) (*T_б*) у натуральних одиницях розраховується за формулою [7]:

$$T_b = \frac{FC}{P - AVC}. \quad (9)$$

Наприклад, у 2011 р. середні змінні витрати товариства Агрофірма «Цюрупинське» на 1 ц картоплі складають 163,8 грн, її відпускна ціна за 1 ц складає 250 грн, а постійні витрати дорівнюють 531 тис. грн [5], тому беззбитковий обсяг реалізації картоплі складатиме:

$$T_b = \frac{531000}{250 - 163,8} = 6160,1 \text{ ц.}$$

Виходячи з того, що прибуток підприємства до оподаткування можна уявити у вигляді факторної моделі прибутку (див. формула (10)), за умов досягнення точки беззбитковості він дорівнюватиме нулю:

$$OP = (P - AVC) \cdot Q - FC. \quad (10)$$

$$OP = 86,2 \cdot 6160,1 - 531000 = 0 \text{ грн.}$$

На основі методу визначення точки беззбитковості ґрунтується методика аналізу чутливості (*Sensitivity Analysis*), яка дозволяє оцінити чутливість результативних показників до прийняття управлінських рішень [8, с. 195]. За допомогою цієї методики можна передбачити можливі зміни цін на сировину і готову продукцію підприємства, рівня питомих змінних витрат на одиницю виробленої продукції, обсягу реалізації та вплив цих чинників на результативні показники діяльності підприємства. Сутність методики полягає у визначенні чутливості прибутку до зміни основних його параметрів (див. формула (10)).

Якщо припустити, що середні змінні витрати на одиницю продукції (1 ц картоплі) товариства Агрофірма «Цюрупинське» зменшилися на 1% ($AVC_1 = 0,99 \cdot 163,8 = 162,2$ грн), то у такому випадку, при незмінному обсязі реалізації картоплі, рівень прибутку буде таким:

$$OP_1 = (250 - 162,2) \cdot 6160,1 - 531000 = 10091 \text{ грн.}$$

Це означає, що при зменшенні середніх змінних витрат на виробництво картоплі лише на 1% товариству забезпечується чистий прибуток у сумі 10091 грн. І навпаки, при збільшенні середніх змінних витрат на 1% товариство отримує чистий збиток розміром 10091 грн. Проте сума прибутку, згідно з його середньогалузевою нормою, за вищезазначеного рівня витрат має складати не менш ніж 170,2 тис грн. Тому порівняно з цією сумою, розрахована вище сума прибутку складатиме лише 5,9%.

Далі постає питання, якою буде рівень точки беззбитковості при новому рівні середніх змінних витрат, тобто який обсяг реалізації картоплі дозволить повністю покрити цей новий рівень витрат. При зменшенні рівня середніх змінних витрат на 1% точка беззбитковості буде складати 6047,8 ц, що на 112,3 ц менше, ніж до зниження цих витрат:

$$T_{b_1} = \frac{531000}{250 - 162,2} = 6047,8 \text{ ц.}$$

Тепер можна визначити, при якому обсязі реалізації картоплі товариство зможе отримати нормовану величину прибутку, яка має дорівнювати не менше, ніж 170,2 тис грн (20%):

$$Q = \frac{OP + FC}{P - 1,01 \cdot AVC} = \frac{170200 + 531000}{250 - 162,2} = 7986 \text{ ц.}$$

Якщо припустити, що на 1% зменшилися постійні витрати FC , то рівень прибутку при запланованому обсязі реалізації 7986 ц складе:

$$OP_2 = Q \cdot (P - AVC) - FC \cdot 0,99 = 7986 \cdot 87,8 - 531000 \cdot 0,99 = 175481 \text{ грн,}$$

що на 5280,8 грн, або на 3,1% більше, ніж до зменшення постійних витрат. При новому рівні витрат точка беззбитковості також зміниться і буде складати 5987,3 ц, що означає можливість забезпечення умов беззбитковості при зменшенні обсягу реалізації картоплі на 60,4 ц.

При зниженні цін реалізації картоплі на 1% рівень прибутку теж зменшиться на 25 275 грн, або на 14,4%. При підвищенні цін реалізації на 1% він відповідно збільшиться на цю величину.

$$OP_3 = Q \cdot (P \cdot 0,99 - AVC) - FC = 7986 \cdot (247,5 - 162,2) - 531000 = 150206 \text{ грн.}$$

Рівень точки беззбитковості при зниженні цін реалізації складатиме 6188,8 ц, при їх збільшенні – 5835,2 ц.

При збільшенні (зменшенні) обсягу реалізації картоплі Q на 1% відносно планового рівня прибуток збільшиться (зменшиться) на 6982,5 грн, або на 4,1%.

$$OP_4 = 1,01 \cdot Q \cdot (P - AVC) - FC = 7986 \cdot 1,01 \cdot 87,8 - 531000 = 177183 \text{ грн.}$$

Проведений аналіз чутливості прибутку від реалізації картоплі товариства Агрофірма «Цюрупинське» показав, що його прибуток найбільш чутливо реагує на ціни: збільшення або зменшення її на 1% змінює суму прибутку на 14,4%. Далі, за ступенем впливу на рівень прибутку, визначено зміну середніх змінних витрат, що складає 5,9%, зміну обсягу реалізації – 4,1% і постійних витрат – 3,1%.

У бухгалтерському обліку витрат набуває свого поширення метод ABC (*Activity Based Costing*), який виконують за допомогою пакету програм AllFusion Process Modeler BPWin, що створений компанією Computer Associates. Цей метод дозволяє точно описати всі витрати підприємства і на основі цієї інформації передбачає здійснення фінансового аналізу витрат.

Можливості методу ABC є досить широкими і не обов'язково передбачають застосування спеціальних і

навіть стандартних програмних засобів. Наприклад, за допомогою методу ABC можна визначити частку витрат на кожний вид сільськогосподарської продукції у загальній сумі витрат на їх виробництво, і на основі цих даних та інформації про обсяги реалізації цих видів продукції визначити рівень їх вартості для сільськогосподарського підприємства за такими категоріями: A – перша, найвища; B – друга, середня; C – третя, найнижча. Практичне застосування методу ABC розглянуто на прикладі товариства Агрофірма «Цюрупинське» (табл. 1).

Як видно з табл. 1, найбільшу частку (0,04) у структурі собівартості реалізованої продукції складає картопля, найменшу – редька (0,007). Для групування продукції за рівнем їх вартості далі розраховано кумулятивну частку вартості та на її основі визначено три рівні інтервалу, які відповідають трьом категоріям продукції – A , B і C (табл. 2).

З приведених розрахунків (табл. 2) видно, що для товариства Агрофірма «Цюрупинське» продукцією вищої A -категорії є виноград, який має найбільшу кумулятивну частку у структурі собівартості продукції, тобто при найнижчому рівні витрат на одиницю (кг) продукції забезпечує найбільший обсяг реалізації у натуральному виразі (73,9 т). Виробництво винограду має бути пріоритетним для товариства Агрофірма «Цюрупинське», яке має всі можливості для його розширення.

Продукція категорії B для товариства Агрофірма «Цюрупинське» – це картопля, яка забезпечує найбільший після винограду обсяг реалізації (52,5 т) при найвищих витратах на її виробництво; цибуля, обсяг реалізації якої незначно поступається обсягу реалізації картоплі (45,2 т), але при цьому її виробництво є менш витратним, ніж виробництво картоплі, та буряки, виробництво яких є найменш витратним (після винограду), проте вони поступаються двом попереднім видам продукції за обсягом їх реалізації.

І, нарешті, категорія C – це продукція, яка складає меншу частку у структурі собівартості та забезпечує найменший обсяг її реалізації. До неї належать морква, гарбузи, капуста та редька.

Отже, проведений ABC-аналіз витрат на виробництво продукції показав, що для товариства Агрофірма

Таблиця 1

Перший етап ABC-аналізу витрат товариства Агрофірма «Цюрупинське»

Вид продукції	Змінні витрати на виробництво 1 т продукції, грн	Річний обсяг реалізації, т	Собівартість реалізованої продукції, грн	Частка від загальної вартості
Капуста	750,0	23,8	17842,5	0,008
Буряки	680,0	35,8	24337,2	0,011
Морква	820,0	20,2	16564,0	0,008
Цибуля	910,0	45,2	41132,0	0,019
Картопля	1638,0	52,5	85995,0	0,040
Гарбуз	790,0	22,3	17617,0	0,008
Редька	1290,0	11,1	14319,0	0,007
Виноград	590,0	73,9	43622,2	0,021
Разом	7468,0	284,8	2127005,9	1

«Цюрупинське» першочерговими мають бути заходи зі збільшення обсягів виробництва винограду та сприяння розвитку цього виду діяльності. Крім того, необхідним є розробка заходів зі зниження витрат на виробництво картоплі та цибулі, оскільки ця продукція користується значним попитом і забезпечує найвищий обсяг її реалізації.

і отримати більшу частку ринку, посиливши свою конкурентоспроможність. Як показали результати ABC-аналізу витрат, основну функцію у виробничому процесі товариства відіграє продукція виноградарства, вона забезпечує йому найбільшу економічну ефективність – найбільший обсяг реалізації при найменших витратах.

Таблиця 2

Другий етап ABC-аналізу витрат товариства Агрофірма «Цюрупинське»

Вид продукції	Частка від загальної вартості	Кумулятивна частка від загальної вартості	Рівень інтервалу	Категорія А, В, С
Картопля	0,040	0,040	0,031-0,045	В
Виноград	0,021	0,061	0,046-0,061	А
Цибуля	0,019	0,040	0,030-0,045	В
Буряки	0,011	0,030	0,030-0,045	В
Морква	0,008	0,019	0,015-0,029	С
Гарбуз	0,008	0,016	0,015-0,029	С
Капуста	0,008	0,016	0,015-0,029	С
Редька	0,007	0,015	0,015-0,029	С

Що стосується продукції категорії С, то виробництво редьки за умов високої собівартості і незначного обсягу її реалізації за таких умов може вважатися недоцільним, а процес виробництва моркви, гарбузів і капусти потребує оптимізації співвідношення «витрати-обсяг реалізації» за рахунок зменшення витрат на виробництво або збільшення обсягів реалізації цих видів продукції.

ABC-аналіз може виступати елементом у системі функціонально-вартісного аналізу (ФВА), який спрямований на збільшення корисного ефекту від використання ресурсів сільськогосподарських підприємств на одиницю сукупних витрат. Кожен ресурс за даним методом розглядається як об'єкт, що у процесі виробництва виконує певну функцію. Аналіз цих функцій дозволяє визначити виробничі стадії, що потребують ресурсів та оптимально необхідну їх кількість.

Дегтяренко О. Г. [9] підкреслює, що одним із основних принципів функціонально-вартісного аналізу є системний підхід до об'єкта дослідження, на основі якого можна виділити його зовнішні і внутрішні, основні та допоміжні, номінальні, потенційні, дійсні та інші функції. Такими об'єктами можуть бути як ресурси, що використовуються у процесі виробництва, так і види продукції, що виробляє підприємство і які відіграють у його діяльності більш або менш важливу роль. На думку автора [9], основна мета метода ФВА має такий математичний вираз:

$$\frac{CB}{C} \rightarrow \max, \quad (11)$$

де CB – споживча вартість продукції, як сукупність її споживчих властивостей;

C – витрати на досягнення відповідних споживчих властивостей.

Досягти такої умови для товариства Агрофірма «Цюрупинське» можна завдяки досягнення ефекту економії на масштабі збільшення обсягів виробництва пріоритетних видів продукції. Це дозволить скоротити витрати на одиницю продукції, збільшити прибуток

Як потенційну можна визначити функцію, яку виконують такі види продукції, як картопля, цибуля та буряки, оскільки їх виробництво може бути ефективним за умов зниження витрат для картоплі та цибулі та збільшення обсягів виробництва для буряків. Допоміжною можна визнати функцію, яку в діяльності товариства відіграють виробництво моркви, гарбузів та капусти і другою – виробництво редьки.

У корпоративному управлінні витратами розвинених країн світу набув свого поширення метод планування витрат на нульовому базисі (*zero-based budgeting*), використання якого спрямовано на зниження непрямих витрат підприємства [4]. Цей метод був розроблений у 60-х роках минулого століття американською компанією «Texas Instruments» як альтернатива традиційному бюджетному плануванню і передбачає обґрунтування бізнес-процесів і функцій суб'єкта господарювання на основі його даних поточного періоду без урахування інформації минулих років. Планування за цим методом здійснюють з використанням показників норм витрат і прибутку в галузі, середнього банківського процента та концепції дисконтування майбутньої чистої вигоди.

Зазначимо, що на сільськогосподарських підприємствах витрати минулого року відносяться на собівартість поточного періоду і відображаються на кредиті бухгалтерському рахунку 20 (витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо). Рахунок 20 має такі субрахунки: 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», «Паливо», 204 «Тара й тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 206 «Матеріали, передані в переробку», 207 «Запасні частини», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 209 «Інші матеріали» [10].

Витрати обліковують за сільськогосподарськими культурами і за видами робіт, при цьому перші одразу включаються у собівартість культур, а другі включають-

ся їх пропорційним розподілом за посівними площами, на яких виконувалися ці роботи. Це означає, що використання інформації минулого року є обов'язковою умовою бюджетного планування на сільськогосподарських підприємствах, і метод планування витрат на нульовому базисі не може бути закладений в його основу. Водночас, треба підкреслити доцільність використання зазначеного методу як допоміжного при здійсненні традиційного бюджетного планування. Це дозволить врахувати не лише фактичні витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, але й порівняти ці витрати з їх нормативними значеннями, оцінивши доцільність капітальних вкладень у виробничий процес, що, у свою чергу, дозволить більш ефективно використовувати наявні ресурси та уникати зайвих витрат.

Одним із сучасних інструментів управління витратами, який виник у 80-х роках минулого століття у США у зв'язку зі стрімким розвитком технологій та необхідністю їх впроваджувати у виробничий процес за допомогою залучення зовнішніх спеціалістів, є аутсорсинг (англ. *outsourcing*). Сутність даного методу полягає у вдосконаленні процесу виробництва продукції, зниженні її собівартості і підвищенні якості шляхом впровадження інновацій, зосередження зусиль на основних видах діяльності, передачі другорядних видів іншим підприємствам або організаціям [4, 12].

Автор відомої праці [11, с. 20] Джон Хейвуд розкриває сутність аутсорсингу як переведення внутрішніх підрозділів підприємств та їх активів в організацію постачальника послуг на певний термін за встановленою ціною.

Шкода Н. І. [4] надає таке визначення аутсорсингу: «...метод господарювання (управлінський інструмент), застосування якого допомагає підприємствам вирішити низку проблем функціонування та розвитку шляхом скорочення витрат, підвищення рівня адаптивності до змін у зовнішньому середовищі, підвищення якості продукту (послуг), зниження рівня ризикованості діяльності».

Інститут аутсорсингу (Outsourcing Institute, США) виділяє три його види, такі як виробничий, аутсорсинг бізнес-процесів та інформаційних технологій. Перевагами виробничого аутсорсингу, на думку авторів [12], є можливість ефективно впроваджувати новітні технології, виробляти конкурентоздатну продукцію високої якості, підвищити гнучкість системи управління витратами, яка спроможна швидко реагувати на розвиток інновацій, зміни ринкової кон'юнктури та несподіваності зовнішнього середовища.

Аутсорсинг бізнес-процесів передбачає передавання аутсорсинговій компанії такі види діяльності, як управління персоналом, бухгалтерський облік, маркетинг, реклама, логістика, що разом з перевагами для підприємства може мати і певні недоліки, які полягають у втраті ними контролю над здійсненням цих видів діяльності та розкритті їх внутрішньої інформації стороннім організаціям. Аутсорсинг інформаційних технологій – це передавання спеціалізованій компанії створення і обслуговування автоматизованих управлінських систем, web-ресурсів, формування баз даних, закупівлю комп'ютерного обладнання та ін.

У галузі сільськогосподарського виробництва розвиваються такі види аутсорсингу, як сезонний аутсорсинг трудових ресурсів у періоди збирання врожаю, виробництва сільськогосподарської продукції за контрактом з супермаркетами, які здійснюють її продаж та переробку під власною торговою маркою; аутсорсинг виробничих потужностей у випадку неможливості їх повного завантаження на підприємствах; аутсорсинг маркетингових функцій з реклами, збуту та досліджень ринку, використання якого може бути доцільним коли підприємство не працює з постійними контрагентами на контрактній основі за фіксованими цінами [13].

Треба сказати, що в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств України метод аутсорсингу поки що не набуває значного поширення, оскільки як надавати аутсорсингові послуги, так і виступати у якості їх замовників можуть лише великі високорентабельні підприємства, які мають за мету посилити свою конкурентоспроможність. Крім того, лише підприємства такого рівня є привабливими для інших підприємств, що надають аутсорсингові послуги, і спеціалізованих аутсорсингових компаній, які прагнуть отримувати стабільні прибутки від постійних клієнтів.

Отримати комплексну оцінку системи управління витратами на підприємствах за допомогою її порівняння з еталонним підприємством дозволяє один із методів конкурентного аналізу – бенчмаркінг (англ. *benchmarking*) витрат, який широко застосовується на підприємствах США та Японії. Цей метод був розроблений Кембриджським інститутом стратегічного планування у 1979 р. і з того часу є невід'ємною складовою системи управління крупних компаній США.

На сільськогосподарських підприємствах України критеріями порівняння з еталонним підприємством можуть бути рівень витрат на одиницю земельної площі та доходів з цієї площі, витрат на оплату праці та продуктивність праці, витрат капіталу та рентабельність вкладеного капіталу та ін. Тобто мають порівнюватися як рівень витрат підприємств, так і ефективність цих витрат. Перевагами бенчмаркінгу для сільськогосподарських підприємств є можливість вдосконалення системи управління витратами за рахунок перейняття досвіду інших підприємств, а недоліком – складність вибору вітчизняного підприємства, яке може вважатися еталоном, наявність повної та достовірної інформації про результати господарювання такого підприємства та реальні шляхи їх досягнення.

Міжнародний бенчмаркінг-аналіз кращих сільськогосподарських підприємств України, починаючи з 2008 р., впроваджує асоціація «Український клуб аграрного бізнесу» (УКАБ) завдяки співпраці з міжнародним проектом «Agri benchmark» [14], маючи на меті вивчення та порівняння конкурентоспроможності національних виробників молока, зернових, олійних і виробників яловичини. Асоціація надає вітчизняним сільськогосподарським підприємствам послуги з отримання від міжнародних експертів ідей щодо вдосконалення та розвитку бізнесу на основі іноземного досвіду, визначення їх слабких і сильних сторін, перспектив подальшого розвитку та ін.

У системі антикризового менеджменту та управління конкурентоспроможністю забезпечити зниження витрат у максимально стислий термін дозволяє метод кост-кілінг (англ. *cost-killing*). Його застосування є доцільним лише в окремих випадках, оскільки передбачає скорочення всіх видів витрат, у тому числі витрат на заробітну плату, що може призвести до зменшення кількості працівників на підприємстві та викликати їх незадоволення такими заходами.

З використанням методу *cost-killing* Е. А. Лукачова [15] обґрунтовує методику проведення аналізу неплатоспроможних підприємств, за результатами якого передбачає розробку таких заходів, як продаж непрофільних або зайвих активів, надання в оренду земельних ділянок, приміщень та ін. Зазначена методика складається з таких етапів: аналіз структури витрат, порівняльний аналіз витрат підприємства з іншими підприємствами галузі, факторний аналіз витрат, АВС та XYZ-аналіз. При цьому XYZ-аналіз здійснюється одночасно з АВС-аналізом і передбачає групування видів продукції за такими категоріями: *X* – продукція, що користується стабільним попитом, *Y* – продукція на яку попит характеризується сезонними коливаннями, *Z* – продукція, на яку попит не стабільний.

Автор виділяє два види методу *cost-killing*: внутрішній та зовнішній. Внутрішній включає план дій зі створення центрів відповідальності з розподіленням їх управлінських функцій і повноважень, обґрунтування ними доцільності витрат і пошук їх зниження, створення систем моніторингу витрат, закупівельної та транспортної логістики, впровадження ресурсозберігаючих технологій, вертикальної інтеграції та ін. Метод зовнішнього *cost-killing* передбачає перегляд умов контрактів з поставальниками, проведення тендерів, пошук нових контрагентів, об'єднання з іншими підприємствами тощо.

Оцінити рівень витрат у довгостроковому періоді дозволяє метод прогнозного LCC-аналізу (англ. *Life Cycle Costing*), за допомогою якого забезпечується співставлення майбутніх витрат і доходів підприємств. За умов наявності даних про результати господарювання у динаміці років цей вид аналізу забезпечує високу точність отриманих результатів, які можуть бути основою стратегічного планування та управління витратами. Основою LCC-аналізу є концепція вартості життєвого циклу, яка виникла у 1960-х роках у США і використовувалася при проектуванні військових об'єктів. У цивільній сфері застосування цієї концепції почалося з кінця 1970-х років у галузі автомобілебудування. На сільськогосподарських підприємствах застосування цього методу може бути доцільним при плануванні витрат на утримання адміністративних, складських та інших приміщень за допомогою формули визначення нинішньої вартості життєвого циклу об'єктів нерухомості [16]:

$$LCC = I + E + W + O + R - S. \quad (12)$$

де *LCC* – нинішня вартість (*present value*) життєвого циклу;

I – інвестиції;

E – енерговитрати;

W – витрати на водопостачання;

O – неенергетичні експлуатаційні витрати;

R – вартість капітального ремонту;

S – залишкова вартість.

ВИСНОВКИ

Одним з дієвих інструментів у системі управління витратами сільськогосподарських підприємств є метод визначення рівня цільової собівартості на основі концепції «*target costing*», який дозволяє виявити необхідність та обсяг скорочення витрат і не потребує складних обчислень.

Процес формування цільової собівартості сільськогосподарських підприємств на основі концепції «*target costing*» складається з таких етапів: встановлення цін на сільськогосподарську продукцію на основі інформації про середні ринкові ціни у поточному періоді, прогнозований рівень цін у майбутньому періоді, цін на продукцію основних конкурентів; планування обсягу прибутку згідно з його середньогалузевою нормою та орієнтацією на визначений рівень цін; формування цільової собівартості виробленої продукції згідно із запланованим обсягом прибутку та розробка заходів зі зниження витрат, серед яких першочерговими є вдосконалення структури виробленої продукції, планування витрат, розвиток нових форм і видів діяльності, вдосконалення техніко-технологічного рівня виробництва.

Визначити вплив на рівень окупності витрат сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на виробництві неоднорідної продукції, дозволяє *факторна модель*, що передбачає визначення впливу на рівень окупності змін у структурі виробленої продукції та собівартості її окремих видів.

Передбачити можливі зміни цін на сировину і готову продукцію підприємства, рівня питомих змінних витрат на одиницю виробленої продукції, обсягу реалізації та вплив цих чинників на результативні показники діяльності підприємства дозволяє *методика аналізу чутливості (Sensitivity Analysis)*, яка дає змогу оцінити чутливість результативних показників до прийняття управлінських рішень.

Визначити частку витрат на кожен вид сільськогосподарської продукції у загальній сумі витрат на їх виробництво, і на основі цих даних та інформації про обсяги реалізації цих видів продукції визначити рівень їх вартості для сільськогосподарського підприємства дозволяє *метод АВС*. Цей метод використовується як окремо, так і виступає елементом у системі функціонально-вартісного аналізу (ФВА), що спрямований на збільшення корисного ефекту від використання ресурсів сільськогосподарських підприємств на одиницю сукупних витрат.

У системі управління витратами сільськогосподарських підприємств як допоміжний виступає метод *планування витрат на нульовому базисі (zero-based budgeting)*, використання якого спрямовано на зниження непрямих витрат підприємства.

Для підприємств України, що прагнуть посилення своєї конкурентоспроможності та виробництва конкурентоздатної продукції особливої актуальності набуває впровадження в управлінський процес сучасних мето-

дів управління витратами, таких як *аутсорсинг* і *бенч-маркінг*.

У випадку неплатоспроможності сільськогосподарських підприємств ефективним є застосування *методу cost-killing*, на основі якого у зарубіжній науковій літературі існує методика аналізу та відновлення платоспроможності.

При плануванні витрат на утримання адміністративних, складських та інших приміщень на сільськогосподарських підприємствах може бути доцільним застосування *методу прогнозного ЛСС-аналізу*, який передбачає визначення нинішньої вартості життєвого циклу об'єктів нерухомості. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Іщенко Я. П. Методи обліку витрат у системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Наукове товариство Івана Кушніра / Я. П. Іщенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=9528>

2. Hiromoto T. Another hidden-Japanese Management Accounting / T. Hiromoto // *Harvard Business Review*. – 1988, July-August, pp. 4 – 7.

3. Кошевцова М. А. Організація управлінського обліку на підприємстві: японський досвід / М. А. Кошевцова // Вісник Донецького національного університету, сер. В: Економіка і право, вип. 1, Т. 1, 2011. – С. 160 – 165.

4. Шкода Н. П. Вибір методів управління непрямими витратами / Н. П. Шкода [Електронний ресурс] // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 8 (162). – Ч. 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/vsunu/2011_8_1/Schkoda.pdf

5. Офіційний Web-ресурс ПрАТ Агрофірма «Цюрупинське» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aftsurup.vatua.com/>

6. Шиян Н. І. Окупність витрат на виробництво молока в сільськогосподарських підприємствах: стан та чинники формування / Н. І. Шиян // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 3. – С. 132 – 136.

7. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика : [навч. посіб.] / О. Я. Базилінська. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 328 с.

8. Ковалёв В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учебник] / В. В. Ковалёв, О. Н. Волкова. – М. : ООО «ТК Вели», 2002. – 424 с.

9. Дегтяренко О. Г. Функціонально-вартісний аналіз у системі управління витратами на забезпечення якості продукції / О. Г. Дегтяренко // Вісник СумДУ. Серія «Економіка». – 2007. – №1. – С. 79 – 87.

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (Редакція від 16.07.2012, підстава з1011-12) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

11. Хейвуд Дж. Брайан. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд ; [пер. с англ.] – М. : Издательский дом «Вильямс», 2004. – 176 с.

12. Харламова Т. Н. Управление затратами на качество продукции: отечественный и зарубежный опыт : моно-

графия / Т. Н. Харламова, Б. И. Герасимов, Н. В. Злобина; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Б. И. Герасимова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 108 с.

13. Матвеев Д. М. Приоритетные направления устойчивого развития агропромышленного комплекса : автореферат дис. ... канд. экон. наук: спец.: 08.00.05. / Д. М. Матвеев. – Великий Новгород: 2009. – 24 с.

14. «Український клуб аграрного бізнесу» (УКАБ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agribusiness.kiev.ua/uk/news/ucab/20-06-2012/1340200053/>

15. Лукачанова Е. А. Методика анализа затрат в условиях несостоятельности предприятия / Е. А. Лукачанова // Вестник СамГУ. – 2012. – № 7 (98). – С. 63 – 69.

16. Медведовський В. В. Управління інвестиціями у комунальні об'єкти на засадах аналізу вартості життєвого циклу / В. В. Медведовський, Т. В. Николаева // Комунальне господарство міст : науково-технічний збірник. – 2011. – № 100. – С. 45 – 53.

REFERENCES

Ishchenko, Ya. P. "Metody obliku vytrat u systemi upravlinnia silskohospodarskymy pidpriemstvamy [Methods of cost accounting management system of agricultural enterprises]" .*Naukove tovarystvo Ivana Kushnira*. <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=9528>.

Hiromoto, T. "Another hidden-Japanese Management Accounting [Another hidden-Japanese Management Accounting]". *Harvard Business Review*, 1988.

Koshevtsova, M. A. "Orhanizatsiia upravlinskoho obliku na pidpriemstvi: iaponskyi dosvid [Organization of management accounting in the enterprise: the Japanese experience]". *Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu*, no. 1 (2011): 160-165.

Schkoda, N. P. "Vybir metodiv upravlinnia nepriamy vytratamy [The choice of methods of indirect costs]". *Visnyk Skhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu imeni Volodymyra Dalia*. http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/vsunu/2011_8_1/Schkoda.pdf

PrAT Ahrofirm "Tsiurupynske". <http://aftsurup.vatua.com/>
Shyian, N. I. "Okupnist vytrat na vyrobnytstvo moloka v silskohospodarskykh pidpriemstvakh: stan ta chynnyky formuvannia [The return on the cost of milk production in agricultural enterprises: status and factors of forming]". *Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii*, no. 3 (2012): 132-136.

Bazilinska, O. Ya. *Finansovyi analiz: teoriia ta praktyka* [Financial analysis: theory and practice]. K.: Tsentru uchbovoi literatury, 2009.

Kovalëv, V. V., and Volkova, O. N. *Analiz khoziaystvennoy deiatelnosti predpriatiia* [Analysis of the economic activity of the enterprise]. M.: TK Veli, 2002.

Degtiarenko, O. G. "Funktionalno-vartisnyi analiz u systemi upravlinnia vytratamy na zabezpechennia iakosti produktii [Value analysis of cost management system to ensure product quality]". *VisnykSumDU*, no. 1 (2007): 79-87.

"Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii. [Instruction on application of accounting chart of accounts, capital assets, liabilities and business operations of enterprises and organizations]". <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

Khuyvud, Dzh. B. *Autsorsing: v poiskakh konkurentnykh preimushchestv* [Outsourcing: the quest for competitive advantage]. Moscow: Viliams, 2004.

Kharlamova, T. N., Gerasimov, B. I., and Zlobina, N. V. *Upravlenie zatratami na kachestvo produktsii: otechestvennyy i zarubezhnyy opyt* [Cost management on product quality: domestic and foreign experience]. Tambov: Izd-vo Tamb. gos. tekhn. un-ta, 2006.

Matveev, D. M. "Prioritetnye napravleniia ustoychivogo razvitiia agropromyshlennogo kompleksa [Priority areas for the sustainable development of agriculture]". *Avtoreferat dis. ... kand. ekon. nauk: spets.*: 08. 00. 05, 2009.

Ukrainskyi klub aharnoho biznesu. <http://www.agribusiness.kiev.ua/uk/news/ucab/20-06-2012/1340200053/>

Lukachanova, E. A. "Metodika analiza zatrat v usloviiahk nesostoiatelnosti predpriiatiia [Methodology of cost-benefit analysis in the context of enterprise insolvency]". *Vestnik SamGU*, no. 7 (2012): 63-69.

Medvedovskiy, V. V., and Nikolaeva, T. V. "Upravlinnia investytsiiamy u komunalni ob'iekty na zasadakh analizu vartosti zhyttievoho tsykladu [Management of investments in utility objects on the basis of the analysis of the cost of the life cycle]". *Komunalne hospodarstvo mist*, no. 100 (2011): 45-53.

УДК 332.631.164: 658.1

УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ АПК ПОЛТАВСЬКОЇ ОБЛАСТІ В РАМКАХ СТРАТЕГІЇ ЕФЕКТИВНОГО ГОСПОДАРЮВАННЯ Й ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

БОСЕНКО А. В.

УДК 332.631.164: 658.1

Босенко А. В. Удосконалення управління земельними ресурсами АПК Полтавської області в рамках стратегії ефективного господарювання й землекористування

У статті обґрунтовано, що стратегічні напрями розвитку землеустрою створюють основу для пошуку прогресивних приватних управлінських рішень, які зумовлюють збільшення віддачі від нових землеробських і технічних засобів і технологій. Сформульовано принципи раціонального землеустрою. Визначено напрями вдосконалення управління земельними ресурсами Полтавської області в рамках стратегії ефективного господарювання й землекористування. Науково обґрунтовано, що стратегія розвитку АПК Полтавської області до 2020 р. повинна передбачати розвиток галузей і організацій комплексу за принципом «продуковані зміни».

Ключові слова: АПК, землеустрій, управління, господарювання, землекористування, регіон.

Рис.: 1. **Бібл.:** 9.

Босенко Анатолій Віталійович – аспірант, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201, Україна)

УДК 332.631.164: 658.1

Bosenko A. V. Совершенствование управления земельными ресурсами АПК Полтавской области в рамках стратегии эффективного хозяйствования и землепользования

В статье обосновано, что стратегические направления развития землеустройства создают основу для поиска прогрессивных частных управленческих решений, которые определяют увеличение отдачи от новых земледельческих и технических средств и технологий. Сформулированы принципы рационального землеустройства. Определены направления совершенствования управления земельными ресурсами Полтавской области в рамках стратегии эффективного хозяйствования и землепользования. Научно обосновано, что стратегия развития АПК Полтавской области до 2020 г. должна предусматривать развитие отраслей и организаций комплекса по принципу «продуцированные изменения».

Ключевые слова: АПК, землеустройство, управление, хозяйствование, землепользование, регион.

Рис.: 1. **Библ.:** 9.

Босенко Анатолій Віталієвич – аспірант, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, г. Ірпінь, Київська обл., 08201, Україна)

UDC 332.631.164: 658.1

Bosenko A. V. Perfection of management of land resources of agro-industrial complex (AIC) of Poltava oblast within the framework of the strategy of effective management and use of land

The article proves that strategic directions of development of land management establish a basis for the search of progressive private managerial decisions, which predetermine increase of efficiency of new land and technical means and technologies. It formulates principles of rational land management. It identifies directions of perfection of management of land resources of Poltava oblast within the framework of the strategy of efficient management and use of land. It scientifically substantiates that the strategy of development of AIC of Poltava oblast till 2020 should envisage development of branches and organisations of the complex in accordance with the principle of «produced changes».

Key words: agro-industrial complex, land management, management, use of land, region.

Pic.: 1. **Bibl.:** 9.

Bosenko Anatoliy V.– Postgraduate Student, National University of State Tax Service of Ukraine (vul. Karla Marksa, 31, Irpin, Kyivska obl., 08201, Ukraine)

Базовий стратегічний орієнтир АПК Полтавської області – перехід підприємств і організацій комплексу на режим сталого розвитку на основі модернізації виробничого потенціалу, впровадження прогресивних індустріальних технологій виробництва сільськогосподарської продукції, створення умов для підвищення прибутковості аграрного виробництва, динамічного соціального розвитку сільських районів.

Поняття сталого розвитку включає: впровадження максимально стійких у природно-кліматичних умовах Полтавської області технологій виробництва сільськогосподарської продукції; зростання доходів сільськогосподарських виробників; збереження і створення нових робочих місць, підтримку і збільшення обсягів виробництва при зміні власника й репрофілюванні; підвищення якості життя та розвитку соціального середовища в сільських районах Полтавської області.