

## МЕХАНІЗМ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

В.А. Москаленко

*Національний університет «Чернігівська політехніка» (м. Чернігів, Україна)  
e-mail: m.valentina.an@ukr.net; ORCID: 0000-0002-9469-9363*

*У статті висвітлено ключові проблеми ефективного управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу. Наведено концептуальну модель ефективної взаємодії елементів системи управління витратами та обґрунтовано алгоритм впровадження системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу. У статті розкрито специфіка організації управлінського обліку, як ключового елементу системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах і наведено оптимальну систему рахунків управлінського обліку та їх взаємодію з рахунками класичного управлінського обліку. Висвітлено питання розробки внутрішніх стандартів системи управління витратами в сільськогосподарських підприємствах та концепцію обліку витрат за центрами відповідальності. Завданням такого обліку виступає не стільки контроль, як допомога в організації самоконтролю управлінців. Тому, головна мета обліку за центрами відповідальності — допомога управлінському персоналу різних рівнів у складанні звітів про виконання бюджетів (планів, програм, проектів) та оцінюванні результатів діяльності. У статті звертається увага на важливість класифікації витрат підприємств агропромислового комплексу як для оцінки запасів та визначення фінансового результату, так і для прийняття управлінських рішень та контролю. Велика увага приділяється особливостям калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції, як одному із факторів ефективності виробництва. Підкреслюється важливість налагодження системи бюджетування та контролю виконання бюджетів. На останок, зазначається, що процес управління витратами зводиться до таких основних видів аналітичної роботи, як виділення центрів відповідальності, класифікація витрат, організація обліку, планування витрат та калькуляція собівартості продукції.*

**Ключові слова:** *центр відповідальності, собівартість, продукція сільського господарства, бюджетне планування, контроль, управлінська інформація.*

### ВСТУП

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. На скільки ефективно використовуються ресурси підприємства значною мірою залежить від зна-

ння, 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.

Мета дослідження — розкрити механізм впровадження системи управління витра-

тами в сільськогосподарських підприємствах, виявити особливості аналітичного обліку витрат суб'єктів агропромислового виробництва.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Питання, пов'язані з теорією та практикою формування й управління витратами, підвищення їх ефективності на сучасному етапі розвитку сільськогосподарського виробництва знайшли своє відображення в наукових працях таких учених, як Андрійчук В. [1], Ульяновченко Н., Шиян Д. [2], Нестеренко С. [3], Біла О., Боднарюк І., Мединська Т [4] та ін.

Незважаючи на всю важливість здійснених досліджень, окремі аспекти проблеми управління витратами у сільськогосподарських підприємствах потребують подальшої розробки. Зокрема, це стосується алгоритму впровадження системи управління витратами та формування ефективного аналітичного обліку витрат в підприємствах агропромислового виробництва.

### **МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Інформаційну базу дослідження склали нормативні документи, наукові розробки зарубіжних та вітчизняних науковців, результати власних досліджень. Методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, а також загальнонаукові принципи проведення дослідження. При цьому були використані такі методи: монографічний (проведення теоретичних і методологічних узагальнень, вивчення сучасного стану формування, обліку та класифікації витрат сільськогосподарських підприємств); абстрактно-логічний (узагальнення теоретичного матеріалу та формування висновків); аналізу та синтезу (розробка алгоритму впровадження системи управління витратами), графічний (побудова концептуальної моделі ефективної взаємодії елементів системи управління витратами) тощо.

### **РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ЇХ ОБГОВОРЕННЯ**

Проблема ефективного управління витратами фактично знаходиться в основі як загальної ефективності діяльності підприємств, так і одним з визначальних факторів, який формує рівень їх конкурентоспроможності [3]. Генезис теорії управління витратами тісно переплітається з історією розвитку загальної науки про управління. Родоначальником класичної школи «наукового менеджменту» вважається Фредерік Тейлор [5]. Головною ідеєю Тейлора є те, що управління має стати системою, заснованою на певних наукових принципах, повинно здійснюватися спеціально розробленими методами і заходами. Вчений вважає, що необхідно проектувати, нормувати, стандартизувати не тільки техніку виробництва, але і працю, її організацію, та систему оплати. Відмітимо, що саме в цей період почались формуватися підходи до управління витратами.

Інтерес до витрат почав проявлятися одночасно з розвитком промисловості та виникненням науки управління виробництвом, а саме на початку XIX ст. Промислова революція, розподіл праці, виникнення й зростання багатопрофільних підприємств стимулювали розробку нових методів організації та управління виробництвом [4]. Виникнення теорії управління витратами, як правило, пов'язується з іменами Джона Матера Фелса та Еміля Гарке. В своїй роботі «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», яка була видана ще у 1887 р. автори зробили спробу створити більш мобільну систему обліку витрат. Це дало б можливість підвищити інформативність даних про витрати і повинно було сприяти посиленню контролю за їх використанням [6]. В основі цієї системи лежав розподіл витрат на фіксовані (постійні витрати) і змінні. Також, наводиться пояснення, що зміна фіксованих витрат безпосередньо не залежить від обсягу виробленої продукції, а змінні витрати збільшуються або зменшуються прямо пропорційно росту або зниженню обсягу виробництва. Це дозволило висунути припущення, що збільшити обсяг

виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно.

На сьогодні ми маємо величезну кількість трактувань управління витратами. Найчастіше зустрічається таке визначення управління витратами, як керування формуванням витрат господарської діяльності підприємства та контроль за їх рівнем, головним чином у бік зменшення [7]. В той самий час, І.С. Скоропад та Б.Р. Балюк [8] цей процес не зводять лише до зниження витрат, а поширюють його на всі елементи управління.

Для ефективного управління витратами сільськогосподарських підприємств необхідна більш детальна інформація про витрати підприємства, а саме інформація, яка стосується не тільки витрат по підприємству загалом, але й у розрізі окремих його підрозділів та навіть окремих виконавців. Таку інформацію ми отримуємо тільки від системи управлінського обліку завдяки класифікації, кодуванню затрат та організації обліку за центрами відповідальності.

Управлінський (аналітичний) облік відрізняється від звичного нам бухгалтерського обліку, направлено, передусім, на складання фінансової звітності. Головна різниця полягає в тому, що фінансовий облік, ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів (інструкцій, стандартів, тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, а управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Основні стандарти ведення управлінського обліку розробляє саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників. Сьогодні, найбільш економічним підходом до побудови системи управління витратами вважається підхід, за якого виділяються типові управлінські завдання (контроль за виконанням бюджетів: реалізації, придбання сировини та матеріалів, витрат на оплату праці, адміністративних витрат, витрат на збут тощо) [9].

Специфіка організації обліку в окремих галузях виробництва часом унеможливує

ведення бухгалтерського і управлінського обліку в єдиній системі рахунків. До таких галузей належить і сільськогосподарська сфера діяльності. Так як нормативно-правова база, яка регулює бухгалтерський облік у цій галузі має специфічний характер (П(С)БО30), досить складно здійснювати організацію управлінського обліку та формування системи рахунків. Тому для впровадження системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу важливо сформувати якісні внутрішні стандарти з врахуванням спеціалізації сільськогосподарського підприємства та його розмірів.

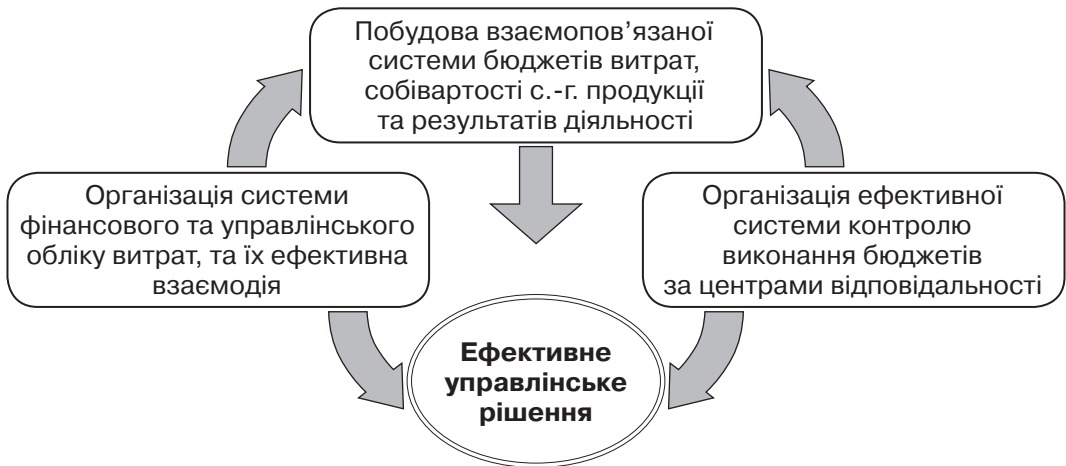
Таким чином, не можемо не погодитись, що удосконалення системи управління витратами повинно бути спрямоване на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства [10].

Таким чином, основними елементами системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу є облік витрат, бюджетування витрат та контроль виконання бюджетів витрат (рис.).

Для об'єктивної оцінки формування рівня витрат виробництва продукції сільськогосподарства 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 [11].

Отже, для ефективного впровадження системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу ми пропонуємо наступний алгоритм (табл.).

Зупинимось на основних аспектах наведеного вище алгоритму впровадження системи управління витратами в підприєм-



Концептуальна модель ефективної взаємодії елементів системи управління витратами в підприємствах агропромислового комплексу

Примітка: розроблено автором

#### 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	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: <ul style="list-style-type: none"> <li>• управлінська облікова політика;</li> <li>• класифікатор (кодіфікатор) витрат підприємства;</li> <li>• класифікатор (кодіфікатор) центрів відповідальності;</li> <li>• положення про розподіл накладних витрат;</li> <li>• технологічні карти;</li> <li>• нормативні довідники матеріальних витрат, амортизаційних відрахувань та оплати праці та ін.</li> </ul>
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	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сформований план рахунків управлінського обліку.</li> <li>2. Підбрана система інтегрування рахунків управлінського обліку в план рахунків фінансового обліку.</li> <li>3. Розроблена система кореспонденції рахунків, обрані субконто.</li> <li>4. Розроблена схема документообігу.</li> <li>5. Сформовані шаблони звітів управлінського обліку.</li> <li>6. Протестовано порядок калькуляції фактичної собівартості одиниці виробленої продукції.</li> </ol>

№ з/п	Етап впровадження системи управління витратами	Цілі етапу впровадження системи управління витратами	Індикатор досягнення мети
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	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Розроблені шаблони бюджетів витрат підприємства: <ul style="list-style-type: none"> <li>• бюджет (кошторис) прямих матеріальних витрат;</li> <li>• бюджет (кошторис) прямих витрат на оплату праці;</li> <li>• бюджет (кошторис) накладних виробничих витрат;</li> <li>• бюджет (кошторис) собівартості виробленої продукції;</li> <li>• бюджет (кошторис) собівартості реалізованої продукції;</li> <li>• бюджет (кошторис) витрат на збут;</li> <li>• бюджет (кошторис) адміністративних витрат;</li> <li>• бюджет (кошторис) інших операційних витрат.</li> </ul> </li> <li>2. Визначена методика та бази формування ставки розподілу накладних витрат.</li> <li>3. Розроблений календарний план бюджетного планування на підприємстві.</li> </ol>
4	Організація ефективної системи контролю виконання бюджетів	Вибудувати ефективну систему бюджетного контролю в розрізі центрів відповідальності	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сформовані шаблони звітів про виконання бюджетів в розрізі центрів відповідальності.</li> <li>2. Розроблена система бюджетного контролю.</li> </ol>
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 бухгалтера-аналітика), у функції якого входить формування своєчасної, релевантної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень, формування аналітичних звітів для ефективного стратегічного та оперативного управління.

*Примітка:* розроблено автором.

ствах 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)БУ), 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)БУ, 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 про-

дукція по плановій собівартості» та «Собівартість реалізованої продукції».

Наступним важливим завданням системи управління витратами підприємства є організації обліку за центрами відповідальності. Концепцію центрів та обліку відповідальності вперше було сформульовано Джоном А. Хіггінсоном. На початку 1950-х років вона набула значного поширення у США, а згодом в інших країнах. 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, проєктів) 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 структуру 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 ви-

трати 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) [11].

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 особ-

ливості. 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 загально визначених 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 агропромис-

лового комплексу необхідно визначити кожен підрозділ, як один із центрів відповідальності [10].

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.

## ВИСНОВКИ

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 клопіткої 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 витра-

тами зводиться до таких основних видів аналітичної роботи, як виділення центрів відповідальності, класифікація витрат, організація обліку, планування витрат та калькуляція собівартості продукції.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз. Київ. КНЕУ, 2006. 292 с.
2. Шиян Д.В., Улянченко Н.В. Ефективність витрат в сільськогосподарських підприємствах. Харків: Миськдрук, 2012. 204 с.
3. Нестеренко С.А. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств: управлінський аспект: моногр. Київ: Аграр Медіа Груп, 2013. 483 с.
4. Біла О., Боднарюк І., Мединська Т. Управління витратами підприємства: теорія та практика. Львів: ЛКА, 2012. 200 с.
5. Тейлор Ф.У. Принципи научного менеджмента. Москва. Контроллінг, 1992. 137 с.
6. Артюченко В.А. Развитие и современное состояние систем учета затрат. *Экономический анализ: теория и практика*. 2007. № 22 (103). С. 29–33.
7. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник СумДУ. Сер. Економіка*. 2013. № 2. С. 85–91.
8. Скоропад І.С. Механізм управління витратами підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 10. С. 229–232.
9. Москаленко В.А. Управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2018. № 19. URL: <http://economyandsociety.in.ua>.
10. Довжик, О.О., Гаркуша С.А. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 23. № 2. С. 37–44.
11. Лункіна Т.І., Криницька В.О. Оптимізація управління витратами як спосіб підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. *Наукові праці. Економіка*. 2015. Вип. 253. Т. 265. С. 144–147.
12. Москаленко В.А. Впровадження управлінського обліку в підприємствах агропромислового комплексу України. *Ефективна економіка*. 2013. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>
13. Костякова А.А. Управлінський облік і проблеми класифікації витрат. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2007. № 6–7. С. 314–118.

## REFERENCES

1. Andriychuk, V.G. (2006). *Efektivnist diyalnosti agrarnykh pidpryyemstv: teoriya, metodyka, analiz [The efficiency of agricultural enterprises: theory, methodology, analysis]*. Kyiv. KNEU [in Ukrainian].
2. Shyyan, D.V. & Ulyanchenko, N.V. (2012). *Efektivnist vytrat v silskogospodarskykh pidpryyemstvax [Cost efficiency in agricultural enterprises]*. Xarkiv. Miskdruki [in Ukrainian].
3. Nesterenko, S.A. (2013). *Konkurentospromozhnist silskogospodarskykh pidpryyemstv: upravlinskyi aspekt [Competitiveness of agricultural enterprises: management aspect]*. Kyiv. Agrar Media Grup [in Ukrainian].
4. Bila, O., Bodnaryuk, I. & Medyn'ka, T. (2012). *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva: teoriya ta praktyka [Enterprise cost management: theory and practice]*. Lviv. LKA [in Ukrainian].
5. Tejlor, F.U. (1992). *Principy nauchnogo menezhmenta [Principles of Scientific Management]*. Moskva. Kontrolling [in Russian].
6. Artjushhenko, V.A. (2007). *Razvitie i sovremennoe sostojanie sistem ucheta zatrat [Development and current state of cost accounting systems]. Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 22 (103), 29–33 [in Russian].
7. Ostapenko, T.M. (2013). *Ekonomicna sutnist' upravlinnja vytratamy [The economic essence of cost management]*. *Visnyk SumDU. Serija Ekonomika – Bulletin of SSU. Series. Economy*, 2, 85–91 [in Ukrainian].
8. Skoropad, I.S. (2010). *Mexanizm upravlinnja vytratamy pidpryyemstva [Enterprise cost management mechanism]*. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy – Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine*, 10, 229–232 [in Ukrainian].
9. Moskalenko, V.A. (2018). *Upravlinnja vytratamy silskohospodarskykh pidpryyemstv [Cost management of agricultural enterprises]*. *Ekonomika ta suspil'stvo – Economy and society*, 19. URL: <http://economyandsociety.in.ua> [in Ukrainian].
10. Dovzyk, O.O. & Harkusha S.A. (2016). *Upravlinnja vytratamy yak chynnyk pidvyshchennja prybutkovosti i rentabel'nosti silskohospodarskykh pidpryyemstv [Cost management as a factor in increasing the profitability and profitability of agricultural enterprises]*. *Ekonomicnyj analiz – Economic analysis*, 23, 2, 37–44 [in Ukrainian].
11. Lunkina, T.I. & Krynycka, V.O. (2015). *Optyimizacija upravlinnja vytratamy yak sposib pidvyshchennja efektyvnosti sil'skohospodars'koho vyrobnytva [Optimization of cost management as a way to increase the efficiency of agricultural production]*. *Naukovi praci. Ekonomika – Scientific works. Economy*, 253, 265, 144–147 [in Ukrainian].
12. Moskalenko, V.A. (2013). *Vprovadzhennja upravlin-*

skoho obliku v pidprijemstvax ahropromyslovoho kompleksu Ukrainy [Introduction of management accounting in the enterprises of the agro-industrial complex of Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> [in Ukrainian].

13. Kostjakova, A.A. (2007). Upravlinskyj oblik i problemy klasyfikacii vytrat [Management accounting and problems of cost classification]. *Visnyk sumskoho nacionalnoho ahrarnoho universytetu – Bulletin of Sumy National Agrarian University*, 6–7, 314–118 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції журналу 22.09.2020

УДК 336:630\*683](477.7)

DOI: <https://doi.org/10.33730/2077-4893.1.2021.227853>

## СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ СТІЙКІСТЮ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ПІВДНЯ УКРАЇНИ

І.І. Дядченко<sup>1</sup>, Л.І. Сахарнацька<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Інститут агроєкології і природокористування НААН України (м. Київ, Україна)  
e-mail: [diadchenko.ira@gmail.com](mailto:diadchenko.ira@gmail.com); ORCID: 0000-0001-9893-3869

<sup>2</sup> ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (м. Ужгород, Україна)  
e-mail: [ostapchik81@ukr.net](mailto:ostapchik81@ukr.net); ORCID: 0000-0002-5863-4917

У статті розглянуто можливість більш ефективного використання лісових ресурсів степової зони України, у т. ч. й через покращення рівня фінансової стійкості лісогосподарських підприємств Півдня України. На основі загальновідомих принципів алгоритмізації процесів запропоновано концептуальну модель формування системи управління фінансовою стійкістю лісогосподарських підприємств. Вона базується на економічній, соціальній та екологічній компонентах (підсистемах) функціонування лісогосподарських підприємств і в кожній із них визначено необхідні напрями (можливі ефекти) щодо покращення фінансового стану суб'єктів господарювання. Виокремлено основні причини нормативного та організаційного характеру, які унеможливають процес підвищення економічного потенціалу лісогосподарських підприємств Півдня України. Запропоновано напрями співпраці лісогосподарських підприємств з органами місцевого самоврядування, а саме: укладання комерційних угод щодо реконструкції існуючих та створення нових парків і скверів; будівництво закладів санаторно-оздоровчого, культурного та розважального характеру; розвиток водоочисних та водозберігаючих функцій лісових насаджень вздовж річок, озер, водійм тощо. Представлено механізм реалізації системи управління фінансовою стійкістю лісогосподарських підприємств, що ґрунтується на здійсненні ними комплексу відповідних організаційно-технічних та управлінських заходів, а саме: капіталізація власних активів, визначення джерел фінансування та диверсифікація напрямів діяльності. Обґрунтовано, як один із напрямів диверсифікації діяльності лісогосподарських підприємств, вищого енергетичних культур на землях лісогосподарського призначення, які не можуть бути використані для інших потреб, та виробництво з цих культур пелетів для подальшої реалізації. Зокрема, на основі проведених розрахунків доведено, що запропонований напрям диверсифікації діяльності лісових підприємств Півдня України дасть змогу не лише покращити їх фінансовий стан, але й залучити до використання малоцінні землі, які непридатні для вирощування лісових насаджень та сільськогосподарських культур, покращуючи з часом їх структуру та вміст.

**Ключові слова:** економіка лісового господарства, фінансовий стан, модель, ефективність, механізм, Південь України.

### ВСТУП

Розвиток лісогосподарської діяльності в південно-східному регіоні буде залежа-

ти як від наявності дієвого механізму, що дає змогу забезпечити цілеспрямований та скоординований розвиток підприємств лісового господарства, належне управління

© І.І. Дядченко, Л.І. Сахарнацька, 2021