

Олена Олександрівна ДОВЖИК

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет
E-mail: lgamanenko@mail.ru

Сергій Анатолійович ГАРКУША

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет
E-mail: sa-garkusha@yandex.ua

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЯК ЧИННИК ПІДВИЩЕННЯ ПРИБУТКОВОСТІ І
РЕНТАБЕЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Довжик, О. О. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Олена Олександрівна Довжик, Сергій Анатолійович Гаркуша // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2016. – Том 23. – № 2. – С. 37-44. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Проблема управління витратами є однією з найактуальніших, найскладніших для кожного суб'єкта господарювання, адже від рівня і динаміки витрат залежать не тільки фінансові результати окремих підприємств та їх структурних підрозділів, але й ефективність формування національного доходу на рівні держави загалом. Кінцева мета будь-якої виробничої діяльності – одержання прибутку. Зважаючи на те, яку роль відіграють витрати у вирішенні цього завдання, постає потреба побудови ефективної системи управління витратами підприємства. Необхідна така система управління, яка б створювала умови для збереження майна підприємства і забезпечувала керівників інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Мета. Метою статті є теоретичні дослідження особливостей та проблем управління витратами сільськогосподарських підприємств в Україні.

Метод (методологія). У процесі роботи використано такий метод, як логічний, що дало змогу проаналізувати наукові праці у галузі управління витратами.

Результати. Зроблено висновок про те, щоб система управління витратами була ефективною, в основу її формування має бути покладена концепція, яка враховує особливості діяльності підприємства, його структуру, стадію життєвого циклу продукції та підприємства загалом. Також підприємство має самостійно вибрати концепцію управління витратами, яка максимально сприятиме підвищенню його конкурентоспроможності та прибутковості на ринку.

Ключові слова: витрати; управління витратами; система управління витратами; прибутковість; рентабельність; планування.

Olena Oleksandrivna DOVZHYK

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting,
Sumy National Agrarian University
E-mail: lgamanenko@mail.ru

Serhii Anatoliyovych HARKUSHA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting,
Sumy National Agrarian University
E-mail: sa-garkusha@yandex.ua

**EXPENSES ADMINISTRATION AS A FACTOR THAT INCREASES PROFITABILITY
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES****Abstract**

Introduction. *The problem of cost management is one of the most urgent, the most difficult for each entity because the level and dynamics of the cost depend not only on the financial results of individual enterprises and their divisions, but also on the efficiency of formation of national income at the state level in general. The ultimate aim of any industrial activity is profit. Considering its role, there is a need for an effective system of management costs. There is a need for such management system, which would create conditions for storage of property companies and provide information on the basis of which the managers can make the effective management decisions.*

Goal. *The article is a theoretical study of the characteristics and problems of cost management of agricultural enterprises in Ukraine.*

The method (methodology). *In this article we have used such methods as the method of logics that allows us to analyze scientific papers in the field of cost management.*

Results. *That system is considered to be effective which is based on concept that takes into account the peculiarities of the company, its structure, the stage of the product life cycle and enterprise in general. The company also has to choose the concept of cost management, which will increase its competitiveness and profitability in the market.*

Keywords: *cost; expense management; system management costs; profitability; planning.*

JEL classification: M40, C67

Вступ

Нині вітчизняні підприємства активізували пошук резервів підвищення економічної ефективності виробництва, що зумовлено їхнім переходом на нові умови господарювання. Збільшення обсягів виробництва високоякісної сільськогосподарської продукції на основі підвищення продуктивності праці та зменшення витрат має пріоритетне значення для національного господарства.

На проблеми управління витратами сільського господарства в ринкових умовах науковці і практики звертають значну увагу. Їм присвячено фахові дослідження як зарубіжних, так і вітчизняних вчених, а саме: П. Атамаса [1], Ф. Бутинця [2], Ю. Великого [3], М. Голова [4], І. Давидовича [5], К. Друрі [6], О. Крушельницької [7], А. Турила, Ю. Цал-Цалка [8] та ін. Водночас зазначимо, що особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств залишаються недостатньо опрацьованими та потребують подальшого вивчення.

У сільському господарстві виробництво продукції пов'язане з використанням виробничих ресурсів галузі – трудових, земельних, водних, матеріальних, у процесі якого вони частково або повністю споживаються і переносяться на новостворену продукцію. Сукупність спожитих і перенесених на продукцію виробничих ресурсів становить витрати виробництва. Проблема управління витратами є однією з найактуальніших, найскладніших проблем кожного суб'єкта господарювання, адже від рівня і динаміки витрат залежать не тільки фінансові результати окремих підприємств та їх структурних підрозділів, але й ефективність формування національного доходу на рівні держави загалом.

Мета та завдання статті

Метою статті є теоретичні дослідження особливостей та проблем управління витратами сільськогосподарських підприємств в Україні. Головним завданням роботи є визначення особливостей діяльності підприємства, при якій управління витратами буде ефективним.

Попри значну кількість досліджень, присвячених проблемам управління витратами, подальшого вивчення потребують наукові засади процесу формування стратегії управління витратами.

На вітчизняних підприємствах існують такі проблеми щодо управління витратами, як: створення нової системи обліку, контролю та аналізу, спрямованої на задоволення потреб управління; переорієнтацію вітчизняної практики з урахуванням зарубіжного досвіду на вирішення завдань, поставлених перед управлінням у ринкових умовах; створення нових систем отримання інформації про витрати і застосування нових методів контролю і аналізу [9].

Ринкова орієнтація економіки України потребує інтенсивної роботи з удосконалення управління витратами і собівартістю. Облік і розподіл витрат за видами продукції посилює контрольні функції управління витратами в процесі виробництва. Тим самим діяльність підприємства переорієнтовується на кінцевий фінансовий результат. Важливо підкреслити, що дані обліку витрат повинні використовуватись не тільки для їхнього визначення, але й для подальшого аналізу результатів діяльності підприємства. Також ці дані можуть слугувати основою для розробки заходів щодо контролю виконання планових завдань структурними підрозділами підприємства.

З огляду на роль виробничих витрат у розвитку та ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств постає проблема формування ефективної стратегії управління витратами, що є процесом розробки та прийняття управлінських рішень за всіма напрямками їхнього формування й розподілу на підприємстві. Формування стратегії управління витратами слід розглядати як комплексну тему управління чинниками, що прямо або опосередковано впливають на розмір прибутку підприємства.

Стратегічне управління господарською діяльністю підприємств має здійснюватися на основі управління основними видами його діяльності, охоплюючи основні функції та об'єкти управління. До основних функцій управління належать: планування і прогнозування, організація і регулювання, мотивування, контролювання, аналіз. Об'єктами управління є: інформаційні ресурси, матеріальні і технічні ресурси, персонал, фінансові ресурси, технологія виробництва, організаційна структура підприємства.

Управління витратами можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують і впливають на процес виникнення та поведінку витрат під час здійснення господарської діяльності й спрямовані на досягнення оптимального їх рівня у всіх підсистемах підприємства [10].

До інформаційної системи управління витратами ставлять такі вимоги: відповідність інформації потребам управління; забезпечення мінімальним, але достатнім обсягом інформації для прийняття управлінських рішень; забезпечення оперативного реагування на відхилення; достовірність інформації; регулярність інформації для простеження динаміки; багатоваріантність інформації для розгляду альтернативних рішень; результативність інформації, яка полягає у зіставленні результатів із витратами; комплектність інформації [9].

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.

З огляду на останні тенденції в сільськогосподарському виробництві України, зокрема підвищення ролі великотоварного укладу, основними суб'єктами таких відносин будуть сільськогосподарські підприємства, що робить їх об'єктом глибокого та всебічного вивчення як з боку науки, так і практики. Тому належне регулювання економічних відносин вимагатиме відповідного методичного забезпечення – інструментарію, побудованого на використанні певних методів і прийомів. У його основі лежатимуть базові економічні категорії, первинними серед яких будуть витрати та собівартість. Первинний характер цих категорій робить їх універсальними, що якнайповніше задовольняє вимоги, які ставить процес регулювання економічних відносин. Тому чимало вітчизняних та зарубіжних вчених розглядали таке регулювання саме з позицій місця та ролі в ньому витрат і собівартості [11].

Витрати мають особливу значущість у відтворювальному процесі і відіграють надзвичайну роль у досягненні економічного ефекту. Саме тому для всіх суб'єктів господарювання, незалежно від умов їх функціонування, питання формування витрат завжди були і залишатимуться пріоритетними. Подібний стан речей цілком закономірно постійно підтримує інтерес до процесу формування витрат як практиків, що безпосередньо на своїй дохідності відчувають вплив цієї економічної категорії, так і теоретиків, які досліджують питання витрат з позицій економічної науки.

Узагальнюючи основні визначення категорії витрат, приходимо до висновку, що витрати – це витрачені ресурси, які можуть виступати у формі грошових коштів або ж мати грошову оцінку, а в межах обраного напрямку дослідження можна додати, що це ресурси, витрачені підприємством у результаті господарської діяльності для досягнення визначеної ним цілі.

Оскільки для ефективного управління виробництвом величина витрат, що припадає на одиницю продукції, є більш важливою, ніж загальна їх сума, то в практику господарської діяльності були введені

показники середніх витрат та відповідно середніх постійних і середніх змінних. Вони розраховуються діленням загальної суми відповідних витрат на кількість продукції. Попри безперечну корисність вказаних показників, варто звернути увагу на певні суперечності в загально визначених їх назвах. Справа в тому, що при незмінності постійних витрат, середні постійні витрати незмінними не будуть, оскільки вони зменшуватимуться при зростанні обсягів продукції та зростатимуть при їх скороченні. Тобто визначення для постійних витрат, яке вказує на їх незалежність від обсягів виробництва, вже не витримує. Це ж стосується і окремих ситуацій для середніх змінних витрат. Якщо змінні витрати змінюватимуться пропорційно до обсягів виробництва, то величина середніх змінних витрат залишатиметься постійною при будь-яких обсягах, тобто не залежатиме від них. Таким чином, користуючись показниками середніх постійних та середніх змінних витрат, варто пам'ятати про умовність їх назв та особливості поведінки.

З витратами тісно пов'язана собівартість продукції. Вона виступає як результативний показник стосовно витрат і продукції. Окрім своїх кількісних характеристик, собівартість є важливим якісним показником, що характеризує результати виробничо-господарської діяльності. Ця теза обов'язково підкреслюється в усіх роботах, присвячених собівартості. За певних умов остання є основою для встановлення цін на вироблену продукцію; її розмір має безпосередній вплив на величину прибутку, що уособлює мету господарської діяльності. Крім того, показник собівартості є основою для раціонального розташування і спеціалізації виробництва. Його використовують для аналізу господарської діяльності, собівартість дозволяє порівнювати ефективність застосування різних технологій та знаходити напрями оптимального використання ресурсів.

Оскільки рентабельність є узагальнювальним показником результативності господарювання, який акумулює в собі також і вплив зовнішніх чинників, то для повноти аналізу вияву стимулювальної функції ринку варто розглянути і ті показники, які формуються переважно під дією внутрішньогосподарських факторів. Поза всяким сумнівом одним із основних показників у такому аналізі буде собівартість одиниці продукції. Опосередковано собівартість залежатиме і від зовнішніх факторів, особливо від цін на закуплені ресурси, проте, на нашу думку, визначальну роль при формуванні її розміру матиме все ж внутрішня політика підприємства.

У 1990 р. формування собівартості сільськогосподарської продукції відбувалося в умовах нормального міжгалузевого товарообміну і цінової політики, що створювало передумови для прибуткової діяльності практично кожного виду продукції, окремих галузей і сільськогосподарських підприємств загалом. Не випадково, що розвиток більшості підприємств у той час відбувався в умовах самоінвестування і самофінансування. Цей висновок підтверджується і відносно високим рівнем рентабельності основних видів продукції.

У 90-ті роки розвиток сільськогосподарських підприємств відбувався в умовах гострої економічної кризи, гіперінфляції в 1992–1995 рр. і дефолту в 1998 р. Тому неможливо одержати від аналізу собівартості позитивні результати. Підвищення собівартості продукції обумовлено як зовнішніми (диспаритет цін), так і внутрішніми умовами і факторами. Швидко і випереджувальне (порівняно з цінами на продукцію сільського господарства) зростання цін на промислову продукцію, послуги і роботи сторонніх організацій, а також тарифів призвели до значного зростання матеріальних витрат.

У дореформовий період в умовах відносно нормального міжгалузевого товарообміну структура витрат у сільськогосподарських підприємствах наближалася до країн з розвинутим аграрним сектором економіки, в яких питома вага витрат на оплату праці знаходиться в межах 30-40 %. У нашій державі з початком ринкових трансформацій все відбувалося навпаки. Унаслідок гіперінфляції ціни, перш за все на промислову продукцію, неконтрольовано зростали спочатку в сотні, а потім у тисячі разів. З іншого боку, стрімко почав знижуватися абсолютний розмір заробітної плати, що в сукупності з лібералізацією цінової політики і кризою веде не тільки до стрімкого зростання собівартості продукції, але і до деформації структури витрат.

Загалом в Україні спостерігається значна поляризація сільськогосподарських підприємств за результатами господарської діяльності. Одні з них постійно знаходяться в групі стабільно прибуткових, інші – в групі хронічно збиткових. Зростання прибутковості і рентабельності по підприємствах забезпечують здебільшого прибуткові підприємства. Аналогічно до збиткових, більшу чи меншу "забезпечує" група хронічно збиткових підприємств, фінансовий стан яких при зростанні дохідності господарств загалом суттєво не покращується [11].

Це явище є прикладом ілюстрації двох моментів. Перший – ми добре бачимо, яким чином ринок може регулювати дохідність сільськогосподарських підприємств. Тобто покращання ситуації в галузі означатиме підвищення дохідності лише певної групи найбільш успішних підприємств, а отже, створення передумов для їх подальшого ефективного господарювання. Водночас неефективно працюючі підприємства залишаються збитковими, опосередковано недоотримуючи вигоду, перерозподілену ринком на користь більш успішних. Щоправда таку ситуацію ми можемо спостерігати лише останні кілька років.

Другий момент полягає в тому, що, незважаючи на певні результати від дії селективної функції ринку – стабільної поляризації сільськогосподарських підприємств, - говорити про її повноту не доводиться. Так, як уже зазначалося, до завдань цієї функції належить не лише розподіл підприємств на більш та менш ефективні, але й усунення менш ефективних з ринкової арени. Останніми роками незалежно від дохідності галузі частка збиткових підприємств залишається практично незмінною. Те ж скорочення абсолютної кількості збиткових підприємств, яке ми можемо спостерігати, важко зарахувати до вияву винятково селективної функції, оскільки воно ніяк не узгоджується зі скороченням кількості прибуткових підприємств. Тому сказати, що питома вага прибуткових та збиткових підприємств залишається стабільною, оскільки найбільш збиткові банкрутують, а найменш прибуткові поступово переходять до групи збиткових, що повинна забезпечувати селективна функція ринку, на основі наявної інформації не можна.

Водночас теоретично все ж існує ймовірність, що в групі збиткових сільськогосподарських підприємств кожного року виявляються такі, для яких збитковість є радше випадковістю, аніж закономірністю. Якщо це дійсно так і кількість таких підприємств є досить великою, то наявність ринкового регулювання дохідності буде досить сумнівним, оскільки виходитиме, що будь-яке підприємство, незалежно від ефективності його функціонування може стати як прибутковим, так і збитковим. Цілком очевидно, що збиткові підприємства є «заслуженими», тобто невинуватими аутсайдерами і доцільність подібного їх існування на ринку є дуже сумнівною. Безперечно, подібне твердження має певний елемент умовності, оскільки в такому випадку ми не враховуємо соціальну складову існування таких підприємств. Проте, якщо під виведенням з ринку найменш успішних його операторів розуміти не їх банкрутство та ліквідацію, а заміну керівництва та стратегії господарювання, то належне виконання ринком селективної функції дає підстави говорити і про вирішення соціальних питань.

Таким чином, стосовно регулювання дохідності сільськогосподарських підприємств на основі селективної функції ринку цілком обґрунтовано можна сказати, що у практиці господарської діяльності України воно є, але не в тих межах, як це передбачає теорія (рис. 1).

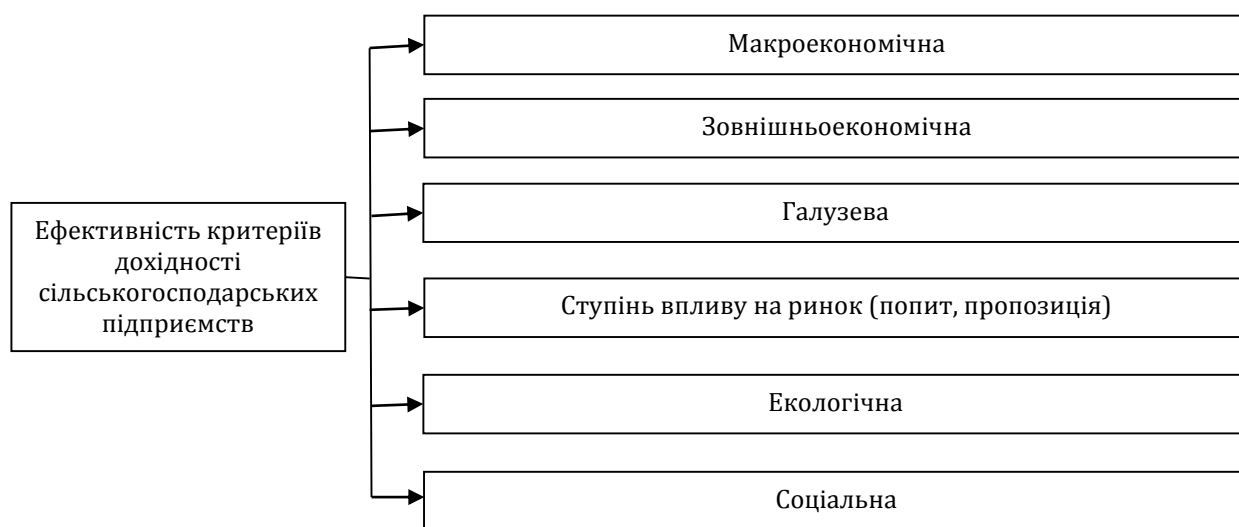


Рис. 1. Регулювання дохідності сільськогосподарських підприємств*

**Узагальнено авторами*

Кожне сільськогосподарське підприємство для того, щоб утриматися на ринку, буде змушене постійно контролювати свою господарську діяльність, весь час намагаючись займатися пошуком додаткових резервів зниження собівартості продукції.

Слід підкреслити, що всі сільськогосподарські підприємства знаходяться в однакових зовнішніх умовах господарювання, тобто в умовах однакового міжгалузевого товарообміну, цінової політики, державної підтримки тощо.

Як доводить економічна наука, у практичній діяльності підприємств зустрічається різні варіанти економічної ефективності послідовних витрат. При першому (найбільш доцільному) темпі збільшення урожайності випереджують зростання виробничих витрат на одиницю площі, у результаті чого собівартість продукції знижується), а ефективність сукупних і додаткових вкладень зростає. При другому – виробничі витрати і урожайність змінюються в однакових темпах або можливо навіть деяке перевищення перших. Ефективність витрат при цьому залишається незмінною або трохи знижується, а чистий дохід у розрахунку на одиницю площі збільшується. Цей варіант також є прийнятним і

зустрічається найчастіше в галузях з високим рівнем інтенсивності виробництва. І, нарешті, характерна особливість третього (недоцільного) варіанту – випереджувальні темпи зростання виробничих витрат, зниження їх окупності, а надалі – і ефективності загалом. Цей варіант нині є переважним у практиці не тільки в рослинництві, а і в тваринництві.

Рівень рентабельності або збитковості відповідних видів продукції знаходиться в прямій залежності від їх собівартості. Оскільки рентабельність є узагальнювальним показником результативності господарювання, який акумулює в собі також і вплив зовнішніх чинників, то для повноти аналізу вияву стимулювальної функції ринку варто розглянути і ті показники, які формуються переважно під дією внутрішньогосподарських факторів. Поза всяким сумнівом одним із основних показників у такому аналізі буде собівартість одиниці продукції. Опосередковано і собівартість залежатиме від зовнішніх факторів, особливо від цін на закуплені ресурси, проте, на нашу думку, визначальну роль при формуванні її розміру матиме все ж внутрішня політика підприємства.

У 2014 р. рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції і послуг у Сумській обл. склав 28,3 %. Господарствами області отримано прибутку на суму 1635756,0 тис. грн. Сільськогосподарська діяльність була прибутковою для 83,6 % господарств. У середньому одне прибуткове господарство отримало 6980,3 тис. грн прибутку, а одне збиткове – 6314,7 тис. грн збитку (табл. 1).

Таблиця 1. Економічні результати сільськогосподарського виробництва у Сумській області у 2014 році*

Показник	Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	Прибуток, збиток (-), тис. грн	Рівень рентабельності, %	Довідково: рівень рентабельності у 2013 році, %
Продукція сільського господарства і послуги	7425509,0	1635756,0	28,3	5,4
Рослинництво та тваринництво	7218207,1	1592140,3	28,3	5,5
Рослинництво	6265718,2	1593552,4	34,1	8,1
Зернові та зернобобові культури	4178905,7	1172869,4	39,0	2,9
Насіння сояшнику	1267023,6	361616,3	39,9	34,5
Цукрові буряки (фабричні)	13829,2	1981,6	16,7	-
Картопля	14752,3	1739,1	13,4	33,4
Овочі відкритого ґрунту	3223,5	392,0	13,8	75,3
Тваринництво	952488,9	-1412,1	-0,1	-5,1
Худоба та птиця на м'ясо				
велика рогата худоба	161361,9	-47623,9	-22,8	-34,0
свині	139056,0	9683,4	7,5	-9,3
вівці і кози	768,1	-723,0	-48,5	-43,8
птиця	6606,1	-7022,9	-51,5	-21,8
Молоко	469191,2	35560,6	8,2	8,6
Яйця курячі	147223,2	17105,8	13,1	11,6
Вовна	47,6	-102,9	-68,4	-79,0

*За даними Головного управління статистики у Сумській області [12]

У 2014 р. на підтримку та розвиток сільськогосподарського виробництва господарствами Сумської області отримано 384324,9 тис. грн, у т.ч. за рахунок бюджетних дотацій – 18061,2 тис. грн і за рахунок податку на додану вартість – 366263,7 тис. грн. У середньому одним підприємством отримано 53,0 тис. грн коштів за рахунок бюджетних дотацій і 1074,1 тис. грн – за рахунок податку на додану вартість (табл. 2).

Аналізуючи собівартість продукції, можна вирішити наступні завдання:

- оцінити виконання плану за собівартістю продукції загалом по підприємству, а також за окремими видами продукції;
- вивчити причини відхилення фактичних витрат від планових за статтями, а також за окремими видами продукції;
- виявити резерви зниження собівартості продукції та розробити відповідні заходи.

**Таблиця 2. Собівартість виробництва основних видів сільськогосподарської продукції
Сумської області***

(у розрахунку на 1 ц, грн)

Види продукції	Станом на 2014 р.	Станом на 2013 р.
Зернові та зернобобові культури	101,26	94,61
Насіння соняшнику	215,85	182,68
Цукрові буряки (фабричні)	30,99	-
Картопля	145,16	110,67
Овочі відкритого ґрунту	141,67	51,97
Худоба та птиця на м'ясо		
велика рогата худоба	2142,82	2008,47
свині	1542,60	1489,03
вівці і кози	2837,27	2733,46
птиця	1983,99	1599,92
Молоко	280,76	258,33
Яйця курячі, за тис. шт.	569,67	481,52
Вовна	799,75	2557,00

*За даними Головного управління статистики у Сумській області [12]

Висновки та перспективи подальших розвідок

Для того, щоб система управління витратами була ефективною, в основу її формування має бути покладена концепція, яка враховує особливості діяльності підприємства, його структуру, стадію життєвого циклу продукції та підприємства загалом. Підприємство має самостійно вибрати концепцію управління витратами, яка максимально сприятиме підвищенню його конкурентоспроможності та прибутковості на ринку. Варто зазначити, що в управлінні витратами в сільськогосподарських підприємствах слід також ураховувати не тільки особливості виробничих процесів, але й зв'язок витрат виробництва з показниками ефективності виробництва.

Для того, щоб ефективно управляти витратами на сільськогосподарських підприємствах, потрібно вирішити наступні основні завдання, такі, як: планування собівартості, облік витрат та визначення собівартості сільськогосподарської продукції, калькулювання собівартості одиниці продукції, визначення напрямів та реалізація заходів щодо зниження собівартості продукції.

Список літератури

1. Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст]: навч. посібн. / П. Й. Атамас. – Д. – К.: Центр учбов. літ-ри, 2006. – 440 с.
2. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник для ВНЗ. – 4-е вид. / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Давидович, І. Є. Управління витратами [Текст]: навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 320 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет: [Текст] / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
5. Золотарьова, А. М. Напрями підвищення ефективності управління виробничими витратами на вітчизняних підприємствах [Текст] / А. М. Золотарьова // Управління розвитком. – 2012. – №5. – С. 21-22.
6. Крушельницька, О. В. Управління витратами [Текст]: навч. посіб. для студентів / О. В. Крушельницька. – Житомир: ЖДТУ. – 2005. – 196 с.
7. Турило, А. М. Управління витратами підприємства [Текст]: навч. посібн. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навч. літ-ри, 2006. – 20 с.
8. Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства [Текст]: навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – К.: Вид-во ЦУЛ, 2002. – 656 с.
9. Кулинич, М. Б. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління витратами підприємства [Текст] / М. Б. Кулинич, С. В. Сорока // Науковий вісник – 2010. – С. 98- 103.
10. Мокієнко, Т. В. Формування стратегії управління витратами в сільськогосподарських підприємствах [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Т. В. Мокієнко; Полтав. держ. аграр. акад. – Полтава, 2011. – 20 с.

-
11. Охріменко, І. В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств [Текст]: монографія / І. В. Охріменко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 360 с.
 12. Основні показники діяльності виробників сільськогосподарської продукції Сумської області за 2014 рік : [Електронний ресурс] : Статистичний збірник / Головне управління статистики у Сумській області, 2015. – Режим доступу: <http://sumy.ukrstat.gov.ua/?menu=33&level=3>.

References

1. Atamas, P. Y. (2006). *Upravlins'kyy oblik*. Donetsk – Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury.
2. Holov, S. F. (2008). *Upravlins'kyy oblik*. Kyiv : Libra.
3. Davydovych, I. Ye. (2008). *Upravlinnya vytratamy*. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury.
4. Drury, K. (2005). *Upravlenchesky y proyzvodstvennyi uchet*. Moscow: YuNYTY- DANA.
5. Zolotar'ova, A. M. (2012). Napryamy pidvyshchennya efektyvnosti upravlinnya vyrobnychymy vytratamy na vitchyznyanykh pidpryyemstvakh. *Upravlinnya rozvytkom*, 5, 21-22.
6. Krushel'nyts'ka, O. V. (2005). *Upravlinnya vytratamy*. Zhytomyr: ZhDTU.
7. Turylo, A. M., Kravchuk, Yu. B., Turylo, A. A. (2006). *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva*. Kyiv: Tsentr navchalnoyi literatury.
8. Tsal-Tsalko, Yu. S. (2002). *Vytraty pidpryyemstva*. Kyiv: TsUL.
9. Kulynych, M. B. & Soroka, S. V. (2010). Upravlins'kyy oblik yak informatsiyna systema efektyvnoho upravlinnya vytratamy pidpryyemstva. *Naukovyy visnyk*, 98-103.
10. Mokiienko, T. V. (2011). *Formuvannya stratehiyi upravlinnya vytratamy v sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh*. Poltava.
11. Okhrimenko, I. V. (2009). *Vytraty ta sobivartist' sil's'kohospodars'koyi produktsiyi v rehulyuvanni ekonomichnykh vidnosyn sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstv*. Kyiv : NNTs IAYe.
12. *Osnovni pokaznyky diyal'nosti vyrobnykiv sil's'kohospodars'koyi produktsiyi Sums'koyi oblasti za 2014 rik*. (2015). : statystychnyy zbirnyk. Retrieved from: <http://sumy.ukrstat.gov.ua/?menu=33&level=3>.

Стаття надійшла до редакції 27.03.2016 р.