**РОЗДІЛ 1**

**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

**1.1. Історичний аспект формування поняття «витрати»**

Історія розвитку перших наук починається ще в античності, економічні науки, зокрема бухгалтерський облік, не є виключенням. Поступово наука розвивається, вдосконалюється, формуються нові погляди і напрями досліджень. Особливе місце в бухгалтерському обліку займають витрати, саме витрати в першу чергу пливають на собівартість виготовленої продукції, формування на неї ціни, що в свою чергу впливає на обсяг одержаного прибутку, функціонування суб’єкта господарювання в майбутньому.

Наукова думка про витрати має багато етапів розвитку. Починаючи з давніх часів і до сьогодення, вивченню сутності витрат віддавали належну увагу.

Російський вчений Андрющенко Н.С. виокремив п’ять етапів розвитку знать про витрати. «Перший етап охоплює XXVIII – ІV ст. до н.е. В цей період було сформовано найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства. Період характеризувався розкриттям у думок щодо публічної звітності про витрати, обліку та контролю витрат на господарському і державному рівнях». [2, с. 54].

«Другий етап охоплює період III – ІІ ст. до н.е.. Його характеризують як період започаткування основ складання сучасної фінансової звітності (Греція, ІІІ ст. до н.е.). Витрати почали класифікувати як чисті (витрати пов’язані з торгівлею та рекламою) та додаткові витрати від різних видів діяльності». [2, 67].

Поточний облік витрат здійснювався у хронологічному порядку. На даному етапі відбулось нормування витрат і доходів [2, 67].

«Дослідженням питання обліку витрат стародавніх країн займалися О.В. Олійник та В.О. Іваненко». [11, с.2].

Єгипет

(2500 р. до н.е)

Вавилон

(2200-2150 рр. до н.е.)

Єгипет

(15 ст. до н.е.)

Греція

(3 ст. до н.е)

Використання кошторисів і контроль за їхх виконанням, нормуванням.

Складання щоденних письмових звітів про витрати

Використання зведених нарядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників,

Здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці

Поява державного рахівництва -ведення облікових книг- складання звітності за державними доходами та видатками.

Ведення централізованого обліку доходів і витрат

Започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності.

Спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, тобто складання самостійної звітності за кожним видом діяльності

На двох перших етапах розвитку чіткого визначення категорії витрат не існувало. Витратами вважалися ресурси, які використовувалися в процесі господарської діяльності та слугували об’єктом обліку на державному рівні .

«XIV-XIX ст. – третій етап, виділений Андрющенком, має значні внески у дослідженні витрат. На цьому етапі виникла необхідность відділяти витрати виробництва та витрати понесені під час продажу продукції». [6, с.3] .

У цей період формуються дві основні теорії, центральне місце яких займає показник витрат. «Перша – трудова теорія вартості (В. Петті, П. Буагільбера) та теорія граничної корисності (К. Менгер, В.Джевонс, Л.Вальрас, Е. Бем-Баверк, В.Парето)». [15, с.17] .

У своїх працях теорію вартості розвивав А. Сміт. «А.Сміт сформулював три концепції, відповідно до яких вартість визначається, як витрачена на виробництво товару праця; праця, що купується, тобто кількість чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на свою працю; сума доходів». [32, с.14]

Концепція вартості А. Смітом

1-ий підхід

Вартість визначається витраченою на виробництво товару працею

2-ий підхід

Вартість визначається працею, що купується, тобто кількістю чужої праці, яку товаровиробник може отримати в обмін на власну працю

3-ий підхід

Вартість визначається сумою доходів; заробітної плати, прибутку, ренти

«Четвертий етап припадає на ХХ століття». [1, с.12]. Його особливістю стало використання математичних методів у теорії витрат. Початок ХХ століття став формуванням основної ідеї, яка визнавала, що економіка працює за принципом порівняння витрат та результатів. Було установлено, що розрахунок собівартості є основним завданням бухгалтерії. «Взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції зміг показати Слуцький Є.С. за допомогою математичного апарату». [2, с.4].

«П’ятий етап теорії обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості припадає на кінець ХХ – початок ХХI століття». [2, с.15]

На сьогоднішній день існує безліч підходів до визначення поняття «витрати». В законодавчих актах та у різних літературних джерелах подається різне трактування поняття «витрати», що свідчить про відсутність єдиної думки з цього питання.

Сутність поняття витрат можна трактувати за підходами.

Тлумачення поняття «витрати» можуть відрізнятися від інших тлумачень, навіть якщо вони відносяться до одного підходу. Це свідчить про відсутність єдиної думки щодо цього питання.

|  |  |
| --- | --- |
| **Визначення** | **Джерело** |
| 1. Ресурсно-виробничий підхід | |
| «Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги». [10]. | Ф.Ф. Бутинець |
| «Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції». [11]. | І.А. Волкова |
| «Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [12]. | М.С. Пушкар |
| 2. Фінансово-грошовий підхід | |
| «Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріаль- них, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції». [13] . | І.А. Бланк |
| «Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності». [13]. | В.П. Климко,  Л.О. Нестеренко ,  А.М. Поддерьогін |
| 3. Економічний підхід | |
| «Формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість.  Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)». [14]. | Економічний словник |
| «Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств». [16]. | І.І. Сидоров |
| «Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб’єктів під- приємництва». [15]. | Ю.С. Цал-Цалко |
| 4. Бухгалтерський підхід | |
| «Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилу- чення або розподілу власниками)». [17]. | Н.В. Прохар ,  В.В. Кулішов |
| «Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу. | В.С. Лень,  О.І. Коблянська |
| Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу». )». [18]. | Г.В. Нашкерська |
| 5. Управлінський підхід | |
| «Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо)». [20]. | В.Г. Козак |
| «Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття  «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов’язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу». [22]. | Л.В. Нападовська |
| «Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об’єктом обліку витрат або об’єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат». [26]. | Ч. Хорнгрен |
| 6. Маркетинговий підхід | |
| «Ф. Котлер виділяє три підходи до визначення базових, вихідних цін: основані на витратах, на думці споживачів і на ціни конкурентів». [25]. | Ф. Котлер |
| «Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну вели- чину – витрати. Отже, під час управління маркетинговою діяль- ністю на певному етапі процесу ціноутворення, під час аналізу витрат з метою визначення ціни продукції їх класифікують на певні види за такими ознаками». [24]. | С.С. Гаркавенко |
| 7. Аналітичний підхід | |
| «Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети». [23, с.41]. | А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук,  А.А. Турило |
| «Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено-пропо- рційній залежності: зниження собівартості приводить до відповід- ного зростання суми прибутку, і навпаки». [32, с.14]. | Н.А. Іващенко |
| «Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства визна- чається шляхом порівняння витрат і доходів підприємства. Дані автори зазначають, що для збільшення ефективності роботи кожне підприємство повинно контролювати витрати (проводити політику оптимізації витрат) з метою недопущення перевищення їх над доходами». [32, с.14]. | Р.М. Циган, О.С. Сав- ченко |
| 8. Нормативно-правовий підхід | |
| «Або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призво- дять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або роз- поділу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути досто- вірно оцінені». [27, с.4]. | ПСБО 16 (п.6) ,  НПСБО 1 (п. 3) |
| «Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов’язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу» . [25, с.47]. | МСФЗ |

З початку виникнення перших наукових праць, які висвітлювати поняття «витрати», їх формування, вплив на діяльність, і до сьогодні не існує єдиного тлумачення цього поняття. Різні джерела, автори та нормативно – правові документи трактують «витрати» по-різному. Це пов’язано з розвитком всіх сфер господарювання, що потребує сучасного підходу до визначення, регулювання та знаходження шляхів для вирішення проблем, які з цим пов’язані.

На сьогоднішній день продовжується розвиток наукової думки, щодо висвітлення поняття «витрати» , їх класифікації, вони базуються на роботах попередників та враховують зміни в законодавчих та нормативних актах.

**1.2. Класифікація витрат для управлінських та бухгалтерських цілей**

Перш ніж розглянути питання класифікації витрат потрібно ознайомитися із визначенням поняття «витрати» в нормативних документах бухгалтерського обліку.

Розглянемо декілька поглядів на питання класифікації витрат. «Сопко В.В. виділив 10 напрямків економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

– за економічними елементами;

– за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно - структурний підрозділ, дільниця, бригада та ін.);

– за видами продукції (вироби, роботи, послуги);

– за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);

– за способом включення елементів затрат в об’єкт обліку й об’єкт калькуляції (прямі, непрямі);

– за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);

– за елементами собівартості (статті затрат);

– за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));

– за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);

– за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні – складні)». [17, с.24].

У свою чергу «Палій В.Ф. пропонує класифікувати витрати підприємства за :

- фазами кругообігу;

- відношенням до технології;

- впливом на обсяг виробництва;

- способом включення до собівартості;

- періодичністю виникнення;

- відношенням до виробництва;

- способом отримання;

- ступенем узагальнення;

- охопленням плануванням і нормуванням;

- відношенням до продажу;

- доцільністю». [47, с.5].

Побудова будь-якої класифікації базується на основі визначених критеріїв. На сьогоднішній день налічується близько двох десятків групувань витрат за різними класифікаційними ознаками.

Елементи витрат операційної діяльності

Матеріальні затрати

Витрати на оплату праці

Відрахування на соціальні заходи

Інші операційні витрати

Амортизація

Напрямки класифікації витрат

**1**

Для оцінки запасів, визначення собівартості продукції і прибутку (спожиті та неспожиті, витрати на продукцію та витрати періоду, основні та накладні, прямі та непрямі, одноелементні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, ін.).

**2**

Для здійснення процесу контролювання і регулювання (регульовані та нерегульовані, нормовані та ненормовані, заплановані та незаплановані, ін.)

**3**

Для прийняття управлінських рішень і планування (постійні та змінні, релевантні та нерелевантні (безповоротні), середні та граничні, ін.).

Прямі матеріальні витрати

Прямі витрати на оплату праці

Інші прямі витрати

Змінні загальновиробничі витрати

Постійні загальновиробничі розподілені витрати

* Сировини та основні матеріали;
* Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
* Інші матеріали, що безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат

Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути   
безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

Виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

Витрати на обслуговування і управління виробництвом,що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності

Витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються   
незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності

Виробнича собівартість

**1.3. Управління витратами в аграрному секторі**

У сучасних умовах функціонування аграрних підприємств можливе за умови ефективного управління витратами. Постійні зміни, які диктує конкурентне середовище, спонукають керівників аграрних підприємств швидко реагувати на них та постійно вносити зміни у систему управління.

Успішне управління базується на інформації, яка необхідна для аналізу стану, прийняття рішень та контролю за виконанням. Відсутність інформації примушує керівників аграрних підприємств спиратися на інтуїцію, збільшуючи ризик прийняття неправильного рішення.

Системність та якість інформації для прийняття управлінських рішень передусім залежатиме від системи обліку витрат. Сучасні системи обліку і контролю спрямовані здебільшого на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів інформації, і не містять такої системи управління, яка б враховувала потреби всіх суб’єктів господарювання .

До основних завдань управління витратами на аграрних підприємствах можна віднести: планування собівартості, облік витрат та визначення собівартості сільськогосподарської продукції, калькулювання собівартості одиниці продукції, визначення напрямів та реалізація заходів щодо зниження собівартості продукції.

Попри розвиток наукової думки, щодо управління витратами, досі не існує єдиного термінологічного підходу.

Аналіз трактування досліджуваного поняття доводить, що спільного термінологічного підходу відносно визначення управління витратами не існує, але можна виділити спільні аспекти трактування, а саме:

1. ефективне управління процесом формування витрат;

2. контроль за рівнем витрат як головним об’єктом управління;

3. координація управлінського процесу з метою зниження витрат;

4. досягнення найвищого економічного результату.

Процес управління витратами можна представити у вигляді рисунка 1.6.

Механізми управління витратами передбачає застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку, щоб управляти ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і на її підставі прийняти правильні управлінські рішення.

Діяльність

Витрати

Прийняття рішень

Планування

Облік

Аналіз

Механізми управління витратами передбачають застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку, щоб управляти ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і на її підставі прийняти правильні управлінські рішення.

«На думку Г. О. Патрина, ефективність управління витратами досягається за рахунок:

• виробництво конкурентоспроможної продукції за рахунок більш низьких витрат і, відповідно, цін;

• наявність якісної і реальної інформації про собівартість окремих видів продукції та їх позиції на ринку, порівняно з продуктами інших

виробників;

• можливість застосування гнучкого ціноутворення;

• надання об`єктивних даних для складання бюджету підприємства;

• можливість оцінки діяльності кожного підрозділу підприємства з фінансової точки зору» . [30, с.5].

Прийняття ефективних рішень відносно управління витратами ґрунтується на конкретному розумінні формування витрат та з’ясуванні впливу витрат на конкурентний та фінансовий стан аграрного підприємства. Цілеспрямоване, раціональне управління витратами відображає рівень функціонування системи управління витратами аграрного підприємства

На думку Колісник Г. М., «система управління витратами – це сукупність взаємопов’язаних елементів (структури, завдань, технології, людей, цілей) та системного підходу до об’єктів управління як системи в цілому». [31, с.18].

Системи управління витратами у аграрних підприємствах переважно зводиться до перевірок фінансових показників, виробничих результатів та аналіз стану майна. При економічній зацікавленості кінцевим результатом, необхідне використання такої системи управління витратами, функції якої були б зумовлені ефективністю використання виробничих ресурсів.

Система управління витратами аграрного підприємства має три аспекти:

• розроблення рішень (організаційний);

• реалізація рішень (мотиваційний);

• контроль (економічно-функціональний) [31, с.8;32, с. 16; 33, с.27].

Організаційний аспект пов’язаний із встановленням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотриманням та характеризується функціями організаційного циклу, такими як прогнозування та планування. Він полягає у визначенні місць їх формування і центрів відповідальності за дотримання встановлених норм витрат, а також у розробленні ієрархічної системи лінійних і функціональних зв’язків відповідних працівників аграрних підприємств .

Мотиваційний аспект системи управління витратами полягає у спонуканні працівників до дотримання встановленого плановими завданнями рівня витрат за безперервного пошуку шляхів їх зниження та складається із блоків: регулювання, організації і мотивації. Він полягає у спонуканні працівників підприємства до дотримання встановленого рівня витрат і пошуку способів його зниження .

Економіко-функціональний аспект системи управління витратами полягає у моделі формування витрат в рамках функцій економічного механізму підприємства (матеріально-технічне постачання, виробництво, збут, дослідження, розробки). Економіко-функціональний аспект управління витратами полягає у комплексі робіт з управління витратами, які безпосередньо забезпечують цілеспрямоване формування витрат .

При формуванні системи управління витратами в аграрних підприємствах необхідно враховувати їхні особливості як економічної категорії. По-перше, це динамізм витрат, те, що вони постійно рухаються та змінюються. Так, у ринкових умовах постійно змінюються ціни на покупні сировину та матеріали, комплектуючі деталі та вироби, тарифи на енергоносії та послуги. Оновлюється продукція, переглядаються норми витрат матеріалів, що відображається на собівартості продукції. Тому витрати у статистиці розглядаються дуже умовно і без відображення їхнього рівня у реальному житті. По-друге, різноманіття витрат потребує застосування широкого спектра прийомів та методів в управлінні ними, що ускладнюється відсутністю абсолютно точних методів виміру та обліку витрат. Важливу роль відіграє й те, що витрати складно й суперечливо впливають на економічний результат .

Отже, ефективність функціонування аграрного підприємства нерозривно пов’язана з виникненням витрат, це спонукає необхідність органічної, чіткої інтегрованості управління витратами з іншими функціональними системами управління та загальною системою управління підприємством.

Однак важливо відмітити, що у сучасних підходах побудови ефективної системи управління витратами аграрних підприємств залишаються не повність вирішеними важливі управлінські проблеми, що переважно стосуються розширення масштабу планування витрат, обґрунтування управлінських рішень у сфері ресурсних та технологічних інновацій тощо. Потреба вирішення зазначених проблем пов’язана з необхідністю використання комплексу принципів, що є змістовним та важливим підґрунтям для формування та функціонування ефективної системи управління витратами аграрних підприємств.

З нашого погляду ефективність системи управління витратами аграрних підприємств базується з дотриманням таких принципів:

• Системності (передбачає стратегічне й оперативне планування, оцінку роботи персоналу, облік і контроль виробничих витрат і продукції);

• Ситуаційності (точна відповідність до умов створення проблемних ситуацій);

• Безперервності (постійний пошук, нагромадження, передачу, обробку та аналіз інформації);

• Активності (вплив факторів і ресурсів на формування витрат);

• Динамізму (управління витратами враховує всі зміни виробничо- господарської діяльності (закономірності формування витрат), що відбуваються у часі);

• Єдності (формування внутрішньогосподарських інформаційно- технологічних баз даних з багатофункціональним призначенням);

• Ієрархічності (виділення основних критеріїв і розподіл відповідно них всіх повноважень за виконання управлінських робіт у сфері управління витратами);

• Цілісності (нерозривний зв’язок управління витратами з реалізацією функцій управління виробничо-господарською діяльністю аграрного підприємства);

• Мотивації (формування дієвого механізму оптимізації витрат);

* Альтернативності (управлінське регулювання у сфері управління витратами враховує варіативні можливості реалізації економічних ресурсів аграрного підприємства);

• Релевантності (управління витратами визначається відповідно до можливостей видів витрат при досягненні цілей аграрного підприємства);

• Структурованості (формування і функціонування системи управління витратами відповідно ієрархії цілей у сфері управління витратами);

• Періодичності (складання та обговорення ділових паперів системи управління витратами необхідно виконувати за певним графіком, узгодженим з виробничою, логістичною та збутовою діяльністю);

• Комплексності (взаємодоповнення факторів і зв’язків, які мають вплив на досягнення мети аграрного підприємства у сфері управління витратами);

• Достовірності (всі дані точно відображають господарські операції. Щодо стратегічних планів, вони мають містити обґрунтування цілей і шляхів їх досягнення з конкретною, вагомою аргументацією. Короткострокові плани деталізуються на рівні структурних підрозділів з максимальним наближенням до інструкцій);

• Цілеспрямованості (тісний взаємозв’язок всіх елементів ієрархії цілей у виробничо-технологічній, маркетингово-збутовій, фінансово-економічній та інших сферах діяльності аграрного підприємства);

• Внутрішнього інформаційного забезпечення (наявність внутрішньої інформації про рівень, величину, динаміку та структуру витрат);

• Партисипативності персоналу (участь всіх працівників аграрного підприємства у процедурах управління витратами, що спонукає поглиблене ознайомлення кожного співробітника з характером діяльності тощо);

• Моніторингу (оцінка ефективності та якості управлінських рішень);

• Узгодження цілей і ресурсів (цілі мають бути реальні та досяжні, а їх досягнення має забезпечити мінімально необхідний об’єм ресурсів);

* Узгодженості нормативно-методичної бази (однорідність нормативно-методичної бази управління витратами, форми і методи регулювання не повинні суперечити інструментарію управління);

• Збалансованості і самоорганізації (використання демократії при прийнятті та реалізації управлінських рішень);

• Мінімальної трудомісткості (виконання комплексу планових, облікових, аналітичних та контрольних розрахунків за рахунок орієнтації на досконалі методики, сучасні технічні засоби та програмне забезпечення).

• Бюджетного управління витратами (формування генерального бюджету і бюджетів підрозділів, визначення центрів відповідальності);

• Циклічності появи нестандартних ситуацій (врахування закономірностей зміни витрат, у процесі управлінських рішень, при усуненні глибини проблеми за рахунок причини,а не проявів) [29, с.18].

Підсумовуючи, управління витратами аграрного підприємства не слід зводити тільки до обліку та зниженню витрат на виробництво, а необхідно ураховувати й необхідність поширення цієї задачі на всі елементи управління Визначити шляхи більш ефективного використання коштів і зниження собівартості продукції можна лише на основі розробки механізму управління витратами. Управління витратами, на наш погляд, повинно розглядатися як самостійний модуль у системі економічного управління підприємством, основою якого є процес вироблення і ухвалення управлінських рішень на основі організаційно-методичної системи формування, розподілу витрат і розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до поточних і перспективних цілей на різних рівнях аграрного підприємства. Такий підхід потребує визначати не тільки собівартість товарної продукції аграрного підприємства, але й управляти витратами по кожному виду продукції, у розрізі структурних підрозділів та в цілому по господарству. Особливої уваги у подальших дослідженням потребує облік загальногосподарських витрат та розподіл їх за видами продукції рослинництва, визначення характерних баз розподілу; дослідження питань створення центрів витрат і центрів відповідальності з виділенням відділу контролінгу в організаційно-функціональній структурі управління аграрним підприємством. Показник рівня собівартості повинен перетворитися у показник якості управління аграрним підприємством, в інструмент управлінської технології, яка відповідатиме вимогам ринку.

**РОЗДІЛ 2**

**ОБЛІК ВИТРАТ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ**

**2.1. Загальна характеристика фермерського господарства «Альтаир»**

Господарство зареєстроване , як суб’єкт господарювання 18 січня 1996 року. Фермерське господарство спеціалізується на вирощуванні зернових культур. Крім того, працює виробництво борошна та макаронних виробів, є тваринній двір. Основні потужності ФГ «Альтаир» розташовані в селі Хворостянівка Старобільського району Луганської області. Головним виробничим засобом є земельні угіддя, що знаходяться на території сіл: Хворостянівка, Лозовівка, Кам’янка, Малохатка. Господарство є приватною власністю однієї особи – Попова Віктора Нінеловича, який виконую роль директора. Фермерське господарство має однойменну торгову марку «Альтаир».

Фермерське господарство складається з таких підрозділів: бухгалтерія, насіннєвий завод,тракторна бригада, майстерня, млин та макаронний цех, тваринний двір, їдальня (рис 2.1.) Бухгалтерія, млин, макаронний цех та їдальня знаходяться в одній так званій адміністративній будівлі (далі - контора), всі інші підрозділи розташовані в межах села Хворостянівка.

Для вирощування продукції рослинництва використовуються як власні землі, так і орендовані (пайові наділи місцевого населення). Договори оренди заключаються на 15 років. Виплата орендної плати здійснюється кожного року в кінці літа – початку осені. Виплата може здійснюватися у грошовій формі, частина грошима і частина зерновими культурами (культура визначається директором) , зерновими культурами..

Підрозділи ФГ «Альтаир»

Бухгалтерія

Майстерня

Насіннєвий завод

Млин

Макаронний цех

Їдальня

Тракторна бригада

Тваринний двір

Управління господарством здійснює безпосередньо власник. Структура персоналу за відповідальністю зображена на рис.2.1.

Директор

Головний бухгалтер

Головний інженер

Агроном

Робітники бухгалтерії та інших підрозділів

Різноробочі

Загалом структура чисельності персоналу слала, але може змінюватися в залежності від сезону. В період збору урожаю виникає потреба в залученні додаткових трудових ресурсів.

Далі детальніше розглянемо діяльність господарства стосовно асортименту продукції.

Вирощування зернових культур має у своєму складі такі культури (рис. 2.3):

1. Зернові :

- озима пшениця;

- озимий ячмінь;

- кукурудза на зерно;

2. Бобові :

- горох;

3. Технічні :

-соняшник.

Фермерське господарство має декілька видів діяльності, тому виробничі програми потрібно складати окремо.

Перед виготовленням будь-якої продукції складається виробнича програма. Якщо розглядати рослинництво, то складення точної виробничої програми неможливе, головним фактором, що впливає на отримання врожаю є погодні умови.

Альтернативою виробничої програми слугує план посівних робіт. Вони готуються спільно директором та агрономом наперед. Основою слугує складається карта посівних площ, де вказуються № поля (ділянки), площа, попередньо вирощувана культура та культура, яку планується сіяти. Аналізуючи ситуацію на ринку, погодні умови, базу збуту, попит на продукцію, показники врожайності минулих років директор планує очікувані показники. Після того, як зерно пройде оброблення, кращій посівний матеріал відправляється на насіннєвий завод. Зерно та насіння зберігається з запасом, на випадок неврожаю в наступні роки. Частіше за все базою збуту є токи. Найбільшими токами сусідніх районів є в місті Старобільськ та СМТ Новоайдар. Частина урожаю використовується як альтернатива грошовим виплатам за надані в оренду паї. Після того як визначені бази та об’єми збуту, розраховані потреби зерна для ви годівлі тварин, частина зерна та насіння продається населенню для домашніх господарств. Виробнича програма має враховувати потреби покупців та власні потреби.

Тваринний двір налічує поголів’я таких тварин: свині, вівці індики. Ріст поголів’я за 2017-2019 роки показано на рис. 2.4. Тваринний двір слугує для забезпечення м’ясом їдальні господарства, продажу м’яса та живого поголів’я (молодняк, зрілі) в малій кількості як працівникам так іншим покупцям. Збільшення поголів’я залежить від окоту, опоросу та вилуплення на самому господарстві, додатково придбання не відбувається.

Виробництво макаронних виробів та борошна здійснюється з власно вирощеної пшениці. Виробнича програма виробництва складається за місяць, з урахування попередньо укладених договорів на купівлю. «Альтаир» є виробником пшеничного борошна трьох сортів: вищого, першого, другого сортів і обойне. Пшеничне сортове борошно виробляють з м’якої пшениці або з доданням не більше 20% твердої. Обойне борошно виробляють з м’якої пшениці. Борошно продається в пакуванні вагою: 1, 2, 5, 10 і 50 кг. Відповідно до українських стандартів сировина виробляються макаронні вироби груп А, Б, В (в залежності від сорту пшениці) і на вищий, перший і другий ґатунок (в залежності від ґатунку борошна):

• Група А: виготовлені з борошна твердої пшениці вищого, першого і другого ґатунків.

• Група Б: виготовлені з борошна м'якої склоподібної пшениці вищого і першого ґатунків.

• Група В: виготовлені з пшеничного хлібопекарського борошна вищого і першого ґатунків.

Макаронні вироби представлені в різних формах, що відповідають назві макаронного виробу: ріжки, ріжки кручені, трубочки, гребінці, спіральки, вермішель, павутинка, перо, равлики. Упакування має стандартну вагу 1кг.

Також макаронні вироби продаються безпосередньо в конторі. Для продажу без попередньо заключних договорів виробляють 15 % продукції . Готова продукція власного виробництва використовується і для потреб їдальні.

Крім того господарство представляє на ринку крупи власного виробництва : пшеничну, ячневу, серед бобових - горох лущений. Упакування є стандартним – 1кг.

Асортимент продукції ФГ «Альтаир»

Рослинництво

Макаронні вироби

* Зернові культури:

-озима пшениця;

-озимий ячмінь;

-кукурудза на зерно;

* Бобові:

-горох.

* Технічні культури:

-соняшник.

-ріжки;

-ріжки кручені;

-трубочки;

-гребінці;

-спіральки;

-вермішель;

-павутинка;

-перо;

-равлики.

Борошно пшеничне

-вищий сорт;

-перший сорт;

-другий сорт;

-обойне.

Крупи і бобові

Тваринництво

* Крупа:

-пшенична;

-ячнева.

* Бобові:

-горох лущений.

-дорослі тварини;

-молодняк;

-м'ясо;

-сало.

**2.2. Організація бухгалтерського обліку на ФГ «Альтаир»**

Бухгалтерський облік на фермерську господарстві ведеться підрозділом бухгалтерія. До штабу працівників бухгалтерії фермерського господарства «Альтаир» входять 3 особи. Головний бухгалтер – Лошаков Сергій Павлович, бухгалтер - Попович Олена Леонідівна, спеціаліст з кадрів - Гаврик Євгенія Юріївна.

Посадових інструкцій робітників бухгалтерії немає, але обов’язки розподілені самостійно між працівниками. Розподіл обов’язків працівників бухгалтерії наведено в табл.2.1.

Ведення бухгалтерського обліку затверджене Наказом про облікову політику ФГ «Альтаир». Для обліку головний бухгалтер використовує журнально-ордерну систему обліку. Форми документів, що використовуються при цій системі регламентуються наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування»

Особлива увага приділяється обліку та оприбуткуванню продукції рослинництва. Директором та головним бухгалтером був затверджений спосіб документування продукції рослинництва, який передбачає використання таких первинних документі (рис. 2.7).

Бухгалтерією не ведеться графік документообігу. Деякі первинні документи складаються в різних структурних підрозділах (наприклад на насіннєвому заводі, тваринному дворі) підприємства і після передаються в бухгалтерію для перевірки і обробки. Бухгалтер перевіряє відповідні документи.

Документи за поточний місяць у міру їх надходження заносяться в комп'ютер, де по ним формуються регістри звітності.

Первинна документація при журнально-ордерній системі обліку

Групувальні, накопичувальні відомості по аналітичних рахунках

Оборотні відомості по аналітичних рахунках

Касова книга

Накопичувальні, групувальні відомості по синтетичних рахунках

Меморіальний ордер

Журнал реєстрації господарських операцій

Головна книга

Фінансова звітність

По закінченню звітного періоду всі документи підшиваються. Для зберігання документів створений архів, під який виділена кімната , суміжна з бухгалтерією.

Для калькулювання собівартості головний бухгалтер використовує нормативний метод.

Також важливою складовою роботи бухгалтерії є її оснащення комп’ютерами. У кожного працівника є персональний комп’ютер , проведений інтернет.

Продукція зернових культур

Талон водія

Реєстр приймання зерна від шофера

Талон комбайнера

Реєстр приймання зерна вагарем

Виписка реєстру про намолот зерна на зібрану площу

Журнал вагаря

Відомість руху зерна та іншої продукції

Акт сортування і сушіння продукції рослинництва

**2.3. Облік витрат підприємства**

Здійснення діяльності завжди супроводжується виникненням витрат. Облік деяких елементів витрат не відрізняється на підприємствах незалежно від специфіки діяльності. Це витрати на збут та адміністративні витрати, проте Фг «Альтаир» не має витрат на збут. Облік витрат фермерського господарства веде головний бухгалтер.

Господарство не веде інвестиційну діяльність, тому не має витрат пов’язаних з інвестиційною діяльністю. Господарство не має фінансових витрат за цей період. Це свідчить про забезпеченість господарства власними грошовими коштами.

Так як господарство веде тільки операційну діяльність, далі розглянемо саме витрати операційної діяльності.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91. Особливістю обліку загальновиробничих витрат при формування виробничої собівартості є те, що вони не поділяються на постійні та змінні.

Матеріальні витрати

Витрати на оплату праці

Відрахування на соціальні заходи

Амортизація

Інші операційні витрати

Витрати виробництва

(рах. 231)

Загальновиробничі витрати

(рах. 911)

271. Продукція рослинництва

Адміністративні витрати

(рах.92)

Інші витрати операційної діяльності (рах. 94)

Реалізація

9011. Собівартість реалізованої продукції рослинництва

Загальновиробничі витрати неможливо віднести до певного виду вироблюваної продукції.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
| Дт | Кт |
| Нарахована заробітна плата робітникам зайнятим у роботах загальновиробничого характеру | 91 | 661 |
| Проведені нарахування на соціальні заходи загальновиробничому персоналу | 91 | 651 |
| Списано для загальновиробничих потреб МШП | 91 | 22 |
| Нараховано знос основних засобів загальновиробничого характеру | 91 | 131 |
| Списано загальновиробничі витрати на собівартість виробництва | 23 | 91 |
| Відображено витрати на службові відрядження | 92 | 372 |
| Нараховано знос адміністративного приміщення (контори) | 92 | 131 |
| Нараховані витрати на зв'язок | 92 | 631 |
| Нарахування заробітної плати працівникам бухгалтерії | 92 | 66 |
| Відрахування на обов’язкове соціальне страхування працівників бухгалтерії | 92 | 65 |
| Нарахована орендна плата (контори) | 92 | 631 |
| Нарахування витрат з податку на землю | 92 | 631 |
| Нараховано плату за розрахунково-касове обслуговування банком | 92 | 311 |
| Списані на фінансовий результат адміністративні витрати | 79 | 92 |

Всі витрати, які неможливо віднести до 90, 91 та 92 рахунків на ФГ «Альтаир» обліковуються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Далі розглянемо собівартість реалізованої продукції, вона обліковується на рахунку 901. Для відображення собівартості реалізації різних видів продукції головним бухгалтером ФГ «Альтаир» було виділено такі субрахунки:

• 9011. Собівартість реалізації продукції рослинництва;

• 9012. Собівартість реалізації продукції тваринництва;

• 9013. Собівартість реалізації борошна та макаронних виробів

До складу собівартості реалізації включаються виробнича собівартість та наднормативні витрати. Виробнича собівартість формується на рахунку 23, а готова продукція на рахунку 27. Для виділення субрахунків 901 рахунку, були виділені субрахунки для обліку виробничої собівартості та обліку готової продукції (рис. 2.9)

Рахунок 23 «Виробництво»

Рахунок 27

«Продукція сільськогосподарського виробництва»

231. Рослинництво

232. Тваринництво

233. Борошно

234. Макаронні вироби

271. Рослинництво

272. Тваринництво

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зміст операції | Кореспонденція | |
| Дт | Кт |
| Списано у виробництво виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети | 23 | 20, 22 |
| Нарахована заробітна плата робітникам зайнятим у виробництві | 23 | 66 |
| Проведено нарахування на соціальні заходи від суми заробітної плати виробничого персоналу | 23 | 65 |
| Списується загальновиробничі витрати на собівартість виробництва | 23 | 91 |
| Передано з виробництва готова продукція | 26, 27 | 23 |
| Списуються загальновиробничі витрати на собівартість реалізації | 90 | 91 |
| Відвантажено готову продукцію покупцям | 901 | 26, 27 |
| Списано витрати діяльності на фінансовий результат | 79 | 901 |

Для правильного відображення суми собівартості реалізації необхідно спочатку правильно вирахувати виробничу собівартість. На підприємстві узагальнюють два види собівартості: планову та фактичну.

«Особливістю обліку фактичної собівартості сільськогосподарської продукції основного виробництва є те, що вона розраховується в цілому за рік. Фактична собівартість продукції допоміжного виробництва розраховується щомісячно». [33, с.17].

На етапі калькулювання собівартості здійснюється узагальнення виробничих витрат за економічними елементами та калькуляційними статтями, групування витрат за виробничими підрозділами, калькульованими видами продукції, оцінка незавершеного виробництва на кінець звітного періоду і формування фактичної собівартості випуску продукції.

Визначення виробничої собівартості продукції рослинництва передбачає встановлення за даними аналітичними даними встановлення загальної суми витрат, обсягу основної та побічної продукції, отриманої від даної культури. Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай унаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшника, визначається, виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, скиртування та інші роботи, пов’язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

При вирощуванні насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов’язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, І і ІІ репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. «Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння певного класу, на його вагу після доробки. Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння й кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки». [38, с.16 ].

На підприємстві для обліку витрат на виробництво борошна та макаронних виробів продукції використовують рахунок 232 «Виробництво». Він призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції , а також для обліку на окремих субрахунках витрат.

Аналітичний облік за рахунком 232 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами продукції, що випускається.

«Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат за елементами є:

• по амортизації – Розрахунок амортизації основних засобів виробничого характера;

• по виробничих запасах – Лімітно – забірна картка , Накладна вимога на відпуск матеріалів;

• заробітної плати – Табель обліку використання робочого часу, а також складена на його підставі Розрахунково-платіжна відомість;

• інші». [36, с.18].

Головний бухгалтер веде облік витрат звітного періоду використовуючи шахову оборотну відомість.

**2.4.Висновки та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємстві**

Облік витрат на виробництво продукції є важливим елементом бухгалтерського обліку на аграрному підприємстві. Удосконалення обліку витрат на виробництво сприятиме:

– можливості контролю застосовування сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;

– контролю за своєчасним, повним і достовірним відображенням фактичних витрат на виробництво й реалізацію продукції в обліку та невиробничих витрат і втрат, які бувають на деяких ділянках роботи підприємства;

– визначенню калькулювання собівартості продукції;

– виявленню резервів скорочення витрат;

– визначенню та ліквідації недоліків у організації виробництва, щоб максимально зекономити матеріальні і трудові витрати та підвищити продуктивність праці.

Головною особливістю сільськогосподарського виробництва, а саме рослинництва є пряма залежність врожайності від погодних умов. Впливати на урожайність можна шляхом використання якісніших посівних матеріалів, введенням добрий та застосуванням гербіцидів. Використання добрив та гербіцидів повинні використовуватися виключно інструкцій до застосування. Тому керівництво потребує забезпеченості оперативною інформацією (протягом 2-3 годин), щоб прийняти можливі управлінське рішення. Дані, що не були отримані протягом короткого проміжку часу стають неактуальними, тому прийняті на їх основі управлінські рішення можуть бути неефективними, або навіть привести до збитків.

На ФГ «Альтаир» посаду управлінця займає директор. Він аналізує напрямки збуту та планує діяльність рослинництва. Проте плануванням витрат не відбувається, інформація формується бухгалтерією по факту використання. Для нормування витрат головний бухгалтер спирається на витрати минулих років, що дає можливість приблизно вирахувати потреби в кількості запасів.

Можливим шляхом удосконалення обліку витрат є зміна системи управління, і як наслідок систему обліку. Ці заходи викликані впливом як зовнішніх так і внутрішніх факторів:

• брак необхідної інформації. Ризик прийняття неправильних управлінських рішення в першу чергу я наслідком недостатньої кількості інформації та її низької якості;

• не дослідження ринку. Потрібно мати обґрунтоване рішення про вибір придбаної продукції, пошук альтернативних варіантів з більш вигідними ціновими пропозиціями.

Для забезпечення управління «поведінкою» витрат, а саме оптимізації їх величини, збільшення доходів, необхідне формування інформації яка відрізняється від бухгалтерської і має більш управлінський характер. Ця інформація потрібна для вирішення таких завдань:

– складення попередніх кошторисів;

– дослідження «поведінки» витрат;

– розробки альтернативних (оптимальних) варіантів управлінських рішень, вибираючи оптимальні.

Конкуренція як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках. Постійні зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищах зумовлюють потребу у формуванні системи інформації, що задовольнить потреби в ґрунтовній і точній інформації на всіх рівнях управління підприємством. Це дасть змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються на підприємстві, та передбачити та оминути небажані обставини.

Методологія управлінського обліку має бути спрямована на отримання усіх можливих альтернативних варіантів розв’язання питань, які постають у процесі роботи підприємства та стосуються управління витратами. Внаслідок цього істотних змін зазнають завдання у сфері управлінського обліку, порівнюючи їх із фінансовими, суть яких стосується сучасних умов, у яких важливішим є управління процесом створення витрат і доходів, ніж констатація їх фактичного розміру.

Виходячи з вищенаведеної інформації, пропонуємо здійснювати облік собівартості реалізації продукції рослинництва як і раніше на субрахунку 901. Але для відображення її складової у вигляді виробничої собівартості ввести додаткові субрахунки другого порядку (рис.2.10).

Облік рослинництва вести не в розрізі періодів часу поточного року та наступного періоду), а в розрізі видів продукції, що виробляється на підприємстві .

Можна сказати, що за такого більш деталізованого поділу витрат на основне виробництво поточного року облік вести доречніше та зручніше, адже витрати буде згруповано за культурами, вибравши певну культуру, можна проаналізувати, які витрати було понесли саме на неї. Таким чином, керівник та головний бухгалтер зможуть швидше визначити, скільки сировини та матеріалів, палива та мастильних матеріалів, зарплати та відрахувань, витрат на амортизацію та інших витрат понесли було понесено на конкретний вид продукції рослинництва. На основі цього можна скоригувати та спланувати витрати в майбутньому.

Виробництво

231. Рослинництво

Продукція сільськогосподарського виробництва

271. Рослинництво

Собівартість реалізованої продукції

9011. Рослинництво

2311. Озима пшениця

2312. Озимий ячмінь

2313. Кукурудза на зерно

2314. Соняшник

2315. Горох лущений

2711. Озима пшениця

2712. Озимий ячмінь

2713. Кукурудза на зерно

2714. Соняшник

2715. Горох лущений

9011. Озима пшениця

9012. Озимий ячмінь

9013. Кукурудза на зерно

9014. Соняшник

9015. Горох сушений

**РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ФГ «АЛЬТАИР»**

**3.1. Аналіз структури і динаміки витрат підприємства**

Рівень витрат є одним з важливих елементів, який вказує на рівень здатності підприємства керувати виробництвом, і в той же час є ознакою його конкурентоспроможності. Рівень витрат характеризується здатністю вести виробництво використовуючи сучасні технологічні вимоги. Сучасне технологічне забезпечення вимагає інвестицій в оборотні основні засоби та оборотні активи. Це викликає ряд питань щодо аналізу складу та структури витрат підприємства, оцінки їх ефективності.

Раніше в роботі ми зазначали, що фермерське господарство «Альтаир» не веде фінансову та інвестиційну діяльність, тому далі розглянемо витрати пов’язані з операційною діяльністю.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Форма №2  (код рядка) | 2017 рік | 2018 рік | 2019 рік |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн | 2050 | 18219,00 | 18288,00 | 26826,00 |
| - питома вага, % |  | 94,68 | 95,35 | 94,03 |
| - відхилення структури від попереднього року, % |  | х | +0,71 | -1,38 |
| Адміністративні витрати, тис.грн | 2130 | 919,00 | 813,00 | 1629,00 |
| - питома вага, % |  | 4,78 | 4,24 | 5,71 |
| - відхилення структури від попереднього року, % |  | х | -1,53 | +100,37 |
| Інші операційні витрати, тис.грн | 2180 | 104,00 | 79,00 | 73,00 |
| - питома вага, % |  | 0,54 | 0,41 | 0,26 |
| - відхилення структури від попереднього року, % |  | х | -24,07 | -7,59 |
| Витрати звичайної діяльності, разом |  | 19242,00 | 19180,00 | 28528,00 |

Найбільшу питому вагу серед витрат має собівартість реалізованої продукції в межах 94 - 95 % , далі йдуть адміністративні витрати 4 - 6%, найменшу питому вагу мають інші операційні витрати 0,2 - 0,5 %. «Альтаир» не має витрат на збут. За аналізований період значних змін в структурі витрат не відбулося.

Звіт про фінансові результати є джерелом інформації про елементи витрат операційної діяльності, вони відображаються у третьому розділі цієї форми фінансової звітності .

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Елементи витрат | 2017 р. | | 2018 р. | | 2019 р. | |
| тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн | % |
| Матеріальні витрати | 16677,00 | 68,14 | 18060,00 | 64,55 | 24541,00 | 67,34 |
| Витрати на оплату праці | 1295,00 | 5,29 | 1357,00 | 4,85 | 1875,00 | 5,14 |
| Відрахування на соціальні заходи | 285,00 | 1,16 | 299,00 | 1,07 | 412 | 1,13 |
| Амортизація | 1457,00 | 5,95 | 2276,00 | 8,14 | 3070,00 | 8,42 |
| Інші операційні витрати | 4763,00 | 19,46 | 5985,00 | 21,39 | 6548,00 | 17,97 |
| Разом | 24477,00 | 100,00 | 27977,00 | 100,00 | 36446,00 | 100,00 |

Групування витрат операційної діяльності за елементами дозволяє зробити висновок, що виробництво є матеріаломістким, тому при визначенні основних напрямків пошуку резервів зниження витрат будуть саме матеріальні статті витрат. Загальна сума операційних витрат 2019 року збільшилася у порівнянні з 2018 роком на 8469,00 тис. грн., або на 30,27%. Спостерігається збільшення частки амортизаційних витрат на 34,89% , що характеризує зміни технічного рівня виробництва та частки інших операційних витрат на 9,4 %.

Узагальнюючим показником ефективності витрат операційної діяльності, який можна отримати аналізуючи фінансову звітність підприємств є рівень операційних витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Використання цього показника для аналізу витрат операційної діяльності зумовлене його універсальністю: його можна визначати для підприємств усіх галузей і на всіх рівнях управління.

Як ми можемо бачити з табл.3.3, збільшення витрат операційної діяльності майже на 50%, при рості чистого доходу від реалізації на 6,64 %, призвело до збільшення витрат на одну гривню реалізованої продукції в аналізований період на 39,51 %. Це свідчить про неефективне використання витрат.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2017 рік | 2018 рік | 2019 рік | Відхилення,% |
| Чистий дохід від реалізації, тис.грн  ( Ф. 2, р.2350) | 30220,00 | 31870,00 | 32195,00 | +6,54 |
| Витрати операційної діяльності,  тис. грн (Ф. 2, р. 2550) | 24477,00 | 27977,00 | 36446,00 | +48,89 |
| Витрати на одну гривню реалізованої продукції, грн. (2/1) | 0,81 | 0,88 | 1,13 | +39,51 |

Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств відображаються у формі статистичній звітності – № 50-сг. За цією формою звітності проведемо більш детальний аналіз витрат операційної діяльності. Далі детальніше розглянемо структуру витрат саме рослинництва, як основного виду діяльності ФГ «Альтаир».

З рисунка 3.3 и розрахунків таблиці 3.4 ми бачимо, що головною складовою собівартості реалізації продукції рослинництва є прямі матеріальні витрати, з кожним роком вони збільшуються, в аналізований період матеріальні витрати збільшилися на 8264,9 тис. грн. Збільшення матеріальних витрат, в першу чергу, пов’язано не із збільшенням кількості їх використання, а зі зміною їх вартості в ринкових умовах.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Витрати | 2017 рік | 2018 рік | 2019 рік | Відхилення 2018р-2017р | Відхилення 2019р-2018р |
| Прямі матеріальні,  тис.грн | 14004,40 | 17756,30 | 22269,30 | +3751,90 | +4513,00 |
| Прямі на оплату праці, тис.грн | 1179,70 | 1038,10 | 1278,10 | -141,60 | +240,00 |
| Інші прямі та загальновиробничі, тис.грн | 6602,50 | 6797,80 | 9259,50 | +195,30 | +2461,7 |

Попри зміни розміру мінімальної заробітної плати у період 2017-2019 рр. майже на тисячу гривень, рівень прямих витрат на оплату праці на фоні інших витрат не змінився. У 2018 році ці витрати зменшилися на майже на 142 тис. грн, що було пов’язано зі зменшенням кількості працівників. Але у 2019 році рівень прямих витрат на оплату праці виріс і був більшим за показник 2017 року майже на 100 тис.грн., це є наслідком відновлення сталої структури робочого персоналу та підвищення мінімальної заробітної плати.

Інші прямі та загальновиробничі витрати , як і матеріальні витрати, зростають з кожним роком і на 2019 рік становили 9259,50 тис грн., що на 2657,00 тис. грн. більше ніж в 2017 році.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статті витрат | 2017 | | 2018 | | 2019 | |
| Тис.грн | У % до  підсумку | Тис.грн | У % до  підсумку | Тис.грн | У % до підсумку |
| Прямі матеріальні витрати(всього): | 14004,40 | 64,28 | 17756,30 | 69,38 | 22269,90 | 67,89 |
| у тому числі: |  |  |  |  |  |  |
| вартість насіння та посадкового матеріалу | 4061,80 | 18,64 | 2845,60 | 11,11 | 3538,80 | 10,79 |
| вартість мінеральних добрив | 6137,00 | 28,17 | 7520,60 | 29,39 | 8795,50 | 26,81 |
| вартість пального і мастильних матеріалів | 1762,10 | 8,09 | 3781,20 | 14,78 | 5252,20 | 16,01 |
| вартість решти матеріальних витрат | 2043,50 | 9,38 | 3608,90 | 14,10 | 4683,40 | 14,28 |
| Прямі витрати на оплату праці | 1179,70 | 5,41 | 1038,10 | 4,06 | 1278,10 | 3,91 |
| Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати (всього): | 6602,50 | 30,31 | 6797,80 | 26,56 | 9259,50 | 28,20 |
| у тому числі: |  |  |  |  |  |  |
| відрахування на соціальні заходи | 259,60 | 1,19 | 228,30 | 0,88 | 265,10 | 0,81 |
| амортизація необоротних активів | 1457,00 | 6,68 | 2149,10 | 8,41 | 2278,5 | 6,95 |
| оплата послуг сторонніх організацій | 56,10 | 0,25 | 300,50 | 1,17 | 450,4 | 1,34 |
| решта інших прямих та загальновиробничих витрат | 4829,8 | 22,17 | 4119,90 | 16,10 | 6265,50 | 19,1 |
| Всього витрат | 21786,60 | 100,00 | 25592,20 | 100,0 | 32807,50 | 100,0 |

Як ми можемо бачити з рисунку 3.4 тенденції до збільшення мають витрати на мінеральні добрива, пальне та мастильні матеріали, амортизація необоротних активів, решта матеріальних та інших витрат. Ці зміни пов’язані зі збільшенням на них цін. Витрати на оплату праці і на відрахування на соціальні заходи майже не змінюються мають пряму залежність, в більшій мірі залежать від кількості робітників та мінімальної заробітної плати.

В процесі зношування необоротних активів, і невисоким відсотком їх оновлення з кожним роком збільшується сума амортизаційних нарахувань.

На рисунку 3.5 графічно зображена структура собівартості продукції рослинництва за 2019.

З рисунка 3.5 видно, що найбільш витратним є вирощування соняшника. Попри те, що обсяги збору соняшника займають друге місце, на вирощування цієї культури йде найбільше витрат.

Рівень витрат в першу чергу пов'язаний з обсягами виробництва, розмірами посівних площ, необхідністю додаткової обробки.

Витрати на посадкові матеріали соняшника більше ніж в два рази перевищують витрати на посадкові матеріали озимої пшениці. Це спричинено високими вартістю насіння соняшника, ціни на яке перевищують ціни на інші посівні матеріали.

Витрати мінеральних добрив залежать від площі оброблюваних ділянок та вартості самих добрив. Добрива вносяться виключно за інструкціями до використання та норм відповідно до певної культури. Тому витрати мінеральні добрив на продукцію озимої пшениці мають найбільше значення. Такі високі витрати мінеральних добрив і гербіцидів в їх числі, також пов’язані з хімічним прополюванням, яке використовують для обробітку пшениці, ячменю та кукурудзи..

Витрати, пов’язані з використанням пального та мастильних матеріалів також залежать від вартості на них та необхідності додатково виконуваних робіт. Такі культури як озима пшениця, ячмінь та кукурудза не потребують прополювання, на відміну від соняшника, тому витрати пального та мастильних матеріалів перевищують витрати пов’язані з іншими культурами.

Амортизація необоротних активів передбачає амортизаційнінарахування на місця схову посадкових матеріалів та вже зібраного урожаю. Найбільше нарахувань приходиться на озиму пшеницю та соняшник, тому що для їх схову потрібно більше складів для зберігання.

**3.2. Аналіз ефективності використання витрат**

Для аналізу ефективності використання витрат використаємо розрахунок коефіцієнтів (табл.3.6). Дані для розрахунку коефіцієнтів взяті з форми 2 фінансової звітності.

Коефіцієнт рівня загальних витрат розрахуємо за формулою:

, (3.1)

де Вопер - операційні витрати (Ф.2 , р. 2550) ,

Дч – чистий дохід від реалізації (Ф.2, р.2000).

Розрахуємо матеріалоємність за формулою:

, (3.2)

де Вмат – матеріальні витрати (Ф.2, р. 2500).

Розрахуємо трудоємність за формулою:.

, (3.3)

де Воп – витрати на оплату праці (Ф.2, р.2505).

Розрахуємо амортизацієємність за формулою:

, (3.4)

де Ав – амортизаційні відрахування (Ф.2, р.2515).

Розрахуємо декілька показників рентабельності витрат:

* Рентабельність собівартості реалізації:

, (3.5)

де Вп – валовий прибуток (Ф.2, р.2090),

С/р – собівартість реалізованої продукції (Ф.2, р.2050).

* Рентабельність продажу:

. (3.6)

* Рентабельність операційної діяльності:

, (3.7)

де Под – прибуток від операційної діяльності (Ф.2, р. 2190),

∑Вопер – сума витрат операційної діяльності (Ф 2. р. 2050+р.2130+р.2180).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2017р. | 2018р. | 2019р. |
| Коефіцієнт рівня загальних витрат , грн./грн | 0,81 | 0,88 | 1,13 |
| Матеріалоємність, грн./грн | 0,55 | 0,57 | 0,76 |
| Трудоємність, грн./грн | 0,04 | 0,04 | 0,06 |
| Амортизацієємісткість,грн./грн | 0,05 | 0,07 | 0,10 |
| Продовження до табл. 3.6 | | | |
| Рентабельність собівартості реалізації , грн/грн | 0,66 | 0,74 | 0,20 |
| Рентабельність продажу грн./грн | 0,40 | 0,43 | 0,17 |
| Рентабельність операційної діяльності , грн./грн | 0,60 | 0,70 | 0,14 |

Спостерігається тенденція до збільшення витрат з кожним роком. В той час показники рентабельності у 2018 році збільшилися, що має позитивний характер. Показники рентабельності 2019 року мають найменше значення в аналізований період, що спричинено зниженням прибутку в 2019 році більше ніж в три разу в порівнянні з 2018 роком.

За рахунок збільшення матеріалоємності у 2019 році на 0,21 грн/грн. загальний рівень витрат господарства збільшився на 0,32 грн/грн. Збільшення рівня загальних витрат вплинуло на показники рентабельності, які зменшилися в порівнянні з 2018 на 60-80%.

Трудоємність та амортизацієємність не мають такого суттєвого впливу т а показник витрат. Попри збільшення цих коефіцієнтів їх значення не суттєве на фоні матерілоємності.

Щоб детальніше розглянути витрати на виробництво окремих видів продукції, розрахуємо часткові показники матеріалоємності (табл. 3 .7).

Матеріалоємність окремих видів продукції розраховується як відношення собівартості окремих складових до виробничої собівартості. Інформацію для розрахунків біло взято з розділу 1 річної статистичної звітності форми 50-сг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Кмє = Сматі / Свир , грн../грн | | | |
| Коефіцієнт | 2017 рік | 2018 рік | 2019 рік |
| Озима пшениця | | | |
| МЄпосад. мат. | 894,5/10892,5=0,08 | х | 731/10581/=0,07 |
| МЄдобрив | 4760,2/10892,5=0,44 | 3201,7/8271,6=0,39 | 4244,3/10581=0,40 |
| МЄ нафтопрод. | 790,6/10892,5=0,07 | 1220,3/8271,6=0,15 | 1376,2/10581=0,13 |
| МЄ решти мат.витрат | 852,6/10892,5=0,08 | 1316,2/8271,6=0,16 | 1184,3/10581=0,11 |
| Сума (Σ) | 0,67 | 0,70 | 0,71 |
| Кукурудза на зерно | | | |
| МЄпосад мат. | 1308,6/1985,2=0,66 | 659,3/2504,4=0,26 | 398/3373,6=0,12 |
| МЄдобрив | 132,9/1985,2=0,07 | 552,4/2504,4=0,22 | 300,3/3373,6=0,09 |
| МЄ нафтопрод. | 119,8/1985,2=0,06 | 300,2/2504,4=0,12 | 721/3373,6=0,21 |
| МЄ решти мат.витрат | 43,7/1985,2=0,02 | 220,5/2504,4=0,09 | 723,3/3373,6=0,21 |
| Сума (Σ) | 0,81 | 0,69 | 0,63 |
| Озимий ячмінь | | | |
| МЄпосад. мат. | 284,8/1325,8=0,21 | 95,9/2017,2=0,05 | 669,4/4064,4=0,16 |
| МЄдобрив | 385,7/1325,8=0,06 | 503,8/2017,2=0,25 | 797,6/4064,4=0,20 |
| МЄ нафтопрод. | 80,1/1325,8=0,16 | 352,1/2017,2=0,17 | 628,6/4064,4=0,16 |
| МЄ решти мат.витрат | 201,5/1325,8=0,16 | 189,3/2017,2=0,09 | 415,7/4064,4=0,10 |
| Сума (Σ) | 0,72 | 0,56 | 0,62 |
| Соняшник | | | |
| МЄпосад. мат. | 1573,9/7576,1=0,21 | 2090,4/12799=0,16 | 1610,6/14494,4=0,11 |
| МЄдобрив | 858,2/7576,1=0,11 | 3262,7/12799=0,25 | 3442,8=14494,4=0,24 |
| МЄ нафтопрод. | 769/7576,1=0,10 | 1908,6/12799=0,15 | 2481,4/14494,4=0,17 |
| МЄ решти мат.витрат | 936,7/7576,1=0,12 | 1882,9/12799=0,15 | 2341,6/14494,4=0,16 |
| Сума (Σ) | 0,54 | 0,71 | 0,68 |
| Зернобобові сушені | | | |
| МЄпосад мат. | х | х | 129,8/294,1=0,44 |
|  |  |  |  |
| МЄдобрив | х | х | 10,5/294,1=0,04 |
| МЄ нафтопрод. | х | х | 45/294,1=0,15 |
| МЄ решти мат.витрат | х | х | 18,5/294,1=0,06 |
| Сума (Σ) | х | х | 0,69 |

Графічно середні значення матеріалоємності зображені на рисунку 3.7

Як ми можемо бачити з рисунка 3.7 найменшу загальну матеріалоємність мають такі культури як озима пшениця та соняшник.

Серед сумарних значень МЄ найбільше значення має матеріалоємність добрив, а саме 3,46. Далі йде матеріалоємність посадкових матеріалів – 2,53 , решти матеріальних витрат -2,29 , найменше значення має матеріалоємність нафтопродуктів ( паливно – мастильних матеріалів).

Для визначення впливу факторів, що впливають на матеріалоємність проведемо факторний аналіз способом ланцюгових підстановок (табл. 3.8).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Позначення | 2017 рік (0) | 2018 рік(1) | Абс. відхилення | Відносне відхилення , % |
| Матеріальні витрати (Ф.2, р.2500) | МВ | 16677,00 | 18060,00 | +1383,00 | +8,29 |
| Чистий дохід від реалізації (Ф.2, р.2000) | ЧД | 30220,00 | 31870,00 | +1650,00 | +5,46 |
| Матеріалоємність (МВ/ЧД) | МЄ | 0,55 | 0,57 | +0,02 | +3,64 |

За даними табл. 3.8 матеріалоємність характеризують наступні розрахунки:

МЄ(0) = МВ(0)/ЧД(0) =16677,00/30220,00 = 0,55 грн/грн.

МЄ(МВ) = МВ(1)/ЧД(0) = 18060,00/30220,00 = 0,60 грн/грн.

МЄ(1) = МВ(1)/ЧД(1) = 0,57 грн/грн.

Вплив рівня матеріальних витрат на показник матеріалоємності:

∆МЄмв = МЄ(мв) - МЄ(0) = 0,60-0,55 = 0,05 грн/грн.

Вплив рівня чистого доходу від реалізації на показник матеріалоємності становить:

∆МЄчд = МЄ(1) - МЄ(мв) = 0,57-0,60 = -0,03 грн/грн.

Загальний вплив факторів:

∆МЄ = МЄмв + МЄчд = 0,05+(-0,03) = 0,02 грн/грн.

Проведемо ідентичні розрахунки в період 2018 – 2019 років (табл. 3.9)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Позначення | 2018 рік (0) | 2019 рік(1) | Абс. відхилення | Відносне відхилення, % |
| Матеріальні витрати (Ф.2, р.2500) | МВ | 18060,00 | 24541,00 | +6481,00 | +35,89 |
| Чистий дохід від реалізації (Ф.2, р.2000) | ЧД | 31870,00 | 32195,00 | +325,00 | +1,98 |
| Матеріалоємність (МВ/ЧД) | МЄ | 0,57 | 0,76 | +0,19 | +33,33 |

За даними табл.3.9 матеріалоємність характеризують наступні розрахунки:

МЄ(0) = МВ(0)/ЧД(0) =18060,00/31870,00 = 0,57 грн/грн.

МЄ(МВ) = МВ(1)/ЧД(0) =24541,00/31870,00 = 0,77 грн/грн.

МЄ(1) = МВ(1)/ЧД(1) = 24541,00/32195,00 = 0,76 грн/грн.

Вплив рівня матеріальних витрат на показник матеріалоємності:

∆МЄмв = МЄ(мв) - МЄ(0) = 0,77-0,57 = 0,20 грн/грн.

Вплив рівня чистого доходу від реалізації на показник матеріалоємності становить:

∆МЄчд = МЄ(1) - МЄ(мв) =0,76- 0,77 = -0,01 грн/грн.

Загальний вплив факторів:

∆МЄ = МЄмв + МЄчд = 0,20+(-0,01) = 0,19 грн/грн.

Факторний аналіз матеріалоємності за 2017-2018 роки показав, що незначне збільшення цього показника на 0,02 % викликане збільшенням матеріальних витрат на 8,29 % , при цьому збільшення чистого доходу від реалізації на 5,46 % послабило вплив першого фактора.

Матеріалоємність в період 2018-2019 років значно збільшилася , а саме на 33,33 %. Як і в попередній аналізований період збільшення матеріальних витрат на 35, 89 % стало головним фактором збільшення матеріалоємності. Чистий дохід від реалізації у аналізованому періоді збільшився лише на 1,98 %, що стало недостатнім для послаблення впливу першого фактору.

**3.3. Шляхи та резерви зменшення витрат підприємства**

Динаміка зростання рівня витрат передбачає виявлення резервів їх зменшення. Основним завданням пошуку шляхів зменшення витрат є зниження рівня витрат при сталості об’ємів виробництва та збереженні якості отримуваної продукції.

Головними напрямами зниження рівня витрат є скорочення тих витрат, які мають найбільшу питому вагу в їх структурі. У структурі витрат ФГ «Альтаир» найбільшу питому вагу має собівартість реалізованої продукції, в середньому вона становить 94-95% від загальних витрат (табл. 3.1).

Серед структури витрат за елементами найбільшу питому вагу мають матеріальні витрати (табл. 3.2), в аналізований період вони в межах 64-68 %.

Вплив заходів по зменшенню витрат буде більш ефективним при пошуку резервів зменшення саме матеріальних витрат.

Наступним кроком є виділення в структурі матеріальних витрат найвагоміших статей. Із розрахунків в таблиці 3.5 ми можемо бачити, що серед прямих матеріальних витрат на виробничу собівартість найбільше впливають витрати на добрива, вони знаходяться в межах 26-30 % від прямих матеріальних витрат. Тож головним резервом зменшення матеріальних витрат буде пошук шляхів зменшення саме витрат на добрива. Наступним – пошук шляхів зменшення витрат на пальне-мастильних та посадкових матеріалів.

Внесення добрив є важливим етапом вирощування зернових культур. Сприятливі погодні умови, посадкові матеріали високої якості та добрива – запорука високої врожайності.

Для вдобрення земель фермерським господарством «Альтаир» використовуються тверді мінеральні добрива, зокрема аміачна селітра. На сьогоднішній день, багато підприємств надає перевагу рідким азотним добривам, особливо безводному аміаку. Тому пріоритетним напрямком зменшення витрат на добрива є заміна твердих добрив на рідкі.

Безводний аміак належить до рідких азотних добрив і містить 82,5% азоту. Перевага рідких азотних добрив полягає в значно дешевшому їх виробництві та застосуванні порівняно з твердими. Вартість одиниці азоту в рідкому аміаку в 1,5–2 рази менше, ніж в аміачній селітрі.

Основними перевагами застосування безводного аміаку є такі:

* здешевлення вартості робіт на 47% порівняно з твердими азотними добривами;
* сприяння зниженню витрат паливно-мастильних матеріалів і витрат праці;
* можливість застосування як основного (передпосівного) добрива під усі культури (його вносять не лише під передпосівну культивацію, але й восени – під зяблеву оранку можна застосовувати для підживлення і просапних культур);
* специфічне стрічкове внесення безводного аміаку ускладнює ріст і розвиток бур’янів у посівах культурних рослин і паралельно вирішує проблему боротьби зі шкідниками;
* технологія застосування безводного аміаку сприяє підвищенню врожайності та якості зерна такі [46, с. 22].

Ефективність використання безводного аміаку в порівнянні з аміачною селітрою наведено в табл.3.10.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2019 р.  (аміачна селітра) | Плановий період  (безводний аміак) | Абсолютне відхилення, (+, -) |
| Посівна площа, га | 100 | 100 | х |
| Урожайність, ц/га | 73,3 | 80 | +6,7 |
| Валовий збір, ц | 7 330 | 8 000 | +670 |
| Внесення азотних добрив, кг діючої речовини | 130 | 130 | х |
| Вміст азоту, % | 33,5 | 82,5 | +49 |
| Вагова норма внесення азотних добрив, кг/га | 388 | 158 | -230 |
| Ціна добрив, грн./ц | 632,02 | 1 050,00 | +418,0 |
| Витрати на придбання добрив, тис. грн. | 245,3 | 165,5 | -79,8 |
| Витрати на внесення добрив, тис. грн. | 57,5 | 22 | -35,5 |
| Виробничі витрати, тис. грн. | 1 507,44 | 1 392,14 | -115,30 |
| Виробнича собівартість, грн./ц | 205,65 | 174,02 | -31,64 |
| Ціна реалізації, грн./ц | 345,37 | 345,37 | х |
| Валовий прибуток, усього, тис. грн. | 1 024,1 | 1 370,8 | +346,70 |
| зокрема, на 1 ц | 139,72 | 171,35 | +31,64 |
| Валовий рівень рентабельності виробництва, % | 67,9 | 98,5 | +30,5 |

Оскільки безводний аміак забезпечує більш рівномірне внесення азотних добрив, а стрічковий спосіб впливає на уповільнення розвитку бур’янів, це сприяє збільшенню урожайності кукурудзи на зерно на 6,7 ц/га, або 9,1%, до рівня 80 ц/га.

Внесення азотних добрив під запланований урожай становить 130 кг діючої речовини. З урахуванням вмісту азоту в аміачній селітрі у 33,5%, її кількісна норма становить 388 кг/ га, а за рахунок високого вмісту азоту в безводному аміаку вагова норма внесення його в ґрунт становить лише 158 кг/га. Таким чином, за рахунок нижчої ціни азоту в безводному аміаку витрати на придбання азотних добрив зменшаться на 32,5%, а витрати на внесення добрив – на 61,7%.

За рахунок економії витрат на придбання та внесення добрив виробнича собівартість кукурудзи на зерно зменшується на 31,64 грн./ц, або 15,4%. Відповідно, валовий прибуток може збільшитися на 22,6% і дорівнювати 171,35грн./ц.

Отже, впровадження інновацій на прикладі застосування безводного аміаку під час вирощування сільськогосподарських культур підвищує ефективність використання азотних добрив, а також забезпечує підвищення рівня рентабельності виробництва продукції рослинництва.

Іншим інноваційним засобом підвищення ефективності виробництва продукції рослинництва може стати застосування регуляторів росту рослин. «Регулятори росту рослин – природні фітогормони, їх синтетичні аналоги чи композиційні препарати, які дають змогу цілеспрямовано регулювати найважливіші процеси росту та розвитку рослинного організму, найефективніше реалізовувати потенційні можливості сорту».[44. С.14]. Біостимулятори не підвищують продуктивність посівів, а лише активізують біологічні процеси рослинних організмів та посилюють проникливість між клітинних мембран, що сприяє повнішому розкриттю їхнього біологічного потенціалу врожайності.

Посилюються процеси живлення, дихання та фотосинтезу,підвищується ефективність використання добрив на 20–30% , що в свою чергу підвищує урожайність.

Комплексна обробка насіння та обприскування посівів дадуть змогу:

* зниження норм висіву насіння на гектар;
* підвищення якості продукції;
* підвищення врожайності на 12–20%.

Вплив використання стимулятора росту (на прикладі стимулятора «Біолан») наведено в табл. 3. 11.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2019 р. | Плановий період | Абс. відхилення | Відносне  відхилення,% |
| Урожайність, ц/га | 48,90 | 56,20 | +7,60 | +14,93 |
| Додатковий валовий збір, ц | – | 760 | +760,00 | +100,00 |
| Додаткові витрати (дворазова обробка), грн: | х | 18 639,42 | +18639,42 | +100,00 |
| зокрема, купівля регулятора росту (Біолан, 20 мл/га) ,грн | х | 10 626,00 | +10626,00 | +100,00 |
| витрати на обприскування, грн | х | 8 013,42 | +8013,42 | +100,00 |
| Виробничі витрати, тис. грн. | 1 020,5 | 1 039,10 | +18,60 | +1,82 |
| Собівартість продукції, грн./ц | 208,69 | 184,89 | -23,80 | -11,40 |
| Дохід від реалізації зерна, тис. грн. | 1 232,96 | 1 417,03 | +184,07 | +14,93 |
| Валовий прибуток від реалізації продукції, тис. грн. | 212,46 | 377,93 | +165,47 | +77,88 |
| зокрема, на 1 га | 12,33 | 14,17 | +1,84 | +14,92 |
| Збільшення рівня рентабельності виробництва, % | х | 15,6 |  |  |

Приріст урожайності озимої пшениці за рахунок застосування регулятора росту Біолану під час вирощування озимої пшениці становить 7,3 ц/га (14,9%), додатковий валовий збір у розрахунку на 100 га посіву – 730ц. Додаткові витрат на дворазову обробку посівів озимої пшениці становлять 18,6 тис. грн., а додатковий валовий прибуток від реалізації зерна дорівнює 1,84 тис. грн. на 1 га посіву. Таким чином, приріст рентабельності виробництва зерна озимої пшениці за рахунок застосування стимулятора росту становить 15,6%, що свідчить про високий рівень ефективності застосування цих засобів.

Використання стимуляторів росту, які дають можливість зниження норм висіву насіння на гектар, що в загальному вигляді впливає на витрати на посадковий матеріал. Майже усі потреби у насіннєвих матеріалах задовольняються власними силами, використовуючи частину зібраного урожаю як посівний матеріал.

При посівних роботах неможливо обійтися без ненавмисних випадків розсипання незначної частини посівних матеріалів, що може трапитися у момент доставки посівних матеріалів до поля, у момент заповнення сівалки.

Запропоновані заходи не потребують додаткових витрат у вигляді придбання додаткової спеціальної техніки. Для внесення безводного аміаку та регуляторів росту підходять аплікатори для внесення рідких добрив, які є на балансі підприємства. Хоча значну частину становлять розкидачі добрив.

Витрати пального нормуються залежно від техніки, якою здійснюються роботи. Для заміни застарілої техніки на більш сучасну потрібні значні активи. Тому резерви зменшення витрат пально-мастильних матеріалів та посівних матеріалів визначити складніше.