



**No 47 (2020)**

**P.7**

**The scientific heritage**

(Budapest, Hungary)

The journal is registered and published in Hungary.

The journal publishes scientific studies, reports and reports about achievements in different scientific fields. Journal is published in English, Hungarian, Polish, Russian, Ukrainian, German and French.

Articles are accepted each month. Frequency: 12 issues per year.

Format - A4

**ISSN 9215 — 0365**

All articles are reviewed

Free access to the electronic version of journal

Edition of journal does not carry responsibility for the materials published in a journal. Sending the article to the editorial the author confirms it's uniqueness and takes full responsibility for possible consequences for breaking copyright laws

**Chief editor:** Biro Krisztian

**Managing editor:** Khavash Bernat

- Gridchina Olga - Ph.D., Head of the Department of Industrial Management and Logistics (Moscow, Russian Federation)
- Singula Aleksandra - Professor, Department of Organization and Management at the University of Zagreb (Zagreb, Croatia)
- Bogdanov Dmitrij - Ph.D., candidate of pedagogical sciences, managing the laboratory (Kiev, Ukraine)
- Chukurov Valeriy - Doctor of Biological Sciences, Head of the Department of Biochemistry of the Faculty of Physics, Mathematics and Natural Sciences (Minsk, Republic of Belarus)
- Torok Dezso - Doctor of Chemistry, professor, Head of the Department of Organic Chemistry (Budapest, Hungary)
- Filipiak Pawel - doctor of political sciences, pro-rector on a management by a property complex and to the public relations (Gdansk, Poland)
- Flater Karl - Doctor of legal sciences, managing the department of theory and history of the state and legal (Koln, Germany)
- Yakushev Vasilij - Candidate of engineering sciences, associate professor of department of higher mathematics (Moscow, Russian Federation)
- Bence Orban - Doctor of sociological sciences, professor of department of philosophy of religion and religious studies (Miskolc, Hungary)
- Feld Ella - Doctor of historical sciences, managing the department of historical informatics, scientific leader of Center of economic history historical faculty (Dresden, Germany)
- Owczarek Zbigniew - Doctor of philological sciences (Warsaw, Poland)
- Shashkov Oleg - Candidate of economic sciences, associate professor of department (St. Petersburg, Russian Federation)

«The scientific heritage»

Editorial board address: Budapest, Kossuth Lajos utca 84,1204

E-mail: [public@tsh-journal.com](mailto:public@tsh-journal.com)

Web: [www.tsh-journal.com](http://www.tsh-journal.com)

# CONTENT

## ECONOMIC SCIENCES

<b>Konopleva I., Konopleva V.</b> IMPROVING BUSINESS DEVELOPMENT EFFICIENCY BY AUTOMATING CUSTOMER RELATIONSHIP MANAGEMENT.....	3
<b>Lyskova I.</b> N.I. KAREEV AND I.I. YANZHUL ABOUT THE ESSENCE OF SELF-MANAGEMENT .....	9
<b>Mashevskaya A.</b> ANALYSIS AND CHARACTERISTICS OF THE AVERAGE WAGES .....	14
<b>Nizamzade T.</b> CONSOLIDATION OF AGRICULTURAL LAND IN AZERBAIJAN ON THE EXAMPLE OF EUROPEAN COUNTRIES.....	23
<b>Paksyutkin S.</b> MANAGEMENT OF MARKETING COMMUNICATION TOOLS ON THE EXAMPLE OF ADVERTISING MANAGEMENT.....	30
<b>Polova O.</b> MAIN PROSPECTIVE DIRECTIONS OF IMPROVING THE BANK'S CREDIT PORTFOLIO MANAGEMENT .....	32
<b>Martseniuk O., Ruda O.</b> ANALYSIS OF THE CURRENT STATE OF FUNCTIONING OF THE STOCK MARKET OF UKRAINE.....	41
<b>Titov D.</b> CHARACTERISTICS OF ENTREPRENEURSHIP AND FEATURES OF ITS DEVELOPMENT IN RURAL AREAS..	53
<b>Daurowa N., Tlekhurai-Berzegova L., Buller E., Vodozhdokova Z.</b> FINANCIAL LITERACY OF THE POPULATION PROBLEMS AND PROSPECTS.....	57
<b>Daurowa N., Tlekhurai-Berzegova L., Buller E., Vodozhdokova Z.</b> PROSPECTS FOR THE DEVELOPMENT OF THE TOURISM INDUSTRY IN THE REPUBLIC OF ADYGEA ..	60
<b>Podolianskiy O., Tomashuk I.</b> FORMATION OF FINANCIAL RESULTS OF ACTIVITIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES OF VINNITSA REGION.....	63
<b>Tomchuk O.</b> METHODOLOGY OF OPERATING COSTS ANALYSIS IN AGRIBUSINESS AND DIRECTIONS OF ITS IMPROVEMENT .....	74
<b>Troian V.</b> FEATURES OF STAKEHOLDER INTERACTION MANAGEMENT IN CONSTRUCTION COMPANIES IN THE BRAND MANAGEMENT SYSTEM .....	86
<b>Feniak L.</b> PROBLEMS OF EQUIVALENCE OF INTER-INDUSTRY EXCHANGE IN AGRICULTURAL INDUSTRY OF UKRAINE .....	89
<b>Khaietska O.</b> TOOLS OF FINANCIAL PLANNING AT THE ENTERPRISE .....	97
<b>Yaremchuk N.</b> GRAIN SUBCOMPLEX: PROBLEMS AND DEVELOPMENT PROSPECTS .....	106

## МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

**Томчук О.Ф.**

*к.е.н, доцент, доцент кафедри аналізу та статистики  
Вінницький національний аграрний університет  
м. Вінниця, Україна*

## METHODOLOGY OF OPERATING COSTS ANALYSIS IN AGRIBUSINESS AND DIRECTIONS OF ITS IMPROVEMENT

**Tomchuk O.**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Associate Professor of analysis and statistics Department  
Vinnitsia National Agrarian University,  
Ukraine*

### **Анотація**

У статті розглянуто методику аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Визначено, що аналіз необхідно проводити на основі комплексного й системного підходів та охарактеризовано основні етапи аналізу витрат операційної діяльності. Проаналізовано динаміку, склад та структуру витрат за елементами, витратами операційної діяльності, собівартості реалізованої продукції. За результатами розрахунку та співставлення показників підприємства обґрунтовано його стан та можливі напрямки управлінських впливів для оптимізації витрат та максимізації фінансового результату. Враховуючи особливості і недоліки організації обліку і аналізу витрат операційної діяльності представлено узагальнену модель аналізу витрат операційної діяльності за перспективним і ретроспективним напрямками.

### **Abstract**

The article considers the methodology of operating costs analysis in agribusiness. It is determined that the analysis should be conducted on the basis of integrated and systemic approaches and the main stages of operating costs analysis are described. The dynamics, composition and structure of costs by the elements, operating costs, cost of goods sold are analyzed.

According to the results of calculation and comparison of the enterprise indicators, its condition and possible directions of managerial influences for optimization of expenses and maximization of financial result are substantiated. Taking into account the peculiarities and shortcomings of organizing accounting and analysis of operating costs, a generalized model of operating costs analysis in promising and retrospective areas is presented.

**Ключові слова:** методика аналізу, операційні витрати, елементи витрат, управлінський вплив, етапи аналізу витрат, удосконалення.

**Keywords:** methodology of analysis, operating costs, elements of costs, managerial influence, stages of cost analysis, improvement.

**Постановка проблеми.** Аналіз витрат сільськогосподарських підприємств є стратегічно важливим інструментом управління, від ефективності функціонування якого залежать результати прийнятого управлінського рішення. Особливої актуальності проблеми теорії, методики й організації обліку та економічного аналізу витрат сільськогосподарських підприємств набувають в умовах загострення економічної кризи і спаду виробництва. Зазначені обставини вимагають підвищення ефективності використання всього ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання, що дозволить мінімізувати витрати та підвищити економічну результативність його діяльності, особливо від операційної діяльності. Вітчизняні підприємства тривалий час не розглядали витрати як об'єкт управління.

На підставі відомостей про обсяг, структурний склад витрат, їх розподілення в часі управлінський апарат може оцінити як ефективно витрачаються у виробництві ресурси, проконтролювати кількісні та якісні параметри та показники, коригувати виробничий процес, ухвалювати виважені рішення. Вод-

ночас витрати – це комплексний, агрегований показник, що слугує для відображення особливостей функціонування галузей, окремих підприємств або його окремих підрозділів. Однак ці питання набувають актуальності насамперед через те, що сільськогосподарські виробники не мають можливості впливати на ринкові ціни виробленої продукції, а покращити фінансові результати та ефективність діяльності можуть лише впливаючи на власні операційні витрати з метою їх оптимізації.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Питання організації аналізу витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції підприємств різних галузей господарювання досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: П.С. Безруких, О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв, М.А. Вахрушина, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Я.П. Іщенко, Т.П. Карпова, М.Б. Куличич, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.Ф. Томчук, Дж. Форстер, М.Г. Чумаченко та ін.

Аналіз праць науковців і практиків вказує на вагомій наукові та практичні результати в дослідженні розвитку аналізу операційних витрат

підприємств, проте залишаються невирішеними ряд теоретичних і практичних питань, які стосуються уточнення підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта, удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності для досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є висвітлення методики аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств та виділення напрямів його удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах високої конкуренції та міжнародної інтеграції економічний аналіз перетворився у креативний вид управлінської діяльності, який є необхідною умовою цивілізованих відносин у бізнесі та слугує обґрунтуванням виважених стратегічних управлінських рішень на всіх рівнях управління. Орієнтація аналітичних досліджень однозначно набула стратегічного вектору, а його функції поширились на такі сфери і бізнес-процеси як маркетинг, систему управління якістю, управління персоналом, виробничий, інвестиційний та фінансовий менеджмент, управління витратами.

Від рівня та динаміки витрат в значній мірі залежить як прибутковість суб'єктів господарювання, так і розвиток економіки держави. З метою досягнення і збереження відповідного рівня прибутковості, конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам слід проводити ґрунтовну оцінку зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування, аналіз собівартості продукції (робіт, послуг), пошук шляхів зниження витрат, оптимізацію цін на продукцію (роботи, послуги).

Ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з іншими основними елементами менеджменту суб'єкта господарювання, що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної аналітичної інформації. Система бухгалтерського обліку має забезпечити в повній мірі інформаційні потреби управління підприємством.

Уміння застосовувати методи та прийоми економічного аналізу в умовах інформатизації суспільства і глобалізації економіки мають значну актуальність, особливо для власників і управлінського персоналу підприємств, оскільки вони, проводячи підприємницьку діяльність при обмеженості ресурсів, прагнуть до отримання максимальної величини прибутку.

У зв'язку з цим метою аналізу витрат операційної діяльності підприємств є всебічна оцінка рівня, динаміки та структури таких витрат, їх впливу на фінансові результати, обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат операційної діяльності. Для досягнення цієї мети аналіз необхідно проводити на основі комплексного й системного підходів [8].

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається із системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників витрат. Їх динаміка і прогноз на перспективу не тотожні, коли йдеться про об'єкт аналізу загалом. Тоді комплексний підхід є принципом системного підходу. Він означає узгодження й одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів встановлення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу витрат виявляється у трьох напрямках: по-перше, у процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори; по-друге, у тіснішому зв'язку його цілей і завдань із цілями управління; по-третє, у багаторівневому аспекті аналізу витрат (за центрами відповідальності витрат).

З огляду на зазначене вище можна виокремити загальну блок-схему економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства (рис. 1) [8].

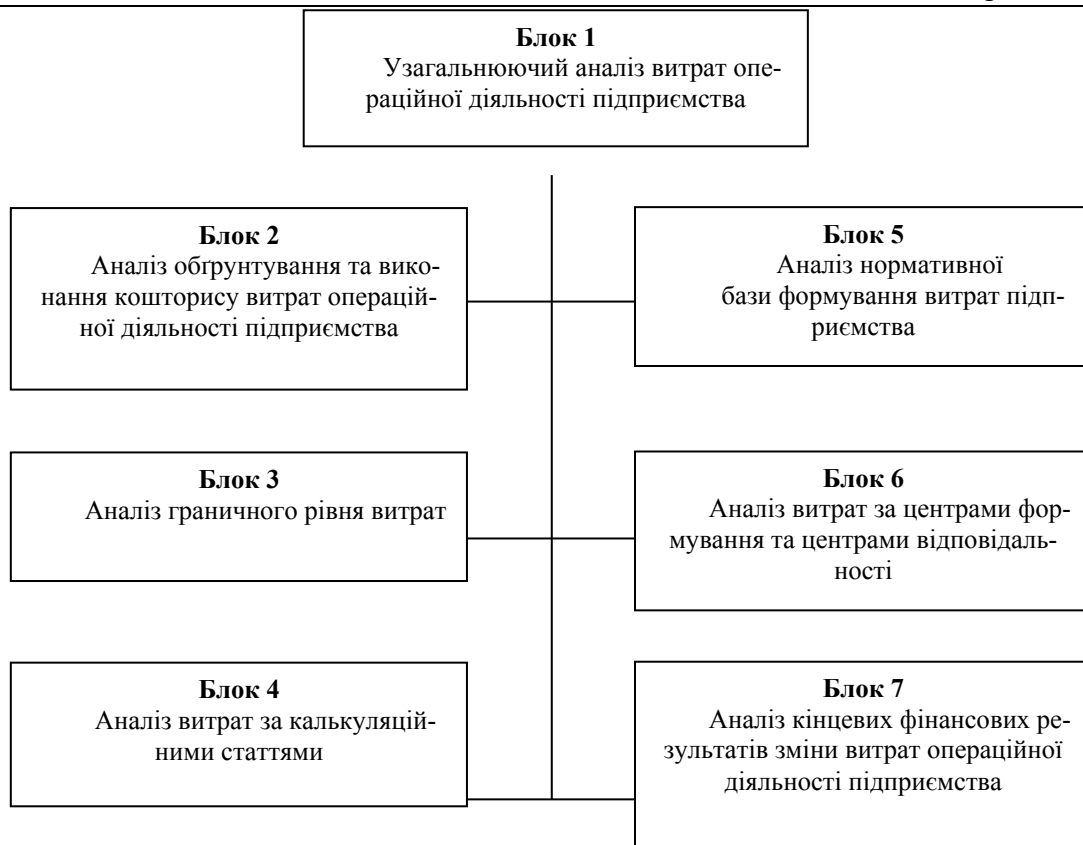


Рис. 1. Загальна модель економічного аналізу витрат підприємства  
Джерело: узагальнено автором за [8]

Основним джерелом інформації для аналізу значених витрат є фінансова звітність, зокрема форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». В процесі оцінки фінансової звітності суб'єктів господарювання реалізується принцип дедукції, а саме: рух від загального до часткового. Це дає можливість відтворити історичну і логічну послідовність здійснених на підприємстві господарських операцій та оцінити міру їхнього впливу на ефективність господарювання. Під час аналізу слід враховувати, що наведена у звітності інформація пройшла бухгалтерську обробку. Також необхідно дослідити обрану підприємством облікову політику, оскільки вона здійснює вплив на величину його витрат [12].

Фінансова звітність містить обмежений обсяг даних, з неї не можна отримати інформацію про структуру собівартості продукції (робіт, послуг), величину адміністративних витрат та витрат на збут в розрізі статей та різних класифікаційних витрат та ін. Тому з метою аналізу у ТОВ «Курланд» застосовують, крім звітності, й дані бухгалтерського обліку: первинні документи, облікові регістри з аналітичного та синтетичного обліку; матеріали ревізій та обстежень; результати аналізу витрат основної діяльності за попередні роки; аудиторські звіти та ін.

Максименко Д.В. та Перевузнук Т.М. зазначають, що враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, їх оцінку, діагностику та пошук резервів раціоналізації слід прово-

дити у певній послідовності. На першому етапі необхідно провести загальну оцінку виконання кошторису (стандартів) витрат у цілому, за окремими об'єктами управління та у розрізі економічних елементів, що дасть можливість не лише встановити позитивні або негативні відхилення, а і виявити зміну структури витрат. На другому етапі необхідно провести факторний аналіз відхилень прямих витрат, враховуючи зміну обсягу і структури операційної діяльності. З цим пов'язані оцінки нормативів (стандартів) витрат та їх обґрунтованості. На третьому етапі слід здійснити аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат. На четвертому етапі необхідно провести аналіз собівартості (калькуляцій) окремих видів продукції (робіт, послуг), що допоможе визначити конкурентоспроможну виробничу програму та на прями структурної перебудови виробництва. На п'ятому етапі потрібно дати оцінку впливу зміни витрат операційної діяльності на кінцеві виробничо-фінансові результати роботи підприємства [9].

Створення ефективного аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції;
- наявністю якісної та реальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт (послуг) та їх позицій на ринку;
- можливістю використання гнучкого ціноутворення;

- наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності.

Методика економічного аналізу витрат основної діяльності підприємства як системи передбачає таку послідовність реалізації окремих етапів аналітичного процесу з використанням принципів системних досліджень (табл. 1).

Таблиця 1

## Характеристика основних етапів аналізу витрат операційної діяльності

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
1	2	3	3
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Встановлення мети і завдань аналізу; поділ аналітичної роботи між виконавцями; встановлення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу витрат операційної діяльності; визначення послідовності і періодичності аналізу	Формування плану та графіку аналізу витрат операційної діяльності; розробка програми, а також інструментарію аналізу (макети діаграм, таблиць, алгоритми розрахунків тощо)
	Забезпечення аналізу	Встановлення обсягу інформаційного та матеріально-технічного забезпечення аналізу	Встановлення інформаційної бази аналізу; перевірка достовірності інформаційних джерел; проведення оцінки матеріально-технічного забезпечення
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності відповідно до програми та встановленим процедурам аналізу	Підбір, перевірка повноти і якості інформації, що використовується для аналізу витрат операційної діяльності
	Аналіз показників	Оцінка стану витрат операційної діяльності та ефективності діяльності підприємства; визначення показників і групування чинників впливу на величину таких витрат; визначення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства	Статистична обробка та узагальнення даних; зіставлення показників; складання аналітичних розрахунків; Факторний аналіз; заповнення аналітичних таблиць.
Заключний етап	Узагальнення результатів аналізу	Узагальнення, групування, підрахунок резервів зниження витрат операційної діяльності; встановлення заходів з економії таких витрат; доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; систематичний контроль за виконанням прийнятих рішень	Формування висновків, відповідних записок про результати аналізу; коригування методики (за необхідністю) та організації аналізу; впровадження результатів аналізу.

Джерело: узагальнено автором за [2]

На першому етапі складають план економічного аналізу, визначають мету, завдання та умови функціонування підприємства, проводять оцінку матеріально-технічного забезпечення. Його діяльність розглядають у виробничому (ресурси виробництва, виробничий процес і результати виробництва) і фінансовому аспектах.

На другому етапі виділяють технічні, економічні, соціальні, екологічні та інші параметри діяльності підприємств, здійснюють оцінку інформаційних матеріалів та проводять аналіз показників. Вибір необхідної і достатньої кількості та системи показників залежить від обраної методики аналізу.

На третьому етапі узагальнюють результати аналізу.

Проводячи аналіз витрат операційної діяльності, доцільно використовувати комбіновані підходи до групування витрат. В основі аналітичної деталізації та групування зазначених витрат для формування системи обліку витрат підприємства важливу роль відіграють такі об'єкти, як центри витрат, центри відповідальності, місця виникнення витрат, в межах яких можна виокремити певні технологічні операції.

При аналізі операційних витрат доцільно зосереджувати увагу на їх походженні та видах, формуванні аналітичної інформації щодо взаємозв'язку доходів і витрат. Їх правильне дослідження та вивчення забезпечує прибутковість діяльності підприємств.

Таким чином, від результатів аналізу операційних витрат залежить інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття виважених стратегічних управлінських рішень, спрямованих на посилення конкурентоспроможності підприємства та виявлення резервів підвищення ефективності його діяльності.

Розвиток потреб споживачів, посилення конкуренції, техніко-технологічне вдосконалення та багато інших факторів призводить до постійного підвищення складності виробництва, а це неодмінно відображається на обсягах та структурі витрат і визначає ефективність сучасних підприємств.

Основний мотив діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах – максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети в усіх випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що випускається. Оскільки витрати – це основний обмежувач прибутку і, водночас, основний фактор, що впливає на обсяг пропозиції, то ухвалення рішень керівництвом підприємства неможливе без аналізу вже наявних витрат виробництва та їх величини на перспективу [2].

Аналіз, будучи однією з основних функцій управління, займає проміжне місце між збором інформації та прийняттям управлінських рішень і вимагає високої її якості, достовірності та деталізації [13].

Результати аналітичних досліджень, що поєднуються з врахуванням чинників зовнішнього впливу, дають можливість обирати найоптимальніший варіант розвитку підприємства та його витрат.

Аналіз структури та динаміки витрат проводять за допомогою вертикального та горизонтального аналізу. Горизонтальний або часовий аналіз полягає у порівнянні кожного показника звітної періоду з попереднім періодом. Основними формами такого аналізу є: порівняння фінансових показників звітної періоду (року, кварталу, місяця) з аналогічними показниками попереднього періоду; порівняння фінансових показників в межах декількох періодів з метою виявлення тенденцій зміни (побудови лінії тренду в динаміці); порівняння фінансових показників звітної періоду з показниками аналогічного періоду інших підприємств галузі, середніми показниками тощо.

Перевагами горизонтального аналізу є можливість одержання найбільш загального уявлення про якісні зміни, що відбувались у структурі відповідних об'єктів аналізу, а також динаміку цих змін. Цей прийом застосовують практично в усіх методах.

Вертикальний (структурний) аналіз дозволяє встановити структуру підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожного структурного показника на результат загалом. Можна виокремити дві основні ознаки, що спричиняють необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу. Це, по-перше, перехід до відносних показників (коефіцієнтів), який дозволяє проводити міжгосподарські порівняння економічного потенціалу і результатів діяльності різних підприємств; по-

друге, відносні показники деякою мірою згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть істотно спотворювати абсолютні показники фінансової звітності й тим самим ускладнюють їх зіставлення в динаміці. Вертикальний прийом фінансового аналізу досить корисний при розгляді структури витрат підприємства (вертикальний аналіз звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)) [8, с. 15].

Об'єктами аналізу витрат операційної діяльності підприємства є такі показники:

- операційні витрати за елементами витрат;
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати від іншої операційної діяльності.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами. Елементні витрати – це однорідні за складом витрати підприємства. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші грошові витрати.

За результатами аналізу структури витрат за елементами аналітик може зробити наступні висновки:

- зміна питомої ваги витрат на заробітну плату - характеризує зміни трудомісткості продукції: збільшення питомої ваги таких витрат є наслідком збільшення трудомісткості продукції, і навпаки;
- зміна питомої ваги матеріальних витрат - визначає зміни продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат є наслідком зростання продуктивності праці, і навпаки;
- зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань - характеризує зміни технічного рівня виробництва, амортизаційної політики підприємства.

В.Г. Савицька [11] пропонує аналіз витрат за узагальнюючими показниками починати з вивчення динаміки загальної суми операційних витрат у цілому і за основними елементами. Однак вважаємо за доцільне аналіз витрат за елементами здійснювати окремим напрямом для визначення динаміки та структури, відхилення від норм та визначення найбільш витратних елементів з метою їх оптимізації.

Слід зауважити, що аналіз витрат операційної діяльності може проводитися як ретроспективний, так і оперативний, попередній та прогнозний. Ретроспективний аналіз здійснюється з метою накопичення інформації про динаміку витрат, визначення чинників їх зміни. У свою чергу, оперативний аналіз собівартості (щоденний або за даними обліку за 5, 10 днів) спрямований на своєчасне виявлення непродуктивних витрат. Попередній аналіз собівартості здійснюється на етапі проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, тоді як перспективний (прогнозний) аналіз для оцінки зміни собівартості продукції як у цілому, так і по окремих виробках у зв'язку зі змінами у прогнозований період на ринку ресурсів.

Аналіз витрат операційної діяльності підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу [2].

Аналіз структури витрат звітного періоду тісно пов'язаний з аналізом їх динаміки. У процесі такого аналізу визначають відхилення часток окремих

складових витрат від аналогічних даних минулих періодів та прогнозу (або плану), розраховують вплив цих відхилень на зміну підсумкового показника. Структура витрат залежить від особливостей технологічного та організаційного рівня підприємства, якості сировини, кваліфікації робітників і відповідного рівня оплати їх праці тощо. Оптимальна структура витрат сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, тому так необхідно проводити аналіз динаміки показників ресурсоспоживання на основі структуризації витрат.

Розглянемо структуру витрат за елементами у ТОВ «Курланд» за допомогою вищенаведених прийомів у таблиці 2.

Таблиця 2

Аналіз динаміки, складу та структури витрат за елементами ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Елементи витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
Матеріальні затрати	67100	36,60	79168	31,19	89477	28,64	22377	33,35
Витрати на оплату праці	10214	5,57	16610	6,54	18170	5,82	7956	77,89
Відрахування на соціальні заходи	1751	0,95	2404	0,95	2348	0,75	597	34,09
Амортизація	15702	8,56	17590	6,93	19577	6,27	3875	24,68
Інші операційні витрати	88544	48,32	138063	54,39	182841	58,52	94297	106,49
Разом	183311	100	253835	100	312413	100	129102	70,43

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Проведені дослідження свідчать про збільшення загальної суми витрат на 129102 тис. грн. або на 70,43%, які відбулись за рахунок зростання всіх елементів витрат. Це говорить про подорожчання продукції, що виробляється.

Найбільшу величину займають інші операційні витрати – 182841 тис. грн. або 58,52%, що свідчить про зростання накладних витрат, а найменшу – відрахування на соціальні заходи – 0,75%.

При аналізі виконання кошторису витрат операційної діяльності необхідно дати оцінку дотримання обсягу витрат за економічними елементами та структурних змін в складі загального кошторису. При факторному аналізі відхилень за кошторисом слід виходити із адитивної моделі його функціонального зв'язку [3]:

$$KB = MB + BOП + CB + AM + IB, (1)$$

де KB - сума кошторисних витрат операційної діяльності підприємства;

MB - матеріальні витрати; BOП - витрати на оплату праці; CB – витрати на соціальне страхування; AM - амортизаційні відрахування; IB - інші витрати.

Отже, дослідження структури питомої ваги окремих елементів витрат у їх загальному обсязі дають можливість визначити більш вагомі та критичні статті витрат, зміни яких визначають тенденцію в розвитку витрат у цілому по підприємству).

Оцінка тенденцій зміни витрат підприємства дає змогу оптимізувати управлінську діяльність підприємства. Склад, структуру та динаміку витрат операційної діяльності представимо в таблиці 3.

Аналіз рівня і динаміки витрат, наведених у таблиці 3 засвідчує, що у звітному періоді загальна сума витрат операційної діяльності та майже всіх їх складових має тенденцію до зростання, що пов'язано із розширенням масштабів діяльності.

Найбільшу частку в структурі витрат аналізованого підприємства як у звітному, так і попередньому періодах становила собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг), причому її структурна величина також зросла з 78,48% до 79,93%. Проте зворотна тенденція спостерігається по адміністративних витратах, частка яких зменшилась у 2019 році порівняно з 2017 роком на 13,65 %, а у вартісній величині на 4301 тис. грн.



Аналіз динаміки, складу та структури витрат операційної діяльності  
ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Витрати операційної діяльності	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	227481	78,48	191384	68,50	265608	79,93	38127	16,76
Адміністративні витрати	31514	10,87	42826	15,33	27213	8,19	- 4301	- 13,65
Витрати на збут	24637	8,49	15277	5,48	25222	7,59	585	2,37
Інші операційні витрати	6240	2,16	29889	10,69	14289	4,29	8049	128,99
Разом	289872	100	279376	100	332332	100	42460	14,65

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Що стосується витрат на збут, то спостерігається тенденція до їх збільшення на 2,37%, а також інших витрат на 128,99%, що залежить від маркетингової політики товариства у звітному періоді. Якщо витрати на збут характеризують цю діяльність безпосередньо, то адміністративні – опосередковано, оскільки діяльність адміністративного апарату значною мірою спрямована на організацію контактів з діловими партнерами, забезпечення доходів від цих контактів.

Оцінка тенденцій зміни витрат операційної діяльності підприємства дає змогу оптимізувати управлінську діяльність підприємства [14].

Оскільки показник собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг) займає найбільшу питому вагу у складі операційних витрат, то проаналізуємо його зміну в розрізі видів сільськогосподарської продукції (таблиця 4).

Дані таблиці 4 свідчать, що товариство займається вирощуванням тільки продукції рослинництва. Як бачимо протягом періоду дослідження

Таблиця 4

Аналіз динаміки, складу та структури собівартості реалізованої продукції

Види продукції	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
Продукція рослинництва	177607,4	100	100303,4	100	172932	100	- 4675,4	- 2,6
в т.ч. пшениця	78087,8	43,97	27718	27,63	36643,6	38,84	- 41444,2	- 53,1
- кукурудза на зерно	31565,1	17,77	25431,7	68,89	37455,7	39,69	5890,6	18,7
- боби сої	5819,8	3,28	10239,8	10,21	4480,2	4,75	- 1339,6	- 23,1
- насіння соняшнику	62134,7	34,98	36913,9	36,80	94352,5	54,56	35217,8	51,8

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

співвідношення структури різне, зокрема протягом 2017 року на першому місці була пшениця – 43,97%, кукурудза на зерно зайняла перше місце у 2018 році – 68,89%, а соняшник у 2019 році – 54,56%.

Щодо абсолютної величини, то собівартість реалізованої продукції рослинництва в цілому зменшилась на 4675,4 тис. грн., в тому числі пшениці на 41444,2 тис. грн., сої на 1339,6 тис. грн., а кукурудзи на зерно та соняшнику – навпаки зросла – 5890,6 тис. грн. та 35217,8 тис. грн. відповідно.

Узагальнюючим показником ефективності витрат операційної діяльності, який можна отримати

аналізуючи фінансову звітність підприємств є рівень операційних витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Максименко Д.В. та Перевузік Т.М. наголошують, що використання цього показника для аналізу витрат операційної діяльності зумовлене його універсальністю: його можна визначати для підприємств усіх галузей і на всіх рівнях управління, застосовувати для порівняної та непорівняної продукції. Показник витрат на одну гривню продукції наочно відображає зв'язок між витратами і прибутком, утворюючи з ним органічну єдність [9]. Відстежимо динаміку відносних витрат операційної діяльності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р. (рис. 2).

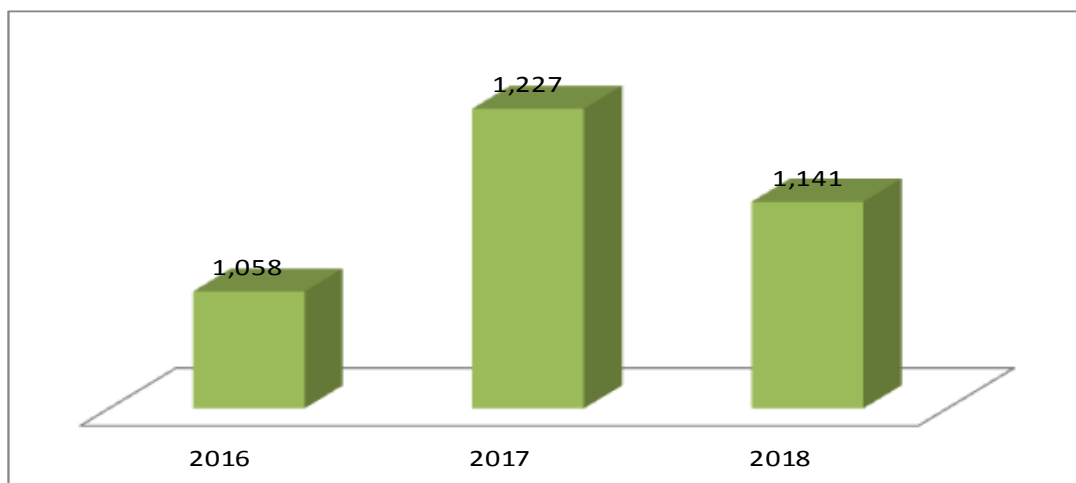


Рис. 2. Динаміка операційних витрат на одну гривню реалізованої продукції

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Дані аналізу засвідчують, що витрати на одну гривню реалізованої продукції після зростання на 15,9% у 2017 році, залишаються приблизно на одному рівні – близько 1,227 грн. до 2018 року. В 2018 році вони знизились на 7,1 % і склали 1,141 грн. При цьому, темп приросту витрат випереджував темп приросту чистого доходу у 2018 р. (14,6 % проти 6,3%), що характеризує наявність непродуктивних витрат, що потребує ретельного аналізу.

Аналіз адміністративних витрат та витрат на збут здійснюється не за статтею загалом, а за окремими її складовими, визначаючи при цьому відхилення. В аналізі не можна проводити взаємне погашення відхилень шляхом їх сумування, оскільки це може призвести до неправильних висновків і прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

Якщо витрати на збут характеризують операційну діяльність безпосередньо, то адміністративні

– опосередковано, оскільки діяльність адміністративного апарату значною мірою спрямована на організацію контактів з діловими партнерами, забезпечення доходів від цих контактів [14].

Це дозволяє оцінити динаміку і напрямки зміни витрат. Нераціональним є перевищення темпів зміни витрат над темпами зміни обсягу продукції, темпів зміни витрат на рекламу і дослідження ринку над темпами зміни оборотності готової продукції. При здійсненні аналізу адміністративних витрат та витрат на збут, важливе значення має раціональна організація аналітичного обліку таких витрат.

Склад, та структура адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат представлений в таблицях 5-7.

Таблиця 5

Аналіз та оцінка адміністративних витрат ТОВ «Курланд»

Статті витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Утримання апарату	15234	48,34	18467	43,12	12189	44,79	- 3045	- 20
2. Витрати на зв'язок	4276	13,57	6649	15,52	4367	16,05	91	2,13
3. Службові відрядження	5535	17,56	7327	17,11	4248	15,61	- 1287	- 23,25
4. Корпоративні витрати	1970	6,25	2938	6,86	2179	8,01	209	10,61
5. Утримання основних засобів	3487	11,06	5530	12,91	2857	10,49	- 630	- 18,07
6. Витрати на врегулювання спорів	1012	3,21	1915	4,47	1373	5,04	361	35,67
Разом	31514	100	42826	100	27213	100	- 4301	- 13,65

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Серед даних витрат на основі таблиць 5-7 видно, що зменшуються тільки адміністративні витрати на 4301 тис. грн. за рахунок утримання апарату, основних засобів та службових відряджень. Найбільшу питому вагу у складі адміністративних витрат займають витрати на утримання апарату – 48,34% у 2017 році та 44,79% у 2019 році.

Щодо витрат на збут, то такі витрати сформовані в межах дев'яти статей: пакувальні матеріали, оплата праці, реклама, передпродажна підготовка товару, відрядження працівників, утримання основних засобів, транспортування, гарантійний ремонт, інші витрати (таблиця 6).

Аналіз та оцінка витрат на збут ТОВ «Курланд»

Статті витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
Пакувальні матеріали	3215	13,10	1946	12,74	3419	13,55	204	6,34
Оплата праці	11378	46,18	8436	55,22	12478	49,47	1100	9,67
Реклама	1857	7,54	913	5,98	1948	7,72	91	4,90
Передпродажна підготовка товару	945	3,83	546	3,57	1026	4,07	81	8,57
Відрядження працівників	2847	11,55	1835	12,01	2900	11,49	53	1,86
Утримання основних засобів	1746	7,09	1011	6,62	1829	7,25	83	1,86
Транспортування	894	3,63	456	2,98	956	3,79	62	6,93
Гарантійний ремонт	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	1755	7,12	134	0,88	666	2,64	- 1089	- 62,95
Разом	24637	100	15277	100	25222	100	585	2,37

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Таблиця 7

Аналіз та оцінка інших операційних витрат

Статті витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	сума, тис. грн.	%	+,-	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Витрати на дослідження та розробки	1726	27,66	8439	28,23	3528	24,69	1802	104,4
Собівартість реалізованих виробничих запасів	824	13,20	4523	15,13	2826	19,78	2002	242,96
Сумнівні та безнадійні борги	604	9,68	4129	13,81	948	6,63	344	56,95
Втрати від знецінення запасів	589	9,44	3825	12,79	1427	9,99	838	142,27
Нестачі і втрати від псування цінностей	599	9,59	3917	13,10	1728	12,09	1129	188,48
Визнані штрафи, пені, неустойки	650	10,42	4216	14,10	1525	10,67	875	134,61
Інші витрати операційної діяльності	1248	20	840	2,81	2307	16,14	1059	84,85
Разом	6240	100	29889	100	14289	100	8049	128,99

\* Джерело: сформовано на основі даних фінансової звітності ТОВ «Курланд» за 2017-2019 р.р.

Найбільшу питому вагу займає оплата праці, причому її величина зростає і у 2019 році склала 12478 тис. грн. або 49,47%.

На другому місці по величині займають витрати на відрядження працівників та пакувальні матеріали, їх питома вага також збільшилась на 1,86% та 6,34% відповідно. Найменша питома вага приходить на інші витрати у 2019 році.

Серед інших операційних витрат (таблиця 7) найбільшу питому вагу займають витрати на дослідження та розробки. Водночас, відмічається негативна тенденція до збільшення даних витрат – на 8049 тис. грн.

Визначальним в оцінках зміни цих витрат є їх еластичність до зміни фінансових результатів. Якщо приріст цих витрат пов'язаний з більш високим приростом фінансових результатів, то такі зміни є цілком виправданими. Разом з тим негативно слід сприймати скорочення витрат з охорони праці, техніки безпеки, проведення наукових досліджень та випробувань продукції тощо [14].

Під час перевірки виконання кошторису не можна всю отриману економію вважати заслугою товариства, так само як і всі допущені перевитрати оцінювати негативно. Оцінка відхилень фактичних витрат від кошторису залежить від того, які причини викликали економію чи перевитрату за кожною статтею витрат. У ряді випадків економія пов'язана з недовиконанням намечених заходів із поліпшення умов праці, техніки безпеки, з винахідництва і раціоналізації, підготовки і перепідготовки кадрів і т. д.

Невиконання цих заходів завдає підприємству

іноді більших збитків, ніж сума отриманої економії, у процесі аналізу має бути виявлено непродуктивні витрати, втрати від безгосподарності і надмірностей, які можна розглядати як невикористані резерви зниження собівартості продукції. До непродуктивних витрат відносять:

- витрати від псування і нестачі сировини (матеріалів) і готової продукції;
- оплату простоїв з вини підприємства;
- доплати за час простоїв та у зв'язку з використанням робітників на роботах, які потребують менш кваліфікованої праці;
- вартість спожитої енергії та палива за час простою підприємства.

Отже, мінімізація витрат з метою покращення фінансових результатів та максимізації прибутку є основною комерційною метою ТОВ «Курланд».

Ми переконані, що в сучасних умовах господарювання результати роботи будь-якого підприємства, його конкурентоспроможність залежать від їхньої ефективності та обсягів понесених витрат. При цьому аналіз є основним елементом, застосування якого забезпечує розуміння доцільності і обґрунтованості виникнення витрат та дозволяє виявляти об'єктивні резерви зниження витрат. Управління витратами операційної діяльності є однією з основних ланок управління, що потребує досконалого обліку, аналізу, контролю і планування витрат операційної та іншої операційної діяльності як засобом управління прибутком.

Цілком погоджуємось із пропозицією О.І. Гадзевич [3] традиційний аналіз витрат на виробни-

цтво та збут продукції доповнювати аналізом структурної динаміки витрат від звичайної діяльності та інших витрат у співставленні із динамікою виручки від реалізації продукції, що дає узагальнені результати. Логічним продовженням цього підходу є фокусування аналізу на вивченні динаміки прямих та непрямих витрат у співставленні із динамікою операційного прибутку. Це дає можливість точніше визначити характер змін у виробничому процесі підприємства та можливі шляхи подолання існуючих проблем.

Автор вважає, що для цього доцільно використовувати дані про зміну прибутку підприємства від операційної діяльності, зміну прямих витрат на виробництво продукції підприємства, та зміну непрямих витрат на виробництво продукції. Динаміка цих показників дає можливість визначити найбільш важливі характеристики процесу формування витрат підприємства при виробництві продукції та, як наслідок, відображає закономірності його фінансових результатів. При цьому використання аналітичних даних декількох періодів дозволяє оцінити динаміку витрат операційної діяльності та її відповідність запланованій траєкторії розвитку підприємства.

Розрахунок зміни прибутку підприємства від операційної діяльності ( $\Delta\P$ ), зміни прямих ( $\Delta Вп$ ) та непрямих ( $\Delta Вн$ ) витрат на виробництво продукції підприємства здійснюється наступним чином:

$$\Delta\P = \Pi_i - \Pi_{i-1} \quad (2)$$

$$\Delta Вп = Вп_i - Вп_{i-1} \quad (3)$$

$$\Delta Вн = Вн_i - Вн_{i-1} \quad (4)$$

де:  $\Pi_i$   $Вп_i$   $Вн_i$  – відповідно прибуток підприємства від операційної діяльності, прямі витрати та непрямі витрати звітного періоду;

$\Pi_{i-1}$   $Вп_{i-1}$   $Вн_{i-1}$  – відповідно прибуток підприємства від операційної діяльності, прямі витрати та непрямі витрати попереднього періоду.

О.І. Гадзевич переконаний, що саме співставлення динаміки прямих та непрямих витрат із динамікою прибутку від операційної діяльності дозволяє у режимі експрес-аналізу оцінити обґрунтованість цих витрат, визначити напрямки деталізації подальшого аналізу та напрямки розробки відповідних управлінських рішень. Такий підхід дає можливість розглянути вісім варіантів співвідношень показників на відміну від чотирьох [3]. Це забезпечує більший рівень деталізації аналізу витрат що є передумовою точнішого обґрунтування відповідного управлінського рішення.

За результатами розрахунку та співставлення показників підприємства визначається характеристика його стану та можливі напрямки управлінських впливів для оптимізації витрат та максимізації фінансового результату (таблиця 8). А.М. Котов зазначає, що характер стану підприємства у залежності від співвідношення показників та можливих напрямках управлінського впливу, які наведені у таблиці 8, є результатом узагальнення та систематизації можливих варіантів розвитку підприємства та управлінських рішень у конкретних умовах господарювання [5].

Таким чином, застосування представлених пропозицій дає можливість підсилити контроль над формуванням витрат на виробництво, скоротити час на їхній аналіз (експрес-аналіз), підвищити наочність результатів аналізу, й

Таблиця 8

Характеристика підприємства та можливі напрямки управлінського впливу за результатами аналізу

Характер зміни фактора	Характер стану підприємства	Можливі напрямки управлінського впливу за результатами аналізу
$\Delta\P > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Виробнича діяльність на стадії зростання	Обґрунтування та ретельний контроль зростання прямих та непрямих витрат підприємства, постійний пошук оптимального рівня прямих та непрямих витрат і розробка заходів оптимізації
$\Delta\P \leq 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Погіршення стану підприємства або кризовий стан	Розробка та реалізація програм скорочення прямих та непрямих витрат, активізація збутової діяльності, модернізація продукції, розробка нової продукції, пошук нових видів діяльності, санація підприємства, процедура банкрутства
$\Delta\P \leq 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Нестабільний стан підприємства	Модернізація технології виробництва продукції, перегляд норм витрат сировини, вдосконалення організації виробництва, вдосконалення системи матеріально технічного постачання
$\Delta\P > 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Стадія зростання або позитивна ринкова кон'юнктура	Ретельний контроль зростання прямих витрат, оцінка оптимальності прямих витрат, закріплення досягнутого результату економії непрямих витрат, обґрунтування оптимального обсягу виробництва
$\Delta\P > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп < 0$	Підприємство на стадії зростання або стабільне	Розробка та реалізація заходів щодо необґрунтованого збільшення непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції
$\Delta\P > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп < 0$	Підприємство функціонує нестабільно	Активізація збутової діяльності, розробка нової продукції або пошук нових видів діяльності, розробка та реалізація заходів оптимізації непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції
$\Delta\P \leq 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп < 0$	Погіршення стану підприємства	Активізація збутової діяльності, модернізація продукції, розробка нової продукції, оцінка достатності зниження непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції, санація підприємства
$\Delta\P > 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп < 0$	Підприємство функціонує стабільно	Активізація збутової діяльності, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції, формування фонду розвитку виробництва

\*Джерело: сформовано за [5]

буде сприяти більш повному виявленню резервів зниження собівартості продукції та розвитку підприємства.

Господарські операції, які лежать в основі операційної діяльності підприємства, носять регулярний характер, тому саме в процесі операційної діяльності формується основна маса прибутку та грошових потоків. Традиційно, операційна діяльність складається з окремих бізнеспроцесів, які здійснюються з використанням ресурсної бази підприємства.

Вперше в контексті аналізу операційної діяльності дослідження бізнес-процесів запропоновано І.В. Сіменко та Т.Д.Косовою [1], до переліку яких віднесено: процеси матеріально-технічного постачання; процес виробництва продукції (надання послуги); процес реалізації продукції; процес розрахунків з покупцями та замовниками. Методичні підходи до аналізу операційної діяльності, що запропоновані авторами підручника [1, с.191-237], передбачають вирішення таких важливих завдань як: визначення економічної ефективності використання ресурсів бізнес-процесів; оцінка виконання планів, прогнозів, управлінських рішень відносно ефективного використання економічного потенціалу бізнес-процесів підприємства; вивчення впливу об'єктивних і суб'єктивних, зовнішніх і внутрішніх чинників на результати бізнес-процесів підприємства; розроблення й обґрунтування заходів, спрямованих на оптимізацію бізнес-процесів підприємства.

Не викликає сумніву, що перелічені бізнес-процеси є основними об'єктами аналітичного дослідження, проте обмежувати спектр завдань аналізу операційної діяльності лише аналізом бізнес-процесів недоцільно. Не менш важливим для цілей управління є дослідження ефективності використання ресурсів, які є визначальними для виробничого процесу. Ефективність використання ресурсного потенціалу впливає на рівень виробничих витрат а, відтак, і на прибуток підприємства. Тому аналіз витрат, ресурсозабезпечення і ресурсовикористання є логічним продовженням спектру завдань операційного аналізу. Практично, всі ці питання традиційно розглядаються в усіх підручниках з економічного аналізу.

В цілому погоджуючись з подібним підходом до аналітичних напрямів дослідження, слід зазначити, що, враховуючи сучасні вимоги стратегічного менеджменту до його аналітичного забезпечення, коло завдань, які потребують вирішення в межах аналізу операційної діяльності, доцільно було б доповнити таким тематичним блоком як аналіз ринкових можливостей економічного суб'єкта та оцінку його конкурентоспроможності. Це пояснюється тим, що першочерговим етапом аналітичного обґрунтування вибору напрямів діяльності є оцінка місткості ринку, дослідження діяльності конкурентів, їх технологічних та цінових переваг, аналіз існуючих та потенційних каналів збуту, що суттєво впливає на формування операційної стратегії підприємства. Вважаємо, що оцінювання ефективності окремих бізнес-процесів та їх удосконалення неможливо без порівняльного аналізу результатів операційної діяльності з результатами діяльності основних конкурентів в аграрній галузі.

Тому погоджуємось із пропозицією І. Парасій-Вергуненко розширити коло завдань аналізу операційної діяльності такими аспектами дослідження: аналіз ринків збуту та місткості ринку; дослідження попиту на продукцію на основі маркетингового аналізу; аналіз конкурентоспроможності продукції та конкурентних позицій підприємства на ринку; аналітичне обґрунтування асортиментної та цінової політики підприємства, обґрунтування (прогнозування) можливих обсягів збуту і, відповідно, обсягів виробництва продукції; оцінка реінжинірингових процесів основної діяльності; аналіз основних бізнес-процесів на підприємстві та пошук найефективніших напрямів діяльності [10].

З точки зору ступеня охоплення інформації про витрати очевидно є обмеженість в отриманні необхідних даних про витрати з метою прийняття відповідних рішень.

Вирішення питань недосконалості та обмеженості інструментарію і методології організації аналізу витрат операційної діяльності потребує комплексного підходу.

Слід зазначити, що створення ефективного аналітичного управління операційними витратами пов'язане з потребою виготовлення конкурентоспроможної продукції, потребою в якісній та реальній інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт (послуг) та їх позицій на ринку, потребою в об'єктивних даних для складання бюджету підприємства, можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності тощо.

Г.М. Колісник та Г.Г. Штулер пропонують розробити оптимальну модель управління витратами, яка обумовлена тим, що розвиток ринкових відносин відбувається у нестабільній економічній ситуації, і це для вітчизняних підприємств вимагає утримання позицій на ринку. В таких умовах для забезпечення належного рівня конкурентоспроможності підприємства необхідне збалансоване управління витратами [6].

Передбачити всі зміни неможливо, але за допомоги впровадження дійової моделі управління витратами можна контролювати витрати за їх видами, планомірно впливати на їх зміни, передбачити вплив негативних факторів [4].

Слід відзначити, що на сьогодні існує значна кількість систем управління витратами, що пропонують як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. В практиці управління витратами на підприємствах найбільш поширеними є такі методи: ощадливе виробництво; кайзен-костинг; АВС-контроль; класифікація матеріальних ресурсів тощо [7].

Так, для організації ефективної системи аналізу витрат операційної діяльності будь-якому підприємству необхідно враховувати особливості організації існуючої системи обліку, планування і калькулювання собівартості продукції, структуру та взаємодію підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, номенклатуру і типи продукції виробництва.

Вважаємо, що повне охоплення аналітичними процедурами інформації про витрати операційної діяльності доцільно представити у вигляді системи згрупованих взаємопов'язаних аналітичних показників, необхідних для аналізу витрат (рис. 2).

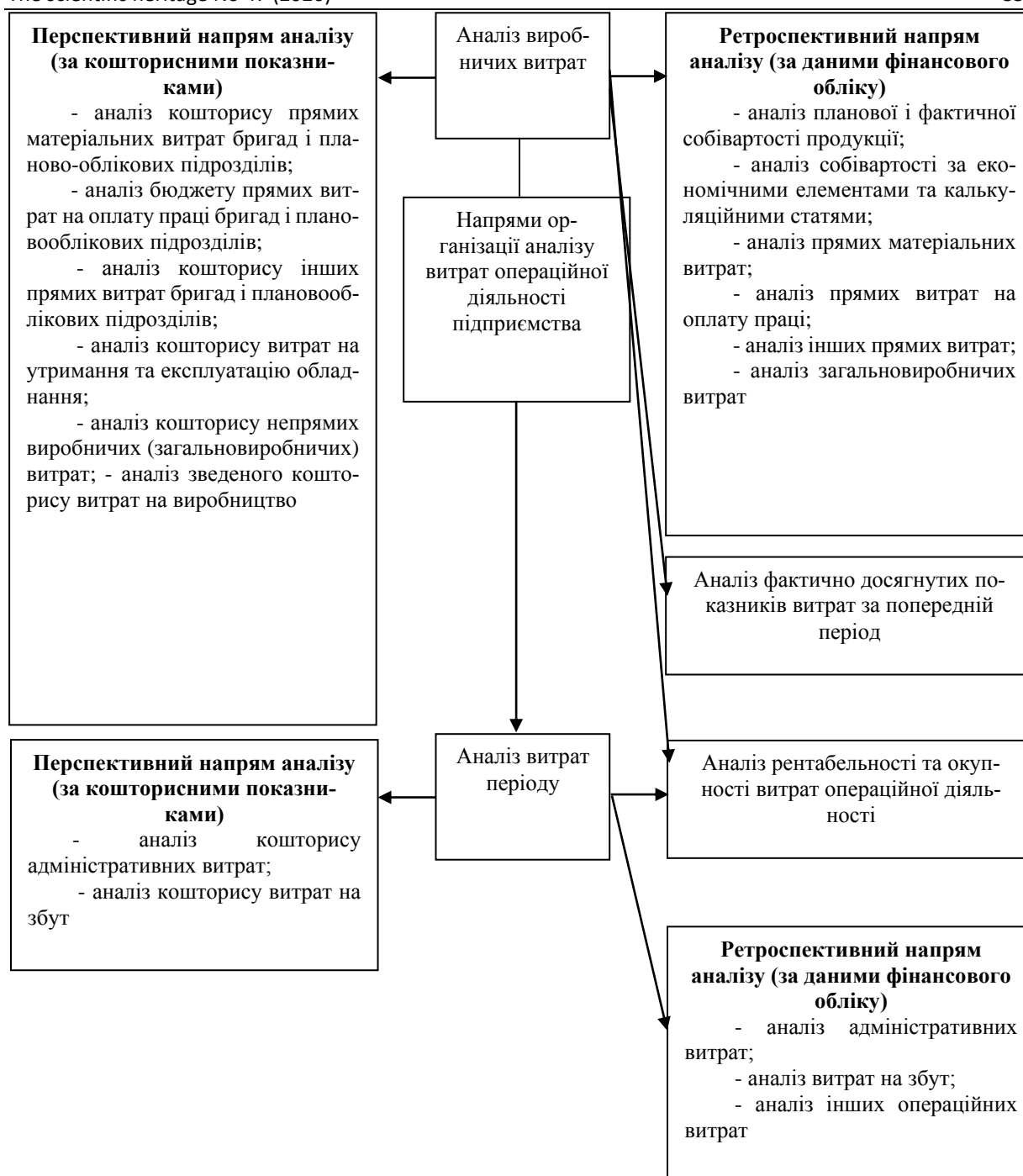


Рис. 2. Напрями організації аналізу витрат операційної діяльності

\*Джерело: узагальнення автора

Отже, враховуючи особливості і недоліки організації обліку і аналізу витрат операційної діяльності, нами представлено узагальнену модель аналізу витрат операційної діяльності за перспективним і ретроспективним напрямками, які охоплюють кошторисну і фактичну інформацію про витрати, що надасть змогу функціонувати підприємству більш ефективно та прибутково.

**Висновки.** Таким чином, використовуючи лише дані фінансової звітності можливо сформулювати систему показників, які характеризують ефективність витрат, дають змогу підприємствам контролювати структуру витрат і таким чином підвищувати рівень конкурентоспроможності продукції,

забезпечувати обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації результатів діяльності. Запропонована модель управління витратами надасть змогу функціонувати підприємству більш ефективно та прибутково, що сприятиме систематизації та впорядкуванню аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств України. Якраз ефективне управління забезпечить максимально високий рівень віддачі використаних ресурсів і прибутковості тому, що саме прибуток в остаточному підсумку виступає основною умовою конкурентоздатності сільськогосподарського підприємства.

### Список літератури

1. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2013. 384 с.
2. Гайдаєнко О., Малицька І. Аналіз витрат підприємства та їх структуризація. ОБЛІК. ЕКОНОМІКА. МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки, Міжнародний збірник наукових праць. 2016 . Випуск 1 (9). Частина 1 . С. 79-84.
3. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств: навч. пос. Київ: Кондор, 2017. 180 с.
4. Голод В.Л. Порівняльна характеристика оцінки та визнання витрат відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Uproz/2012\\_1/u1201go\\_2.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_1/u1201go_2.pdf).
5. Котов А.М. Аналіз структурної динаміки прямих та непрямих витрат. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2012. № 37. С. 206-209.
6. Колісник Г.М., Штулер Г.Г. Обґрунтування оптимальної моделі управління витратами в умовах кошторисного обліку, планування та калькулювання. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 158-160. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec\\_2015\\_1%28%29\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1%28%29_36).
7. Кравченко О.В. Обґрунтування оптимальної моделі управління витратами. URL: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/simple-search?query>.
8. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник. Київ: Знання, 2011. 630 с.
9. Максименко Д. В., Перевузіт Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції. Науковий вісник Мукачівського державного університету: Економічні науки . 2017 . №23(18) . С. 204-209.
10. Парасій-Вергуненко Ірина. Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 107-115.
11. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник. Київ: Знання, 2007. 668 с.
12. Томчук О.Ф., Білокур А.Ю. Аналіз впливу формування витрат на результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: мат. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 17-18 листопада 2015 р.). Вінниця, 2015. Т.2. С. 257-259.
13. Томчук О.Ф., Гончарук М.Л. Аналітична оцінка вибору моделі управлінського рішення. Матеріали I Всеукр. наук.-практич. конф. молод. науковців. (Вінниця 14-15 квітня 2016 року). Вінниця, 2016. С. 140-144.
14. Томчук О.Ф., Чорната Т.П. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства. Інфраструктура ринку. 2017. № 3. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/3-2017>.

### FEATURES OF STAKEHOLDER INTERACTION MANAGEMENT IN CONSTRUCTION COMPANIES IN THE BRAND MANAGEMENT SYSTEM

**Troian V.**

*Phd student of the Department of Enterprise and Business Administration*

*O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2142-2873>*

#### Abstract

In modern conditions of economic turbulence, the formation and maintenance of the development of enterprises that affect the functioning of the state are of particular importance.

The current conditions of functioning of construction enterprises are characterized by the lack of clear tendencies of their development with the formed legal and regulatory support. This requires a study of the current state and identification of the interaction between stakeholders of construction enterprises to develop recommendations for improving the effectiveness of their activities. The article aims to determine the features of managing the cooperation of stakeholders of construction enterprises. According to the aim, the following tasks were solved: to identify management models for the interaction of stakeholders of construction enterprises; to form directions for the development and implementation of a mechanism for managing the cooperation of stakeholders in construction enterprises. Approaches to creating and maintaining relationships between stakeholders are proposed. The study substantiates the directions of stakeholder management at construction enterprises, considering the experience of foreign corporations. The essential characteristics and features of the functioning of the models of interaction between interested parties were determined that made it possible to propose the use of a partner model at construction enterprises considering the interests and characteristics of the relationship between stakeholders. Based on the study, a monitoring system for managerial decisions and relationships between interested parties, in which the department of information and analytical support is especially important, which ensures the formation and use of data flows by stakeholder groups has been developed. The proposed organizational and economic management mechanism creates opportunities for the diagnosis of management decisions and the prevention of negative phenomena in the relationships between groups of stakeholders. The developed areas for introducing this mechanism into the activities of construction companies, which are systemic and consider the specifics of the functioning of enterprise units with the transformation of existing structural units or the creation of new organizational units, are of particular importance.