

УДК 338.512:005.932-154:631.11

**О. М. Варченко,**д. е. н., професор, проректор з наукової та інноваційної діяльності,  
Білоцерківський національний аграрний університет

ORCID ID: 0000-0002-9090-0605

**І. В. Свиноус,**д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,  
Білоцерківський національний аграрний університет

ORCID ID: 0000-0002-0346-1596

**Л. С. Іванова,**к. е. н., доцент кафедри публічного управління, адміністрування та міжнародної  
економіки, Білоцерківський національний аграрний університет

ORCID ID: 0000-0001-8405-3529

**К. В. Ткаченко,**к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,  
Білоцерківський національний аграрний університет

ORCID ID: 0000-0002-0369-3100

**В. А. Биба,**к. е. н., асистент кафедри менеджменту,  
Білоцерківський національний аграрний університет

ORCID ID: 0000-0002-9157-3191

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.12.19

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

O. Varchenko,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Vice-Rector for Research and Innovation, Bila Tserkva National Agrarian University

I. Svytnous,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Bila Tserkva National Agrarian University

L. Ivanova,

PhD in Economics, Associate Professor of Public Administration, administration and international economics,  
Bila Tserkva National Agrarian University

K. Tkachenko,

PhD in Economics, Associate Professor of Finance, Banking and Insurance, Bila Tserkva National Agrarian University

V. Byba,

PhD in Economics, Assistant Professor of Management, Bila Tserkva National Agrarian University

### METHODICAL APPROACHES TO THE COST MANAGEMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті розкрито на основі узагальнення досліджень науковців методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Вважаємо, що причиною отримання різних даних про собівартість за допомогою різних методів для одного і того ж виду продукції є не тільки непрямі, але і прямі витрати. Відмінність у питомій величині прямих витрат може виникнути тому, що для виробництва продукції можуть застосовуватися різні види матеріалів, ручні або автоматизовані способи обробітку, різні за станом одиниці обладнання, виробничі бригади.

Доведено, що дієвий механізм управління витратами виробництва розглянуто як систему відносин, що виникають при реалізації взаємопов'язаних і взаємообумовлених цілей, принципів, функцій та методів, які дозволяють керувати підсистемою шляхом впливу на керовану підсистему реалізовувати управлінські рішення. Управління витратами — це динамічний управлінський процес, спрямований на планування витрат, організацію раціонального їх витрачання, здійснення контролю за виконанням виробничого плану, який є складовою системи управління підприємством.

The article reveals on the basis of generalization of scientific research methodological approaches to the cost management of agricultural enterprises. We believe that the reason for obtaining different cost data using different methods for the same type of product are not only indirect but also direct costs. The difference in the specific value of direct costs may arise because for the production of different types of materials can be used, manual or automated processing methods, different in the state of the unit of equipment, production teams.

We believe that effective organizational and economic support of the process of managing the costs of production of an agricultural enterprise is a system of interrelated goals, principles, functions and methods that must be coordinated and balanced to ensure its effective and competitive development. Obviously, the existence of management as a system is explained by the close relationship between the object and the subject of management (management subsystems). There are always two components to management: manager and managed. Cost management involves the influence of the subject of management and the object of management to achieve the objectives. The subject of management is the management of the enterprise and other governing bodies, owners of the enterprise, responsible persons, hired managers, special services, specialists in a certain sphere of financial and economic activity (management system). At the same time, the object of management is the various cost centers of the enterprise (divisions, shops, departments, sections, etc.) within which the business processes (managed system).

It is proved that an effective mechanism of production cost management is considered as a system of relations that arise in the implementation of interconnected and interdependent goals, principles, functions and methods that allow the control subsystem by influencing the managed subsystem to implement management decisions. Cost management is a dynamic management process aimed at cost planning, organization of their rational spending, control over the implementation of the production plan, which is part of the enterprise management system.

*Ключові слова: управління, витрати, виробництво, сільськогосподарське підприємство, методи, процес.*

*Key words: management, expenses, production, agricultural enterprise, methods, process.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Важливою компонентою в системі управління підприємством є оцінка ефективності управлінських дій, яка передбачає зіставлення результатів діяльності з витратами на досягнення цих результатів. У якості витрат можна розглядати будь-які витрати ресурсів (основних засобів, матеріалів, трудових ресурсів у формі робочого часу, заробітної плати і т.д.). У разі, якщо діяльність господарюючого суб'єкта безпосередньо формує доходи, то як результат приймаються: виробництво продукції (робіт, послуг) у вартісному або натуральному вираженні, реалізована продукція (роботи, послуги) у вартісному, натуральному, умовно-натуральному вираженні, прибуток, маржинальний дохід і т.д. або, якщо доходи від діяльності безпосередньо не формуються (наприклад, виконуються роботи виробничого характеру для інших структурних підрозділів підприємства і не виконуються роботи для сторонніх замовників), результатом є економія витрат (абсолютна або відносна), розрахована з урахуванням зміни обсягу продукції (робіт, послуг) для даного технологічного підрозділу. Отже, можна стверджувати, що практично будь-яке обґрунтування управлінських рішень щодо розвитку.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Різномісні грані важливої економічної проблеми в іноземній літературі, а саме управління витратами, становлення й розвиток методів управління ними досліджувалися такими авторами: Р. Акоф, І. Ансофф, Р. Антоні, К. Ате,

С.А. Брю, Г. Гесс, Дж. Джонсон, Д. Дойл, К. Друрі, Р. Каплан, Б. Карлофф, В. Кер, Г. Кені, К. Кляйн, Ж. Курсель-Сенелі, Р. Купер, К. Меллерович, М. Паск'є, Г. Плаут, Т. Хіромото, Н. Хігінс, Ч.Г. Хорнгрен, Дж. К. Шанк, Л. Чейс-Вілд, О. Шмаленбах, Х.Й. Фольмут, Дж. Фостер та ін. Проте мінливість зовнішнього і внутрішнього середовища вимагає перегляду основних теоретичних положень управління витратами сільськогосподарських підприємств з урахуванням специфіки їх виробничо-господарської діяльності.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретико-методичних засад щодо забезпечення системи управління витратами сільськогосподарських підприємств в умовах варіативності внутрішнього та зовнішнього середовища.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Реалізація в процесі управління витратами принципів і функцій управління забезпечується за допомогою методів управління. Методи управління різноманітні за своїм складом. У теорії пізнання виділяють загальнонаукові методи (на теоретичному рівні пізнання — формалізація, аналіз, синтез, дедукція, індукція, абстрагування, на емпіричному рівні пізнання — спостереження, експеримент, порівняння) і спеціальні методи, що застосовуються в окремих галузях науки з урахуванням специфіки і природи об'єкта дослідження.

У вітчизняній господарській практиці досить часто застосовується нормативний метод.

У зарубіжних дослідженнях і практиці роботи зарубіжних підприємств даний метод вважають практично повним аналогом "стандарт-кост". Після закінчення звітної періоду, згідно з нормативними методами собівартість готової продукції і вартість незавершеного виробництва розраховується за встановленими на підприємстві нормами. Для визначення фактичної величини витрат на окремий вид продукції загальна сума фактичних витрат порівнюється із нормативною, визначається так зване "відхилення". Сума відхилення розподіляється на нормативну собівартість продукції пропорційно обраній на підприємстві базі розподілу. Як вже зазначалося вище, принцип управління витратами за допомогою норм був запропонований в роботах А. Файоля, Г. Емерсона і розвинутий надалі в дослідженнях Ф. Тейлора, Г. Чартера. Зокрема, Г. Емерсон запропонував ідею "управління за відхиленнями", коли керівник втручається в господарський процес у момент, коли фактичні показники витрат відхиляються від нормативних. Водночас, на переконання Г. Емерсона, фактичні показники витрат ніколи не можуть бути нижче від нормативних. Це означає, що в якості норм він брав мінімально можливі показники витрат, наприклад, витрати, розраховані за результатами праці найбільш висококваліфікованих робітників. Зазначимо, що Г. Емерсон приділяв велику увагу аналітичній функції в системі "стандарт-кост" і вказував, що у складі витрат виробництва не приділяється увага якісним характеристикам об'єктів обліку (зокрема, виробничих ресурсів), а акцент тільки кількісній стороні, в основному — ціновій. Концепція Емерсона набула розвитку в дослідженнях Чартера, який зазначав, що в системі управління витратами повинні використовуватись "еталонні" норми, щоб виконавці орієнтувалися на розвиток, зростання, більш ефективні використання ресурсів [1].

Сучасні дослідники також позитивно оцінюють "стандарт-кост" як метод управління витратами на основі такого аргументу: основним теоретичним досягненням даного методу, на думку Я.В. Соколова, є висунення на перший план норм витрат, які повинні відображати ідеальні умови господарської діяльності [2]. Таким чином, управлінський механізм "стандарт-кост" зводиться до нормування всіх витрат, визначення відхилень фактичних витрат від нормативних і виявлення причин прийняття управлінських рішень щодо результатів аналізу відхилень.

Використання в процесі управління витрат моніторингу відхилень є одним із дієвих інструментів контролінгу витрат, оскільки оператив-

не відстеження відхилень дає сигнал про виникнення проблеми та необхідність втручання управлінського персоналу в господарський процес. Використовувати планові дані, розраховані відповідно до нормативів споживання ресурсів, необхідно також і при аналізі витрат за підсумками звітної періоду. Розрахунок впливу факторів на відхилення фактичних витрат від планових потрібен для з'ясування причин таких відхилень.

Очевидно, що будь-який метод управління витратами ґрунтується на класифікації витрат за економічними елементами або статтями калькуляції. Особливістю методу "директ-костинг" стало виділення у собівартості умовно-змінної та умовно-постійної частини витрат. Причина виникнення подібної класифікації зумовлена потребою управління витратами — саме така класифікація дає можливість формалізувати причинно-наслідкові зв'язки між величиною витрат і факторами, що діють на витрати. На основі цього підходу вирішується великий комплекс управлінських завдань: розрахунок показників беззбитковості, обґрунтування структури продукції, ціноутворення на базі граничних витрат (ними приймають питомі змінні витрати), обґрунтування рішення "виробляти ресурси самостійно або закуповувати на стороні", вибір варіанта завантаження виробничої потужності, оцінка підприємницького ризику на основі операційного важеля, оцінка економічного ефекту прийняття додаткового замовлення на виробництво в умовах неповного завантаження виробничих потужностей (за ціною нижче повної собівартості) і т.д.

Застосування методу "директ-костинг" у господарській практиці має деякі обмеження. Як зазначають науковці, ефективно застосування "директ-костинг" можливо лише в тому разі, якщо на підприємстві в структурі витрат переважають прямі витрати, при цьому його асортимент продукції мінімальний і кожному виду продукції відповідає однакова величина накладних витрат [3].

Проблеми, що виникають у застосуванні "директ-костинг" у практиці управління витратами, вирішувалися за допомогою нових методів управління затратами. Зокрема, наприкінці минулого століття Р. Купер заклав теоретичні основи ABC-методу, від англ. activity-based-costing (облік витрат за видами діяльності, функціями, операціями) [4]. В економічних дослідженнях суть ABC-методу можна звести до ідеї деталізації виробничих процесів на деякі складові, які призводять до створення доданої вартості в кінцевому продукті. Як вка-

зує Е.М. Харитонova, якщо традиційні системи обліку розподіляють накладні витрати між центрами виробничих витрат, а потім між об'єктами), то ABC відносить витрати ресурсів до конкретних функцій (операцій) і використовує фактори витрат за видами діяльності для розподілу витрат між об'єктами [5].

Вітчизняна теорія калькулювання також має в своєму арсеналі методи, орієнтовані на розрахунок витрат за стадіями господарського процесу — це попроцесний і попередільний методи. Вони досить близькі за змістом; різниця полягає в такому: попередільний метод використовується в тих випадках, коли напівфабрикати реалізуються споживачеві з проміжних виробничих етапів, у зв'язку з чим і потрібна калькуляція собівартості не незакінчених етапах процесу. Підсумком застосування попроцесного і попередільного методів є отримання даних про величину питомої собівартості продукції по закінченні окремих етапів виробництва [6; 7].

Оцінюючи ці два методи управління витратами, економісти однастайні в тому, що дані методи мають досить вузьку сферу застосування. Зокрема, як зазначається в методичних вказівках, умовою застосування цих методів є однорідна продуктова лінійка, причому всі види продукції мають вироблятися за однаковою технологією. Використання різних форм і методів обробки предметів праці, різних способів організації виробничого процесу, різних сировинних компонентів та їх комбінації призводить до зміни питомої собівартості навіть для одного й того ж виду продукції.

Під час застосування ABC-методу в поле зору дослідження потрапляють окремі стадії виробництва, тому цей метод дозволяє виявити в складі непрямих витрат зв'язку між ресурсами, спожитими при формуванні непрямих витрат, і окремими видами продукції, що завжди було слабким місцем в управлінні витратами. Ця особливість методу привела до думки, що ABC-метод найбільш результативний у тих випадках господарської практики, коли у складі витрат найбільшу питому вагу займають саме непрямі витрати. Якщо ж накладні (непрямі) витрати незначні в загальній сумі собівартості, то ABC-метод порівняно з його аналогами дасть приблизно той самий результат.

Вважаємо, що причиною отримання різних даних про собівартість за допомогою різних методів для одного і того ж виду продукції є не тільки непрямі, але і прямі витрати. Відмінність у питомій величині прямих витрат може виникнути тому, що для виробництва продукції можуть застосовуватися різні види матеріалів,

ручні або автоматизовані способи обробітку, різні за станом одиниці обладнання, виробничі бригади. В ABC-методі не приділяється достатньої уваги ідентифікації прямих витрат, підвищення об'єктивності даних про ці витрати — метод не передбачає виділення позицій, що дозволяє оцінити вплив технології та організації виробництва на величину собівартості продукції.

У коло завдань управління витратами входить і ідентифікація витрат відносно осіб, на яких покладено відповідальність за формування собівартості продукції. Подібні завдання вирішуються в теорії управління витратами за центрами фінансової відповідальності, які описано в працях А. Хігінса [8]. Так, він ставив завдання вдосконалення методу управління витратами таким чином, щоб у сферу відповідальності особи, яка приймає рішення (ОПР), входили такі витрати, на величину яких він може впливати в межах її посадових повноважень.

Оцінка генезису методів управління витратами показує, що методи розвивалися в напрямі деталізації об'єктів управління витратами. У деяких випадках розрахунок і оцінка витрат виконувалися для окремих одиниць обладнання. Зокрема подібні підходи можна спостерігати в методах "SIT" (System-in-Time) і JIT (just-in-time). Концепція цих методів ґрунтується на необхідності зведення до мінімуму виробничих запасів як на складі, так і безпосередньо у виробничому процесі [9; 10]. Досягти цієї мети можна знаючи точну кількість виробничих ресурсів, необхідних для випуску заданої кількості продукції, а також потребу в часі для виробництва окремого виду продукції, щоб до потрібного моменту мати необхідну кількість виробничих ресурсів. Деякою мірою подібні підходи до управління витратами стали революційними, оскільки завдання управління виробництвом орієнтовані на запити зовнішнього середовища, в цьому випадку — на вимоги споживача щодо терміну виконання замовлення на виробництві.

Крім термінів поставки продукції, споживач висуває певні вимоги й до ціни продукції. Це зумовило появу концепції так званої "цільової собівартості" та такого методу управління витратами, як target-costing. Процес управління собівартістю відповідно до нього оцінюється як взаємозв'язок процесів ціноутворення та реінжинірингу, і саме в цьому полягає основна перевага методу "targetcosting".

Із посиленням впливу зовнішніх факторів на зовнішнє середовища підприємства виникла ціла група інноваційних методів, призначених для управління витратами виробництва. Зокрема, SCA (strategic cost analysis) досліджує про-

цеси, що відбуваються у зовнішньому середовищі, і стосуються логістичних ланцюжків постачання сировини і матеріалів, а також логістичних ланцюжків постачання продукції. Метод LCC (lifecyclecosting) орієнтований на оцінку витрат за стадіями життєвого циклу продукції. Цікаво, що в межах даного методу аналізуються не тільки витрати виробника, а й затрати споживача, які він несе вже в процесі експлуатації продукції [11-13].

В економічній літературі процесуальна сторона методів управління затратами ідентифікована недостатньо чітко, про що свідчить той факт, що "розкладання витрат по стадіях створення ланцюжка споживчої цінності продукту" заявлено відразу в трьох методах: SCA-методі, ABC-методі та методі ФВА. Як зазначають науковці, ідентичність ABC-методу і ФСА-методу некоректні, оскільки під ФСА-методом розуміють Valueanalysis, орієнтований на оцінку витрат за окремими споживчими властивостями продукції [14]. Зазначимо, що в ABC-методі витрати розраховуються за стадіями виробництва без прив'язки до того, закінчено процес формування споживчої функції продукції, і саме в цьому полягає відмінність ABC-методу від його аналогів, також заснованих на проміжному розрахунку витрат.

Узагальнюючи вищезазначене, можна зробити певні висновки: метод ФСА дозволяє розраховувати вартість окремих споживчих властивостей продукції і виявити резерви зниження собівартості продукції, але не враховує вплив зовнішнього середовища. Думки про ідентичність методу ФВА і ABC виникли, на нашу думку, через різне трактування терміна "функція": у методі ФВА під функцією розуміють споживчу функцію продукції, а в ABC-методі — певний виробничий процес, що виконується людиною або машиною; методи, орієнтовані на врахування факторів зовнішнього середовища, не можуть повноцінно використовуватися в оперативному управлінні підприємством. Враховуючи наведені характеристики методів управління виробничими витратами підприємства, можна провести їх групування.

Наявність деяких недоліків у межах окремих методів управління затратами, спроба усунути їх за допомогою винаходу нового методу переконують у необхідності поєднувати різні методи, оскільки на підприємстві неможливо необмежено розробляти різні методи, адже кожний метод вимагає відповідного інформаційного забезпечення, обслуговуючого персоналу, а отже, пов'язано із збільшенням витрат на утримання керуючої системи підприємства.

Можна виділити принаймні два магістральні напрями в теорії управління витратами, пов'язані з комбінацією різних методів управління витратами. Так, Р. Каплан і С. Андерсон запропонували поєднати ABC-метод і метод JIT — таким чином процедури управління витратами в ABC-методі можна поєднувати з прийомами управління виробництвом з урахуванням тимчасового чинника. Такий метод автори запропонували назвати Time-Driven ABC (TDABC) [15].

Інший варіант комбінації методів запропонував І.Є. Мізіковський, який визнав можливим поєднати "директ-костинг" і ABC-метод. Свою позицію автор аргументує тим, що в межах ABC-методу отримані дані щодо собівартості не створюють бази для проведення аналізу співвідношення "витрати-обсяг виробництва-прибуток", тим самим значно знижується рівень інформаційної обізнаності осіб, які приймають управлінські рішення, не структурують відомості, що лежать в основі продуктивного ситуаційного реагування [16].

Враховуючи особливості, властиві розглянутим методам, що стосуються врахування фактичних виробничих затрат та калькулювання собівартості продукції, можна визначити основні напрями їх використання в тактичному управлінні поточними витратами.

Систему управління витратами слід розуміти як сукупність прийомів і способів, інструментів і важелів впливу на формування витрат, спрямовану на досягнення їх максимальної ефективності на підприємстві у процесі відтворення, за постійного контролю їх рівня та стимулювання зниження.

Як зазначають науковці, управління витратами підприємств є дуже важливим у нинішніх умовах, оскільки ринкові механізми зумовлюють послаблення уваги до витрат [17; 18]. Складовими системи управління витратами, необхідно вирішити такі завдання: розробити план витрат, собівартості і матеріальне стимулювання за його виконання; дати оцінку процесу виконання плану та його коригування; оцінити результати виконання плану і визначити розміри винагороди працівників.

Погоджуємося із думкою вітчизняних науковців про важливість процесу управління витратами, який слід розглядати різнобічно: із практичного боку — як процес формування та регулювання витрат організації; із нормативно-правового боку — як систему, що прямо й опосередковано впливає на поповнення бюджету через ціни і податки, що надходять до бюджетів різних рівнів; як системний процес — система, що вимагає регуляції; інструментальна складо-

ва — сукупність інструментів впливу держави та економічних структур на формування ефективного виробництва; інноваційна складова — найважливіший механізм реалізації інновацій, оновлення і модернізації всіх сфер економіки [19; 20].

Формування процесу ефективного управління витратами виробництва — складний і багатогранний процес, пов'язаний із діяльністю підприємства загалом. Зважаючи на це, вважаємо за необхідне виявити сутність, функції, завдання та принципи управління витратами виробництва. Існує безліч думок вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності управління витратами виробництва. Проте всі вони зводяться до того, що управління витратами виробництва передбачає виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку, прийняття і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Водночас функції управління витратами виробництва реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і стимулювання виконання, облік і аналіз та проявляються через їх виконання.

Вважаємо, що дієве організаційно-економічне забезпечення процесу управління витратами виробництва сільськогосподарського підприємства є системою взаємопов'язаних цілей, принципів, функцій і методів, які повинні бути злагодженими та збалансованими, щоб забезпечити ефективний та конкурентоспроможний його розвиток. Очевидно, що існування управління як системи пояснюється тісним взаємозв'язком об'єкта та суб'єкта управління (підсистем управління). В управлінні завжди присутні два компоненти: керуючий та керований. Управління витратами передбачає вплив суб'єкта управління та об'єкт управління для досягнення поставлених завдань. Суб'єкт управління — це керівництво підприємства та інші керівні органи, власники підприємства, відповідальні особи, наймані менеджери, спеціальні служби, фахівці в певній сфері фінансово-господарської діяльності (керуюча система). Водночас об'єкт управління — це різні центри витрат підприємства (підрозділи, цехи, відділи, дільниці тощо), в межах яких відбуваються господарські процеси (керована система).

Розглядаючи тактичне управління виробничими витратами підприємства як важливий елемент у системі його взаємодії зі стратегічним управлінням виробничими витратами, яке використовується для досягнення короткострокових цілей і вирішення поточних завдань, результати яких виявляються, як правило, оперативно та співвідносяться із конкретними діями.

До найбільш важливих тактичних рішень, здійснюваних у процесі управління виробничими витратами сільськогосподарського підприємства, можна віднести такі: визначення собівартості конкретного виду продукції, що виробляється на підприємстві; визначення загальної суми виробничих витрат підприємства; розрахунок фінансових та економічних результатів господарської діяльності підприємства; встановлення величини і виявлення причин відхилення фактичних витрат від нормативних або планових значень та розробка заходів щодо його усунення або зниження; розробка раціональної виробничої програми підприємства з урахуванням наявної виробничої потужності; забезпечення господарської діяльності підприємства економічними ресурсами в необхідному обсязі, належної якості та в необхідні терміни.

Очевидно, що вирішення поточних завдань для досягнення короткострокових цілей, які реалізуються на основі використання методів тактичного управління виробничими витратами підприємства, повинні здійснюватися у межах стратегічного управління. Для стратегічного управління поточними витратами господарюючого суб'єкта повинні формуватися і реалізовуватися стратегічні рішення в процесі управління виробничими витратами підприємства.

Розглядаючи стратегічне управління виробничими витратами підприємства як основного елемента в системі його взаємодії з тактичним управлінням виробничими витратами, необхідно зосередити увагу на тому, що стратегічне управління використовується для досягнення довгострокових цілей і вирішення перспективних завдань, результати яких не проявляються швидко, а формуються протягом тривалого періоду часу й істотно впливають на тенденцію економічного розвитку господарюючого суб'єкта.

До найбільш важливих стратегічних рішень, здійснюваних у процесі управління виробничими витратами сільськогосподарського підприємства, доцільно віднести такі: забезпечення підтримки позитивної тенденції щодо зміни величини виробничих витрат підприємства та стабільного економічного росту і розвитку господарюючого суб'єкта; здійснення стратегічного аналізу, планування і контролю; модернізації та технічне переозброєння виробничих потужностей підприємства; проведення організаційних заходів, спрямованих на зміну структури виробничих витрат підприємства; зміна рівня виробничих витрат у результаті проведення технологічних заходів з метою стимулювання попиту на продукцію, вироблену підприємством і розширення його ринку збуту.

Структуру системи взаємодії стратегічного, тактичного та оперативного управління виробничими витратами сільськогосподарського підприємства можуть формувати такі основні елементи: довгострокові цілі та завдання управління виробничими витратами; підсистема стратегічного аналізу та розробки стратегічних рішень у процесі управління виробничими витратами; підсистема реалізації стратегічних рішень у процесі управління виробничими витратами; підсистема стратегічного контролю за реалізацією функціональної стратегії управління виробничими витратами; короткострокові цілі та завдання управління виробничими витратами; підсистема тактичного та оперативного аналізу й розробки тактичних і оперативних рішень у процесі управління виробничими витратами; підсистема реалізації тактичних і оперативних рішень у процесі управління виробничими витратами; підсистема тактичного та оперативного контролю за рівнем виробничих витрат.

### ВИСНОВКИ

Дієвий механізм управління витратами виробництва розглянуто як систему відносин, що виникають під час реалізації взаємопов'язаних і взаємообумовлених цілей, принципів, функцій та методів, які дозволяють керуючій підсистемі шляхом впливу на керовану підсистему реалізовувати управлінські рішення. Управління витратами — це динамічний управлінський процес, спрямований на планування витрат, організацію раціонального їх витрачання, здійснення контролю за виконанням виробничого плану, який є складовою системи управління підприємством.

Вважаємо, що управління витратами — це динамічний управлінський процес, спрямований на планування витрат, організацію раціонального їх витрачання, здійснення контролю за виконанням виробничого плану, який є складовою системи управління підприємством. Запропонована система управління витратами сільськогосподарських підприємств об'єднує інформаційний, методологічний та управлінсько-аналітичний блоки, що дає можливість здійснювати цілеспрямовано впливати на виробничий процес з метою оптимізації витрат і підвищення економічної ефективності діяльності.

### Література:

1. Емерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон. — М.: Экономика, 1972. — 113 с.
2. Соколов Я.В. Сила и слабость бухгалтерии США [Текст] / Я.В. Соколов, В.Я. Соко-

лов // Бухгалтерский учет. — 1999. — № 2. — С. 80—82.

3. Киреева Н.В. Генезис методов управления затратами / Н.В. Киреева, Е.А. Малышев // Вестник Забайкальского государственного университета. — 2013. — № 08 (99). — С. 12—21.

4. Cooper R. 5 Steps to ABC System Design / R. Cooper. Accountancy, November 1990.

5. Потапенко Ю.С. ABC-метод управления витрат і його переваги порівняно з іншими методами / Ю.С. Потапенко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://masters.donntu.edu.ua/2009/fem/potapenko/library/tez1.htm>

6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / Михайло Семенович Пушкар. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 422 с.

7. Скрипник М.І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки // "Економічні науки". — Серія "Облік і фінанси". — Вип. 8 (29). Ч. 1. — 2011. — С. 412—424.

8. Higgins N.A. Responsibility accounting: the Arthur Andersen's Chronicle / N.A. Higgins. — Chicago, 1952. — 189 p.

9. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапконов А.Ю., Макухін Г.А. Управління витратами підприємства: монографія. — К.: Лібра, 2007. — 320 с.

10. Лукашов А.В. Практические материалы круглого стола ABC (activity based costing) и АВМ (activity based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний / А.В. Лукашов [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp>

11. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: моногр. / В.М. Панасюк. — Тернопіль: Астон, 2005. — 228 с.

12. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: моногр. / Г.О. Партин — К.: УБС НБУ, 2008. — 219 с.

13. Партин Г.О., Ясінська А.І. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: моногр. / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. — Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ "Біарп", 2011. — 200 с.

14. Атаманов Д.Р. Определение себестоимости методом Activity based costing / Д.Р. Атаманов [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://quality.eup.ru/ECONOM/abc.html>

15. Kaplan R.S. Time-Driven Activity Based Costing / R.S. Kaplan, S.R. Anderson // Boston: Harvard Business School Press. — 2007. — 266 p.

16. Теория бухгалтерского учета: учебн. (под ред. Е.А. Мизиковского). — М.: Юристъ, 2002. — 400 с.

17. Охріменко І.В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств: монографія / І.В. Охріменко. — К.: Ін-т аграр. економіки, 2009. — 360 с.

18. Скоропад І. С. Механізм управління витратами підприємства / І.С. Скоропад, Б.Р. Балиук // Науковий вісник НЛТУ України. — 2010. — Вип. 20.10. — С. 229—232.

19. Крапівницька С. М., Зарукевич М. В. Розвиток системи управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / С.М. Крапівницька, М.В. Зарукевич // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. — 2013. — Режим доступу: [http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013\\_18\\_3\\_1/41.pdf](http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013_18_3_1/41.pdf)

20. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А.І. Ясінська // Вісник Національного університету Львівська політехніка. — 2007. — № 14 (594). — С. 357—360.

#### References:

1. Emerson, H. (1972), Dvenadtsat' pryntsyrov proyzvoditel'nosty [Twelve principles of productivity], Ekonomika, Moscow, Russia.

2. Sokolov, Ya.V. and Sokolov, V.Ya. (1999), "The strengths and weaknesses of US accounting", Bukhholderskyj uchot, vol. 2, pp. 80—82.

3. Kyreeva, N.V. and Malyshev, E.A. (2013), "The genesis of cost management methods", Vestnyk Zabajkal'skoho hosudarstvennoho unyversyteta, vol. 08 (99), pp. 12—21.

4. Cooper, R. (1990), "5 Steps to ABC System Design", Accountancy, vol. 11.

5. Potapenko, Yu.S. (2009), "ABC-method of cost management and its advantages over other methods", available at: <http://masters.don-tu.edu.ua/2009/fem/potapenko/library/tez1.htm> (Accessed 30 May 2020).

6. Pushkar, M.S. (1999), Tendentsii ta zakonirnosti rozvytku bukhholders'koho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty) [Trends and patterns of accounting in Ukraine (theoretical and methodological aspects)], Ekonomichna dumka, Ternopil', Ukraine.

7. Skrypnyk, M.I. (2011), "Out-of-order and post-process methods of calculating the cost of production: advantages and disadvantages", Ekonomichni nauky. Seriya "Oblik i finansy", vol. 8 (29), no. 1, pp. 412—424.

8. Higgins, N.A. (1952), Responsibility accounting: the Arthur Andersen's Chronicle, Chicago, USA.

9. Kozachenko, H.V. Pohorielov, Yu.S. Khlap'ov, L.Yu. and Makukhin, H.A. (2007), Upravlinnia vytratamy pidpryiemstva [Cost management of the enterprise], Libra, Kyiv, Ukraine.

10. Lukashov, A.V. (2010), "Practical materials of the round table ABC (activity based costing) and ABM (activity based management): optimization of business processes and increasing the profitability of companies", available at: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp> (Accessed 30 May 2020).

11. Panasiuk, V.M. (2005), Vytraty vyrobnytstva: upravlins'kyj aspekt [Production costs: management aspect], Aston, Ternopil', Ukraine.

12. Partyn, H.O. (2008), Upravlinnia vytratamy pidpryiemstva: kontseptual'ni zasady, metody ta instrumentarij [Enterprise cost management: conceptual principles, methods and tools], UBS NBU, Kyiv, Ukraine.

13. Partyn, H.O. and Yasins'ka, A.I. (2011), Systemno-orientovane upravlinnia vytratamy promyslovoho pidpryiemstva [System-oriented cost management of an industrial enterprise], ZUKTs, PP NVF "Biarp", Lviv, Ukraine.

14. Atamanov, D.R. (2011), "Costing by the method of "Activity based costing"", available at: <http://quality.eup.ru/ECONOM/abc.html> (Accessed 30 May 2020).

15. Kaplan, R.S. and Anderson, S.R. (2007), Time-Driven Activity Based Costing, Harvard Business School Press, Boston, USA.

16. Myzykovskiy, E.A. (2002), Teoriya bukhholderskoho ucheta [Theory of accounting], Yuryst', Moscow, Russia.

17. Okhrimenko, I.V. (2009), Vytraty ta sobivartist' sil's'kohospodars'koi produktsii v rehuliuванні ekonomichnykh vidnosyn sil's'kohospodars'kykh pidpryiemstv [Costs and costs of agricultural products in the regulation of economic relations of agricultural enterprises], Int ahrar. ekonomiky, Kyiv, Ukraine.

18. Skoropad, I.S. and Baliuk, B.R. (2010), "The cost management mechanism of the enterprise", Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy, vol. 20.10, pp. 229—232.

19. Krapivnyts'ka, S.M. and Zarukevych, M.V. (2013), "Development of enterprise cost management system", Visnyk ONU imeni I.I. Mechnykova, available at: [http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013\\_18\\_3\\_1/41.pdf](http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2013_18_3_1/41.pdf) (Accessed 30 May 2020).

20. Yasins'ka, A.I. (2007), "The essence of cost management in domestic enterprises", Visnyk Natsional'noho universytetu L'vivs'ka politehnika, vol. 14 (594), pp. 357—360.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2020 р.