

Свиноус Іван, Гаврик Олеся, Матула Тетяна. Обліково-аналітичні аспекти управління витратами в сільськогосподарських підприємствах. *Економічний дискурс*. 2021. Випуск 1-2. С. 29-39.  
DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2021-1-3>

УДК 657.471.1:631.11

JEL Classification H54, D44, Q12

**Свиноус Іван**

доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування  
Білоцерківський національний аграрний університет  
м. Біла Церква, Україна  
E-mail: [isvinous@ukr.net](mailto:isvinous@ukr.net)  
ORCID: 0000-0002-0346-1596

**Гаврик Олеся**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування  
Білоцерківський національний аграрний університет  
м. Біла Церква, Україна  
E-mail: [gavrik\\_olecya@ukr.net](mailto:gavrik_olecya@ukr.net)  
ORCID: 0000-0001-9816-0253

**Матула Тетяна**

магістр кафедри обліку і оподаткування  
Білоцерківський національний аграрний університет  
E-mail: [tetiana.matula@btsau.edu.ua](mailto:tetiana.matula@btsau.edu.ua)  
ORCID: 0000-0002-3605-1083

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### **Анотація**

**Вступ.** Питання управління виробничими витратами підприємства набули вагомості для вітчизняних господарюючих суб'єктів після переходу економіки країни на ринкові принципи ведення бізнесу. В умовах командно-адміністративної системи господарювання ціноутворення було прерогативою державних органів влади, міністерств і відомств та ґрунтувалося на реалізації затратного підходу, що передбачає включення у вартість продукції повної величини понесених витрат на її виробництво і реалізацію.

**Методи.** При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження процесів і явищ у їх взаємозв'язку й розвитку, а саме: монографічний (при формулюванні мети, завдань, предмета і об'єкта дослідження); метод порівняльного аналізу (при дослідженні концепцій стратегічного управління витратами). На етапі спостереження за господарськими операціями, збору, вимірювання, оформлення, реєстрації, систематизації і обробки інформації для проведення досліджень був використаний індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.

**Результати.** Вважаємо, що основними характеристиками системи управління витратами сільськогосподарського підприємства повинні стати: етапність здійснення процесу; включення до загального процесу управління підприємством; встановлення впливу зовнішнього середовища господарюючого суб'єкта; визначення особливостей внутрішнього середовища; наявність зворотного зв'язку.

**Перспективи.** На етапі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку питанню термінології має відводитися особливе значення. Доцільно використовувати в нормативних документах визначення витрат і затрат, обмежуючи сферу застосування цих категорій і забезпечуючи можливість однозначної їх кваліфікації з боку підприємств, які складають звітність для зацікавлених користувачів, як зовнішню, так і внутрішню.

*Перспективи застосування МСФЗ в Україні в частині обліку витрат на виробництво вимагають осмислення основоположних ідей і сенсу міжнародних стандартів і проведення досліджень, результати яких дозволять наблизити, а в подальшому привести методичні принципи і правила бухгалтерського обліку витрат в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.*

**Ключові слова:** виробництво, управління, витрати, затрати, облік, собівартість.

### **Вступ.**

Питання управління виробничими витратами підприємства набули вагомості для вітчизняних господарюючих суб'єктів після переходу економіки країни на ринкові принципи ведення бізнесу. В умовах командно-адміністративної системи господарювання ціноутворення було прерогативою державних органів влади, міністерств і відомств та ґрунтувалося на реалізації затратного підходу, що передбачає включення у вартість продукції повної величини понесених витрат на її виробництво і реалізацію. Тому централізоване управління економікою виключало реальну можливість управління виробничими витратами, адже у керівників підприємств і організацій не було суттєвих стимулів для їх зниження.

*Витрати на виробництво є одним із об'єктів управління на сільськогосподарському підприємстві. Взаємодія суб'єктів і об'єктів у процесі управління має системну природу, тому підприємства, що функціонують на ринку, є системою. Принцип системності розглядається як один із найбільш важливих принципів управління витратами. Для вирішення завдання підвищення ефективності управління витратами необхідно визначити ті системні властивості сільськогосподарського підприємства, які безпосередньо впливають на ефективність управління витратами на виробництві.*

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Дослідженню проблем організації й методології обліково-аналітичного забезпечення управління процесами економічного відтворення в сільськогосподарських підприємствах значну увагу приділяли у своїх працях вітчизняні такі вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Гудзинський, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Н.Л. Жук, В.С. Лень, В.Г. Лінник, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, Р.О. Савченко, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.П. Ярмоленко та інші вчені. Проте, процес трансформації обліково-аналітичного процесу вимагає регулярної переоцінки процес управління витратами сільськогосподарських підприємств.

### **Мета.**

Метою дослідження є розроблення пропозицій щодо удосконалення облікового-аналітичного забезпечення управління витратами в господарській діяльності сільськогосподарських підприємств.

### **Методологія дослідження.**

При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження процесів і явищ у їх взаємозв'язку й розвитку, а саме: монографічний (при формулюванні мети, завдань, предмета і об'єкта дослідження); метод порівняльного аналізу (при дослідженні концепцій стратегічного управління витратами). На етапі спостереження за господарськими операціями, збору, вимірювання, оформлення, реєстрації, систематизації і обробки інформації для проведення досліджень був використаний індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.

### **Результати.**

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 розвинений 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. При цьому, 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 робиться тільки на 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 ефективно 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.

Використання в процесі управління витрат моніторингу відхилень є одним із дієвих інструментів контролю витрат, оскільки оперативне 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 звітного періоду. Розрахунок впливу факторів на відхилення фактичних витрат від планових потрібен для з'ясування причин таких відхилень.

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 (за них 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 і т.д.

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

Проблеми, що виникають при 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 вказує Е. М. Харитонова, 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 по стадіях господарського процесу – це попроцесний і попередільний методи. Вони досить близькі за змістом; різниця полягає в наступному: попередільний метод використовується в тих випадках, коли напівфабрикати реалізуються споживачеві з проміжних виробничих етапів, у зв'язку з чим і потрібна калькуляція собівартості на незакінчених етапах процесу. Підсумком застосування попроцесного і попередільного методів є отримання даних про величину питомої собівартості продукції по закінченні окремих етапів виробництва [6].

Оцінюючи ці два методи управління витратами, економісти однак 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.

При застосуванні 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 обробки, різні за станом одиниці обладнання, виробничі бригади. В ABC-методі не приділяється достатньої уваги ідентифікації прямих витрат, підвищенню 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. Хіггінса [7]. 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 своїх 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 [8].

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 даному 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» й 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 «target costing».

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 процеси, що відбуваються у зовнішньому середовищі, і стосуються логістичних ланцюжків постачання сировини і матеріалів, а також логістичних ланцюжків постачання продукції. Метод LCC (life cycle costing) орієнтований на оцінку витрат по стадіях 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 [9].

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 науковців, ідентичність ABC-методу і ФСА-методу некоректні, оскільки під ФСА-методом розуміють Value analysis, орієнтований на оцінку витрат за окремими споживчими властивостями продукції [10]. 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, це 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) [11].

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 [12].

Як вже зазначалося вище, в основі всіх методів управління витратами лежить функція витрат, яка є частиною функції фінансового результату. Застосування функції витрат і функції

фінансового результату в практиці роботи зокрема сільськогосподарських підприємств яєчного птахівництва повинно забезпечувати вирішення таких важливих завдань: короткострокове планування (розрахунок величини витрат і фінансового результату від виконання виробничої програми); оперативно-виробниче планування (розрахунок виробничого завдання для конкретних робочих місць із урахуванням графіків відвантаження готової продукції); контроль відхилень від норм (моніторинг процесу виконання виробничої програми та планових показників витрат і фінансових результатів); ретроспективний факторний аналіз виконання виробничої програми з метою виявлення причин відхилень фактичних показників від планових; використання результатів факторного аналізу виробничої програми з метою мотивації праці за центрами фінансової відповідальності; управління процесами (розрахунок витрат по процесах для економічного обґрунтування реінжинірингу бізнес-процесів, обґрунтування логістичних операцій); розрахунок потреби у виробничих ресурсах для виконання виробничої програми; управління за цілями (розрахунок цільової собівартості); управління якістю продукції; управління витратами за стадіями життєвого циклу продукції.

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.

Як зазначають науковці, управління витратами підприємств є дуже важливим у нинішніх умовах, оскільки ринкові механізми зумовлюють послаблення уваги до витрат [13]. 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 складова – сукупність інструментів впливу держави та економічних структур на формування ефективного виробництва; інноваційна складова – найважливіший механізм реалізації інновацій, оновлення і модернізації всіх сфер економіки [14].

Формування ефективного управління витратами виробництва – складний і багатогранний процес, пов'язаний із діяльністю підприємства в цілому. 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. При цьому 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.

Узагальнення поглядів вітчизняних та зарубіжних науковців щодо сутності поняття «управління витратами» дало змогу виявити відсутність єдності підходів до визначення його дефініції. Можна виокремити такі підходи до визначення поняття «управління витратами»: «динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом» [15]; «специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати» [16]; «процес цілеспрямованого

формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження» [17]; «процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку» [18]; «планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем» [19]; «здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», що забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, які становлять господарську діяльність» [20].

Отже, поняття «управління витратами» науковці розглядають на основі: спрямованості на витрати як об'єкт управління; управління витратами – це управлінські дії із зниження витрат, або контроль їх рівня; управління витратами – це система управління процесами формування витрат, в межах якої реалізуються функції управління; мета управління витратами – досягнення підприємством високого економічного результату. Однак недостатньо обґрунтованими залишаються питання складових організаційно-економічного забезпечення управління витратами, а також виділення основних завдань на рівні стратегічного і тактичного управління.

Вважаємо, що дієве організаційно-економічне забезпечення процесу управління витратами виробництва сільськогосподарського підприємства являє собою систему взаємопов'язаних цілей, принципів, функцій і методів, які повинні бути злагодженими та збалансованими, щоб забезпечити ефективний та конкурентоспроможний його розвиток.

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; модернізація 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.

Складові стратегічного управління виробничими витратами сільськогосподарського

підприємства забезпечують досягнення довгострокових цілей і вирішення перспективних завдань господарюючого суб'єкта, ґрунтуються не тільки на оцінці його організаційного потенціалу та внутрішніх можливостей, але також передбачають облік впливу мінливого зовнішнього середовища. Із підвищенням рівня невизначеності зовнішнього середовища та нестабільності господарської діяльності підприємства зростає потреба в реалізації стратегічних рішень, що розробляються в процесі управління виробничими витратами.

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 і перспективи.**

Вважаємо, що основними характеристиками системи управління витратами сільськогосподарського підприємства повинні стати: етапність здійснення процесу; включення до загального процесу управління підприємством; встановлення впливу зовнішнього середовища господарюючого суб'єкта; визначення особливостей внутрішнього середовища; наявність зворотного зв'язку. З урахуванням основних характеристик процес управління виробничими витратами підприємства можна подати у вигляді лінійної моделі із зворотним зв'язком, який включає чотири основні етапи: стратегічний аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища в аспекті оцінки основних умов управління виробничими витратами; стратегічне і тактичне планування процесу управління виробничими витратами підприємства; реалізація функціональної стратегії управління виробничими витратами підприємства; стратегічний, тактичний, оперативний контроль та внесення коригувальних змін у функціональну стратегію управління виробничими витратами.

Вважаємо, що розв'язання такої складної проблеми, як управління витратами вимагає розробки науково-обґрунтованої методики групування, яке в подальшому стане базою побудови обліку витрат на виробництво і продаж готової продукції, оцінки незавершеного виробництва та розрахунку фінансового результату за звітний період. Запропоновані методичні принципи організації управлінського обліку витрат сільськогосподарських підприємств визначили напрями їх угруповання, обліку та аналізу з метою визначення собівартості продукції і напівфабрикатів. Запропонована багатоцільова класифікація виробничих витрат дозволяє задовольняти інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів в будь-який момент часу.

На етапі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку питань термінології має віддаватися особливе значення. Доцільно використовувати в нормативних документах визначення витрат і затрат, обмежуючи сферу застосування цих категорій і забезпечуючи можливість однозначної їх кваліфікації з боку підприємств, які складають звітність для зацікавлених користувачів, як зовнішню, так і внутрішню.

Перспективи застосування МСФЗ в Україні в частині обліку витрат на виробництво вимагають осмислення основоположних ідей і сенсу міжнародних стандартів і проведення досліджень, результати яких дозволять наблизити, а в подальшому привести методичні принципи і правила бухгалтерського обліку витрат в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.



**Список використаних джерел**

1. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика, 1972. 113 с.
2. Соколов Я. В. Сила и слабость бухгалтерии США. *Бухгалтерский учет*. 1999. №2. С. 80–82.
3. Киреева Н. В. Генезис методов управления затратами. *Вестник Забайкальского государственного университета*. 2013. №8 (99). С. 12–21.
4. Cooper R. 5 Steps to ABC System Design Accountancy, November. 1990.
5. Потепенко Ю.С. ABC-метод управління витрат і його переваги порівняно з іншими методами. URL: <http://masters.donntu.edu.ua/2009/fem/potapenko/library/tez1.htm>. (дата звернення: 25.03.2021).
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія]. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 422 с.
7. Higgins N. A. Responsibility accounting: the Arthur Andersen's Chroni – cle. Chicago. 1952. 189 p.
8. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапюнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління витратами підприємства: монографія. К.: Лібра, 2007. 320 с.
9. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: монографія. Тернопіль: Астон, 2005. 228 с.
10. Атаманов Д. Р. Определение себестоимости методом Activity based costing. URL: <http://quality.eur.ru/ECONOM/abc.html>. (дата звернення: 25.03.2021).
11. Kaplan R.S. Time-Driven Activity Based Costing. Boston: Harvard Business School Press, 2007. 266 p.
12. Теория бухгалтерского учета : учебн. / под ред. Е. А. Мизиковского. М.: Юристъ, 2002. 400 с.
13. Охріменко І. В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : монографія. К. : Ін-т аграр. економіки, 2009. 360 с.
14. Ясіньська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Вісник Національного університету Львівська політехніка*. 2007. №14 (594). С. 357–360.
15. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. К. : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
16. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Лібра, 2008. 704 с.
17. Мудра Т. М., Чернобай Л. І., Калиновська Н. Л. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. URL: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/nie/2011\\_3/087-091.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.pdf). (дата звернення: 25.03.2021).
18. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
19. Фандель Г. Теория производства и издержек. К. : Таксон, 1998. 528 с.
20. Ковтун С. Управління затратами. Х.: Фактор, 2007. 272 с.

Статтю отримано: 10.04.2021 / Рецензування 15.05.2021 / Прийнято до друку: 20.06.2021

**Ivan Svyous**

Dr. Sc. (in Economics), Professor, Professor  
Department of Accounting and Taxation  
Bila Tserkva National Agrarian University  
Bila Tserkva, Ukraine

**E-mail:** isvinous@ukr.net

**ORCID:** 0000-0002-0346-1596

**Olesya Havryk**

Ph.D. (in Economics), Associate Professor  
Department of Accounting and Taxation  
Bila Tserkva National Agrarian University  
Bila Tserkva, Ukraine

**E-mail:** gavrik\_olecya@ukr.net

**ORCID:** 0000-0001-9816-0253