

УДК 338.4391

О. В. Чернецька,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту  
Дніпропетровського державного університету

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

*У статті розглянуто основні концепції управління виробничими витратами в сільськогосподарських підприємствах.*

*In article the basic concepts of management by production costs in the agricultural enterprises are considered.*

*Ключові слова: витрати, управління витратами, модель, таргет-костинг.*  
*Key words: expenses, cost management, model, target-costing.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Однією з найважливіших передумов формування ефективно функціонуючих сільськогосподарських підприємств є досконале управління витратами. Основною метою діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах господарювання є отримання максимального прибутку. Можливості реалізації зазначеної мети зумовлені витратами на виробництво продукції. Витрати виробництва є головним обмежувачем і водночас основним фактором, який впливає на розмір прибутку, тому аналіз вже наявних витрат виробництва необхідний для прийняття управлінських рішень та моделювання їх величини на перспективу.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Важливість управління витратами пояснюється природою самих витрат і тим впливом, який вони здійснюють на ефективність виробництва через реалізацію управлінських рішень [1, с. 225]. Відсутність у світовій практиці аналогів великих вітчизняних багатогалузевих підприємств із складною внутрішньою структурою та значною кількістю працівників не дає змоги повною мірою використати зарубіжний досвід побудови в них ефективного механізму управління витратами [2, с. 76—78].

З економічної точки зору витрати визначаються як вартість ресурсів, що використовується на підприємстві для досягнення певної мети. Управління витратами не означає управління ними безпосередньо, мається на увазі управління діяльністю, в результаті якої виникають витрати. Тому

джерелом формування виробничих витрат є ресурси, які використовуються в процесі виробництва.

Виробництво продукції можна представити як з'єднання різноманітних ресурсів з метою отримання необхідної продукції. Цей процес має дві сторони: технологічну та економічну. Технологічний зміст виробництва спрямований на створення продукції, виходячи з наявних ресурсів та технологій виробництва. Економічний зміст являє собою виробництво продукції найбільш раціональним способом. Саме в цьому полягає сутність управління витратами. Власнику необхідно знати, які витрати понесені в процесі виробництва продукції, тому роль управління витратами полягає в знаходженні та забезпеченні найбільш економічного способу виробництва продукції як в даний момент розвитку підприємства, так і на перспективу.

Соколов Я. В. наголошує на тому, що не можна управляти тим, що вже відбулось [3, с. 511]. Тому система управління витратами повинна забезпечити контроль та аналіз поточної діяльності підприємства, дозволити виявити взаємозв'язок між рівнем витрат, обсягами виробництва і прибутком, на підставі цього оперативно планувати майбутню діяльність. Направлена система управління витратами на задоволення винятково внутрішніх потреб підприємства при управлінні його діяльності й розробляється відповідно до особливостей організаційної структури, тактичних та стратегічних цілей підприємства, технологій виробництва продукції, вимог виробничих процесів тощо [1, с. 13—15].

Предметом системи управління витратами є планування, облік і контроль виробничих витрат, доходів та інвестицій, визначення прибуткових видів продукції, межі беззбитковості, пошук шляхів зниження витрат [4, с. 103—107]. Отже,

метою управління витратами є оптимізація витрат, в зв'язку з цим притаманні йому функції спрямовані на економічний аспект діяльності підприємства.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Економіка виробництва сільськогосподарської продукції в умовах ринку ставить на меті оптимізацію техніко-економічних умов щодо формування витрат і забезпечення їх мінімізації у напрямі оптимізації результатів діяльності або ефекту. Ефективність діяльності підприємства зумовлена доцільністю застосування керівником певних інструментів, що визначається відповідною концепцією управління витратами. Отже, метою даної статті є аналіз концептуальних підходів до управління витратами в сільськогосподарських підприємствах.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Управлінські рішення приймаються в умовах обмеженості ресурсів, тому завжди існує ймовірність прийняття неоптимальних управлінських рішень. Відсутність інструментів вибору оптимальних рішень в умовах реального середовища функціонування зумовлює певні труднощі при прийнятті оптимальних рішень, про раціональність яких можна судити тільки після їх реалізації. Тобто на стадії планування ніколи не можна з повною впевненістю судити про доцільність використання інструменту управління витратами.

Основними завданнями системи управління витратами є нормування витрат на виробництво, планування, бюджетування, контроль витрат, аналіз відхилень від нормативів витрат та визначення їх причин, аналіз витрат на виробництво продукції, норми прибутку, рівнів рентабельності, автоматизація системи управління витратами.

Щодо визначення предмета системи управління витратами, то до системи елементів автором не включені калькулювання витрат та їх аналіз. Це пов'язано не з повагою автора до цих елементів, а зроблено з врахуванням ПСБО 30 "Біологічні активи" [5], за яким управління витратами здійснюється з врахуванням справедливої вартості.

Великих успіхів та визнання в процесі управління набуває метод моделювання [6, с. 76], тому вважаємо використання моделей управління актуальним і доцільним. З давніх часів людина використовує моделювання для дослідження об'єктів, процесів та явищ в різних галузях своєї діяльності. Результати цих досліджень допомагають визначити та покращити характеристики реальних об'єктів та процесів, краще зрозуміти сутність явищ та пристосуватись до них або керувати ними, конструювати нові та модернізувати старі об'єкти.

Під моделюванням розуміють процес побудови, вивчення та використання моделей, отже, модель — це зображення визначеного реального

предмета або ситуації [6, с. 76; 7, с. 105]. Моделювання допомагає людині приймати обґрунтовані рішення та передбачати наслідки своєї діяльності.

Моделювання в процесі управління витратами дозволяє зробити суттєвий крок у бік кількісних оцінок та аналізу результатів прийнятих рішень, підняти його на якісно новий рівень, а також розробляти та впроваджувати в практику сучасні технології. Шляхом виключення багатьох деталей в моделі відображаються найбільш істотні риси досліджуваного предмета, тобто відображається спрощений погляд на загальну дійсність. Занадто велика кількість реальних деталей в моделі призведе до того, що вона буде відбивати аспекти реальної ситуації, які нас можуть не цікавити, тобто акцент зміщується від конкретної ситуації.

Для одного і того ж об'єкта управління можна створити велику кількість моделей. Все залежить, по-перше, від мети, яка поставлена в процесі управління витратами; по-друге, від методів та засобів, за допомогою яких збирається інформація про предмет дослідження. Сукупність інформації, що характеризує властивості та стан об'єкта, процесу чи явища, а також взаємодію із зовнішнім світом, є інформаційною моделлю.

На наш погляд, з метою дослідження формування витрат на підприємстві інтерес викликає застосування економіко-математичних моделей. Математичне моделювання — це метод дослідження, який заснований на аналогії процесів і явищ, різних за своєю природою, які описуються однаковими математичними залежностями. Таким чином, математичне моделювання є важливою формою моделювання, планування та управління. Правильно побудована модель повно і точно відображає з допомогою нерівностей і рівнянь найбільш істотні зв'язки і залежності економічних систем або процесів, що моделюються. Зазначена модель є економіко-математичною, тобто відображає в математичній формі вираз загальних взаємозв'язків та закономірностей економічного явища.

Будь-який керівник зацікавлений у підвищенні рівня ефективності господарювання та зменшенні ступеня залежності від змін зовнішніх чинників. Інструментарій щодо виявлення впливу чинників формування витрат на критичний обсяг виробництва підприємства надає аналіз беззбитковості виробництва, який враховує співвідношення "витрати — обсяг — ефективність виробництва". Беззбитковість — це такий стан виробництва, який не забезпечує прибутку, але й не допускає збитків, тобто отриманими доходами від реалізації виробленого обсягу продукції покриваються понесені витрати на виробництво вказаного обсягу продукції [6, с. 149; 8, с. 36—38; 9, с. 96—103].

Бутинець Ф.Ф. [6, с. 153—154] вказує на існування економічної та бухгалтерської моделі беззбитковості. Економічна модель беззбитковості припускає наявність двох точок критичного обсягу продажів, тобто двох рівнів беззбитковості. З основного припущення бухгалтерської моделі

впливає, що існує тільки одна точка беззбитковості, а зона прибутку зростає із збільшенням обсягів виробництва. Деякі автори [10, с. 239; 11, с. 137—138] зазначають, що при постійному нарощуванні виробництва може відбутися такий момент, коли така залежність не буде спостерігатися, тому важливого значення набуває розрахунок оптимального обсягу виробництва при даному рівні витрат. Деякі науковці називають такий обсяг ключовою точкою ефективної діяльності, критичною межею, що має бути вищою, ніж точка беззбитковості, щоб протистояти конкуруючій продукції чи галузі [12, с. 257—265].

Зважаючи на зазначені думки, ми погоджуємося з обома припущеннями, але вважаємо, що одну точку можна назвати точкою беззбитковості, а іншу — точкою граничних витрат, що, на наш погляд, не суперечить зазначеним вище поглядам науковців. Застосування в управлінні витратами сільськогосподарських підприємств вказаних показників вважаємо доцільним. Зазначений аналіз вважаємо найбільш доцільним підходом в управлінні витратами сільськогосподарських підприємств, оскільки діяльність зазначених суб'єктів економіки зазнає труднощів і зумовлює збитковість галузі, особливо тваринництва.

Деякі науковці, зокрема Ковбаса О.О. [13, с. 73—76], наголошують на тому, що існує декілька порогів рентабельності, кожному з яких відповідає свій поріг виробництва. В процесі управління, на їх погляд, необхідно прийняти до уваги можливість зменшення змінних витрат та збільшення маржинального доходу, а у випадку, якщо такі відсутні потрібно витрачати аналогічні ресурси, щоб задіяти наявний виробничий потенціал. Таким чином, підприємство аналізує свої витрати з метою заміни їх альтернативними, визначаючи при цьому декілька порогів виробництва.

На наш погляд, зазначений вище підхід тісно переплітається з моделлю вигід і витрат, яка передбачає аналіз витрат підприємства, що будуть сформовані внаслідок конкретного управлінського рішення [6, с. 174—177]. Одним із методів вказаної моделі є виявлення альтернатив щодо формування витрат з метою їх коректного порівняння.

Взагалі, вчені визначають наступні методи визначення точки беззбитковості на підприємстві: математичний, графічний та маржинальний аналіз [6, с. 157—166].

Застосування математичного методу зумовлено необхідністю розв'язання рівняння, яке відповідає економічній сутності категорії беззбитковості:

$$ЧД = V + Пр \quad (1),$$

де ЧД — чистий дохід від реалізації (виручка);  
V — витрати на виробництво продукції,

Пр — прибуток.

Оскільки в точці беззбитковості прибуток дорівнює нулю, то відповідно: ЧД = V.

Якщо чистий дохід від реалізації представити як добуток ціни реалізації та обсягу продукції, а

витрати як суму змінних та постійних витрат, то отримаємо:

$$Ц * K = 3MB + ПВ \quad (2),$$

де 3MB — змінні витрати на виробництво продукції;

ПВ — постійні витрати на виробництво продукції.

Змінні витрати являють собою витрати, залежні від обсягу виробництва, тому їх розмір складає добуток змінних витрат на одиницю продукції та обсягу продукції, отже:

$$Ц * K = 3MB * K + ПВ \quad (3),$$

де Ц — ціна реалізації одиниці продукції;

K — обсяг продукції;

3MB — змінні витрати на одиницю продукції;

ПВ — постійні витрати на виробництво продукції.

Розв'язання наведеного рівняння дозволяє знайти обсяг реалізації, який забезпечує рівність сукупного доходу і витрат.

Аналіз взаємозв'язку "витрати — обсяг — прибуток" може бути здійснений також за допомогою графіку. На графіку беззбитковості на осі абсцис відображають обсяг діяльності у грошових або натуральних вимірниках, на осі ординат — витрати з розподілом їх на змінні та постійні та дохід від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат та лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості [6, с. 161].

В основу маржинального аналізу покладено використання категорії маржинального доходу як різниці між виручкою та змінними витратами. Чим більша його величина, тим більша ймовірність покриття постійних витрат і одержання прибутку від виробничої діяльності підприємства. Таким чином, у точці беззбитковості постійні витрати покриваються маржинальним доходом, отже, обсяг беззбиткового виробництва визначається за формулою [14, с. 47]:

$$Tб = \frac{ПВ}{МД} \quad (4),$$

де Tб — точка беззбитковості;

ПВ — постійні витрати на виробництво продукції;

МД — маржинальний дохід.

На підставі аналізу беззбитковості з'являється можливість моделювати співвідношення показників витрат, обсягу виробництва та ефективності діяльності з вибором оптимальної моделі, зокрема вказаний метод управління дозволить визначити вплив структури витрат на ефективність виробництва і змоделювати оптимальне співвідношення елементів витрат.

На наш погляд, модель розв'язання проблем беззбитковості тісно пов'язана з таким методом управління витратами, як таргет-костинг. Розрахунок обсягу беззбиткового виробництва здійснюється, виходячи з розміру чистого доходу від реалізації, тобто враховується ціна реалізації продукції. Метод таргет-костинг припускає визначен-





**Рис. 1. Розвиток концепцій управління витратами**

ня витрат на виробництво продукції, виходячи з встановленої ціни на неї, тобто традиційний метод ціноутворення "вивернутий назовні" (застосовується в оберненому порядку) [15, с. 65—69, 16, с. 36—39, 17, с. 15—21].

У процесі управління витратами постає проблема скорочення їх розміру за умови одночасного максимального задоволення потреб споживачів із збереженням тих властивостей продукції, які споживач згоден оплатити. Ефективне вирішення вказаних завдань було запропоновано фахівцями управління та обліку в Японії, які розробили концепцію управління за цільовою собівартістю — систему таргет-костингу (target costing), яка має англійську назву та японські корені.

Отже, таргет-костинг дає відповідь на питання: "Скільки повинна коштувати продукція?", замість стандартного: "Скільки коштує виробництво продукції?". Зазначений підхід до управління орієнтує підприємство на ринкові умови. Основна мета системи — визначення такого розміру витрат, який при ціні, жорстко визначеної ринком, дозволить би підприємствам отримувати прибуток. При цьому розмір витрат на виробництво продукції визначається як максимально допустимий ринковими умовами.

Вперше наукового обґрунтування концепція таргет-костингу була розкрита Тоширо Хиромото у 1988 році [18], в подальшому його стаття стала однією із найбільш цитованих та стала основою для дискусій. Ми приєднуємось до науковців [15, с. 65—69; 16, с. 36—39; 17, с. 15—21], які сприймають систему таргет-костингу як цілісну концепцію управління, яка підтримує стратегію зниження витрат, реалізує функції планування виробницт-

ва продукції, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості у відповідності до ринкових реалій.

Процес управління витратами за допомогою таргет-костингу включає в себе процес дослідження ринку за допомогою маркетингового підходу з метою визначення ціни на продукцію та якісних характеристик продукції з погляду майбутніх споживачів. Отримані дані аналізуються з позиції скорочення витрат без втрати якості продукції та удосконалення процесу виробництва. Наступним кроком є визначення розміру витрат на виробництво продукції з врахуванням діючих на підприємстві технологій та обладнання, а також величини запланованого прибутку.

Процес виробництва продукції на підприємстві здійснюється за умови, якщо розраховані витрати зіставні з допустимими.

Результатом всіх операцій моделі таргет-костингу є продукція, що відповідає всім вимогам споживачів та може вироблятися за собівартістю, яка прийнятна за ринкових умов. Таким чином, кінцевим кроком зазначеної вище моделі управління витратами є одночасне досягнення бажаних керівником підприємства витрат на виробництво, бажаних споживачем якісних характеристик продукції та оптимальної для всіх ефективності витрат.

На наш погляд, необхідно виділити наступні переваги системи таргет-костингу: поєднання функцій маркетингу (задоволення потреб споживачів) та управлінського обліку (отримання бажаного прибутку); можливість паралельного співіснування із традиційними системами вітчизняного обліку і водночас доповнення їх; підтримка стратегії зниження витрат на виробництво продукції; розвиток стратегічного управлінського обліку на підприємстві; зосередження уваги товаровиробників не тільки на внутрішніх факторах, але й на зовнішніх (ринкових та соціальних).

У сільському господарстві, на наш погляд, вказаний підхід до управління витратами має сенс, оскільки регулювати ціни на сільськогосподарську продукцію товаровиробникам дуже важко. Зниження гостроти цінового диспаритету в вітчизняному АПК має відбуватися при збалансованому регулюванні держави, що позитивно відобразиться на продовольчій безпеці країни та соціальному захисті населення [18, с. 259].

Отже, управління витратами за допомогою таргет-костингу змушує підприємство пристосуватись до встановлених умов господарювання, що на сьогодні і залишається робити сільськогос-

подарському виробнику. Таким чином, при зазначеній ціні реалізації на сільськогосподарську продукцію при встановленій нормі прибутку або беззбитковості можна визначити при заданому обсягу розмір витрат виробництва.

Таким чином, ефективна система управління на підприємстві передбачає збір та аналіз інформації, яка необхідна для розробки управлінських рішень з оперативного та поточного управління витратами, а також врахування варіантів стратегічного управління для подальшого розвитку сільськогосподарського виробника. Це, в свою чергу, вимагає формування та використання спеціального інструментарію процесу управління витратами, який можна представити у вигляді окремої концепції (рис. 1).

Вибір оптимальної для окремого товаровиробника моделі управління витратами на підприємстві зумовлює підвищення ефективності його виробництва, поліпшення позицій підприємства в конкурентній боротьбі, стабільність його функціонування та динамічність розвитку.

### ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗРОБОК

Оптимізація використання ресурсів зумовлює вибір певного інструментарію управління витратами на підприємстві. На сьогодні система управління витратами перебуває на тому рівні розвитку, коли керівники вже усвідомили її цінність, але через відсутність достатніх знань у цій сфері не враховуються характерні риси сільськогосподарського виробництва та умов діяльності окремих сільськогосподарських підприємств. Тому вважаємо важливим організувати налагоджену систему, яка забезпечувала б ефективну роботу товаровиробника при формуванні інформації про виробничі витрати як основи для прийняття управлінських рішень. Система управління на підприємстві вважається досить ефективною за умови не лише раціонального використання ресурсів підприємства, а й забезпеченні системного пошуку можливостей подальшого зниження витрат і відповідно розвитку підприємства, що і визначає напрям подальших досліджень автора.

#### Література:

1. Дем'яненко С.І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. — К.: КНЕУ, 1998. — 264 с.
2. Байда В.В. Роль та місце управління витратами в системі менеджменту аграрного підприємства / В.В. Байда // Вісник аграрної науки. — 2002. — № 3. — С. 76—78.
3. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М.: Фин. и ст.-ка, 1985.
4. Байда В.В. Системний підхід — визначальний напрям удосконалення менеджменту витрат на сільськогосподарських підприємствах / В.В. Байда

// Економіка АПК. — 2001. — № 9. — С. 103—107.

5. Положення стандарт бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене наказом Мінфіну України від 18.11.05 р. № 790.

6. Бутинець Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті [Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, М.М. Шигун та ін.; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутиця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 352 с.

7. Гатаулін А.М. Економіко-математичні методи в плануванні сільськогосподарського виробництва / А.М. Гатаулін, Г.В. Гаврилов, Л.А. Харитонов; [пер. з рос. М.І. Гвоздь.- 2-ге вид., перероб. і доп.]. — К.: Вища шк. Головне вид-во, 1989. — 260 с.

8. Войнц А. Анализ текущих затрат / А. Войнц // Аудит и налогообложение, 2003. — № 7. — С. 36—38.

9. Грецак М.Г. Управління витратами: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / М.Г. Грецак, О.С. Коцюба. — К.: КНЕУ, 2002. — 131 с.

10. Рибалкін В.О. Політична економія: навчальний посібник / За ред. В.О. Рибалкіна, В.Г. Бодрова [для студентів вищих навчальних закладів]. — К.: Академвидав, 2004. — 672 с.

11. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / В.Г. Андрійчук. — К.: ІЗМН, 1996. — 512 с.

12. Крушельницька Т.А. Складові технології контролінгу та їх вплив на підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств / Т.А. Крушельницька // Міжнародний форум молодих вчених "Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн". Том 1. — Харків, 2005. — С. 220—221.

13. Ковбаса О.О. Маржинальна калькуляція собівартості продукції / О.О. Ковбаса, А.В. Феленко // Вісник Полтавського державного сільськогосподарського інституту. — 2000. — № 2. — С. 73—76.

14. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник / Атамас П.Й. — Д.: Центр навчальної літератури, 2006. — 440 с.

15. Сіо К.К. Управленческая экономика: пер. с англ. / К.К. Сіо. — М.: ИНФРА — М, 2000. — 671 с.

16. Славников Д. Таргет-костинг — "японський мовний" стратегічного управління затратами / Д. Славников // Генеральний директор. — 2005. — № 11. — С. 36—39.

17. Сопко В. Таргет-костинг як метод контролю витрат і прибутків / В. Сопко, Л. Тринька // Наукові записки. — 2006. — № 15. — С. 15—21.

18. Hiromoto T. Another hidden Edge Japanese Management Accounting / T. Hiromoto // Harvard Business Review. — 1988. — Juli — August.

19. Васильєва Н.К. Математичні моделі інноваційного розвитку в аграрній економіці / Н.К. Васильєва. — Дніпропетровськ: РВВ ДДАУ, 2007. — 348 с. *Стаття надійшла до редакції 27.09.2010 р.*