

УДК 338.512

**Я.В. ЛЕОНОВ,**

*кандидат економічних наук, старший  
викладач Харківської національної академії  
міського господарства*

**Ю.С. ГЕРАСИМЕНКО,**

*аспірант Харківського національного  
аграрного університету ім. В.В. Докучаєва*

---

## **СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ**

*У статті розглянуто проблемну ситуацію у сфері розвитку сільського господарства України. Досліджено напрямки і можливості застосування нових підходів до економічної політики підприємств. Проаналізовано умови формування й реалізації нового механізму управління витратами та ціноутворення, обґрунтовано необхідність його впровадження на підприємствах, враховано економічні заходи відпрацювання моделі управління розвитком сільськогосподарських підприємств у кризових умовах.*

*В статье рассмотрена проблемная ситуация в сфере развития сельского хозяйства Украины. Исследованы направления и возможности применения новых подходов к экономической политике предприятий. Проанализированы условия формирования и реализации нового механизма управления расходами и ценообразования, обоснована необходимость его внедрения на предприятиях, учтены экономические мероприятия отработки модели управления развитием сельскохозяйственных предприятий в кризисных условиях.*

*In the article a problem situation is considered in the sphere of development of agriculture of Ukraine. Directions and possibilities of application of the new going are investigational near the economic policy of enterprises. The terms of forming and realization of new mechanism of management and pricing charges are analyzed. The necessity of his introduction is grounded on enterprises. The economic measures of working off a case development of agricultural enterprises frame are taken into account in crisis terms.*

**нерівноважні ситуації, система управління, сільське господарство, вплив кризи, витрати, собівартість, ціноутворення, конкурентоспроможність, державне регулювання**

Світова криза на сучасному етапі розвитку суспільства негативно вплинула на всі галузі економіки. Підвищуються ціни на первинні ресурси виробництва (сировина, матеріали, енергоресурси та ін.), знижується якість товарів та послуг. Причини цих негативних тенденцій лежать не тільки в площині неадекватних дій управлінців усіх рангів, але і в наукових недоробки та в безсистемності держаної політики. Перехід до нових умов господарювання, що характеризується нерівноважними ситуаціями, потребує наукового переосмислення багатьох економічних понять. Серед них, поза сумнівом, особлива роль належить таким поняттям, як: ціна, витрати, собівартість і технології управління витратами на підприємстві.

Проблема управління витратами актуальна для усіх підприємств національної економіки. Вирішення цієї проблематики дозволяє суттєво збільшити конкурентоспроможність підприємства. Проте слід відзначити, що витрати вкрай рідко розглядають як системний об'єкт управління, а рішення у цій сфері зазви-

чай приймаються поспіхом і необґрунтовано, здебільшого як реакція на зміни умов господарювання під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

Широке коло питань, пов'язаних із дослідженням проблематики управління витрат на підприємстві, знайшло своє відображення у працях відомих вітчизняних економістів: І. Бланка, В. Базилевича, Н. Гури, Н. Малахової, Ю. Цал-Цалко, І. Сидорова. Значний внесок у розвиток теорії і практики управлінського обліку зробили зарубіжні економісти і менеджери: Гарінгтон Емерсон, Чартер Гаррісон, які обґрунтували концепцію обліку стандарт-кост; Джон Кларк, Джонатан Харріс, якими обґрунтовано концепцію обліку директ-кост; Ф. Рімайло, під керівництвом якого розроблено метод обліку однорідних секцій; Джон А. Хіггінс – обґрунтовано концепцію обліку з центрами відповідальності; Спенсер А. Такер – розроблено метод обліку «тариф – машина – година»; Р. Купер, Р. Каплан – розроблено метод калькулювання витрат на основі діяльності [1, 2, 3, 4, 6, 8, 9].

Теоретичні й прикладні аспекти організації управлінського обліку досліджують такі міжнародні й національні професійні організації: Міжнародна федерація бухгалтерів (до складу входить Комітет з питань фінансового та управлінського обліку); Інститут управлінських бухгалтерів США (ІМА); Привілейований інститут управлінських бухгалтерів Великобританії (СІМА) тощо.

Однак багато теоретичних і практичних питань щодо управління витратами підприємств потребують подальшого дослідження і вдосконалення. Досить важливим серед них є завдання розробки організаційно-економічних механізмів управління витратами, що створює умови для вибору та реалізації стратегії стійкого довгострокового розвитку підприємств.

Метою статті є дослідження та вивчення питань формування сучасної системи управління витратами як фактора підвищення конкурентоспроможності, який в нових умовах господарювання набуває все більшого значення.

На сучасному етапі виділяються такі підходи до вивчення витрат: з позицій теорії трудової вартості, теорії корисності, логістичної теорії. Відповідно до теорії трудової вартості – це витрати на працю. Відповідно до теорії корисності – це витрати на задоволення потреб. Сутність витрат з позицій логістичної теорії – це витрати енергії, у тому числі інтелектуальної та фізичної енергії людини у ланцюгових або сітьових схемах взаємодії. На практиці ці витрати проявляються у вигляді цілеспрямованого руху і використання обмежених ресурсів (природних, фінансових, людських, інвестиційних тощо).

Слід зауважити також, що в економічній літературі та на практиці разом з терміном «витрати», «затрати» використовують такі як «собівартість» (технологічна, виробнича, повна собівартість готової продукції, повна собівартість реалізованої продукції), «витрати». При цьому даються різні тлумачення й уточнення кожного поняття, тому постійно необхідно підкреслювати, які саме витрати визначаються і для яких цілей аналізу й управління.

Принципово є два підходи до визначення витрат – бухгалтерський та економічний. Національні економічні стандарти визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Витрати підприємства на рівні виробничих структурних підрозділів виступають у формі виробничої собівартості продукції [9].

Економічні витрати мають назву також «альтернативні», або «внутрішні» на відміну від бухгалтерських, які є зовнішніми.

У побудові системи управління витратами ми орієнтуємось на визначення поняття «витрати» у національному економічному стандарті.

Формування витрат на виробництво та реалізацію, їх облік та аналіз мають важливе значення для підприємства. Це важливо не тільки у зв'язку з вимогами

---

чинного податкового та господарського законодавства, але і з позицій удосконалення системи управління підприємством у цілому.

Розглядаючи витрати в аспекті виробничої собівартості, можна констатувати, що в них відображаються всі сторони господарської діяльності підприємств, їх досягнення і недоліки. Рівень собівартості пов'язаний із обсягом і якістю продукції, використанням робочого часу, сировини, матеріалів, устаткування, витратами на оплату праці та ін. Сільськогосподарські підприємства, що перейшли на нові умови роботи, самостійно планують величину щорічного зниження собівартості продукції на виробництво. Але це не означає, що показник собівартості втратив своє колишнє значення. Систематичне зниження витрат на виробництво одиниці продукції є і метою, і предметом турботи всього колективу сільськогосподарського підприємства, оскільки при цьому відбувається зростання прибутку і відповідних джерел подальшого розвитку підприємства і підвищення благополуччя колективу.

Зазначена мета зумовила логіку побудови концептуальних основ формування собівартості, потребувала роз'яснення питань про склад витрат підприємств АПК, що включаються в собівартість продукції, і перелік статей витрат в сільськогосподарських підприємствах.

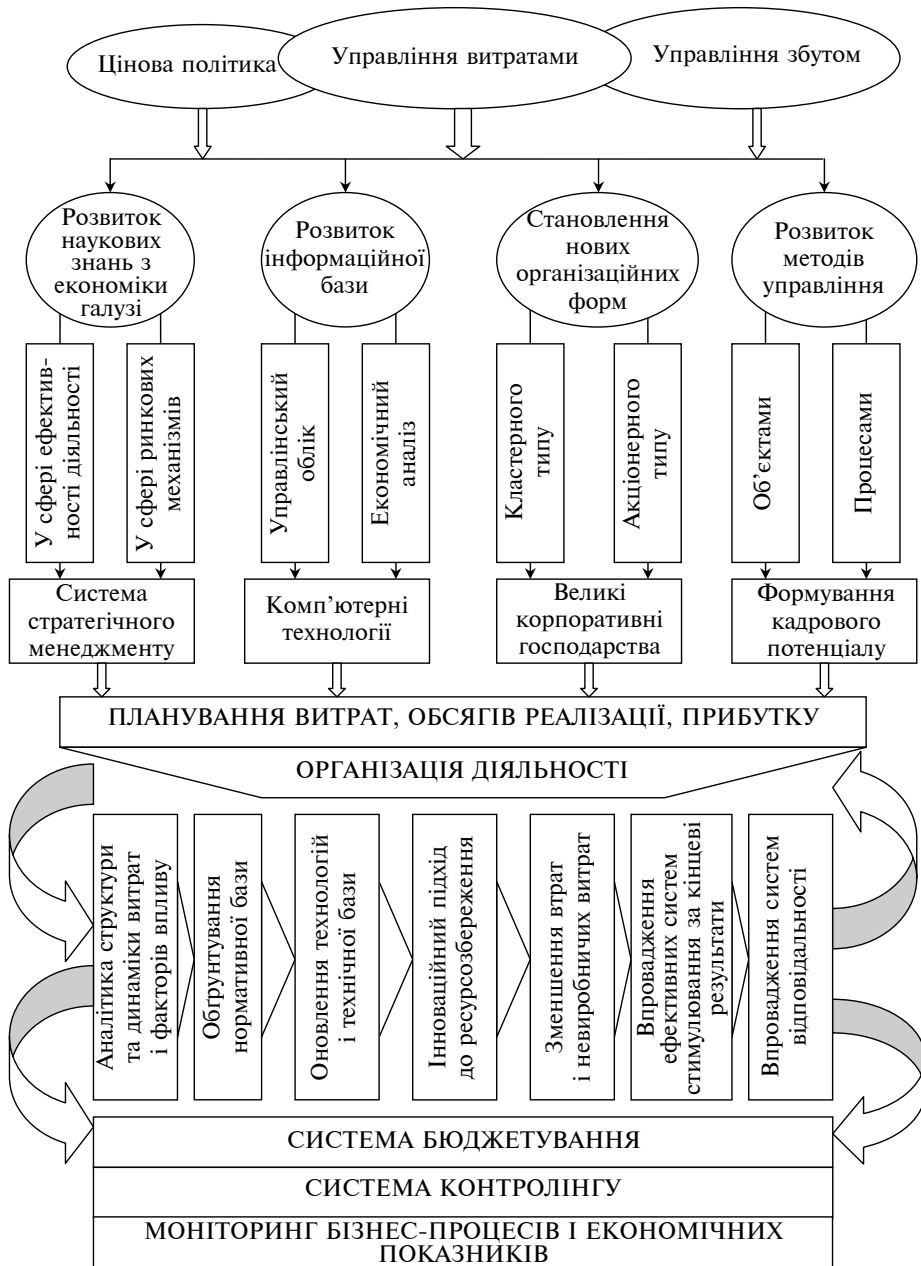
Урядові заходи щодо запобігання спаду виробництва сільськогосподарської продукції в Україні та підвищення ефективності галузі помітних і позитивних зрушень не забезпечили. Кризова ситуація отримала новий поштовх до нарощування негативів. Так, наприклад, рентабельність молока залишається на низькому рівні (до 7%), а виробництво м'яса (свинини, яловичини, птиці) в цілому по Україні і більшості регіонів залишається збитковим. Не відбувається зростання обсягів виробництва продукції, тому переробні підприємства не можуть завантажити наявні потужності більш ніж на 60%. Зростання виробництва продукції тваринництва, як і раніше, обмежене низьким платоспроможним попитом населення і зростаючими масштабами імпорту м'яса птиці. Низька платоспроможність населення, високі ціни на м'ясомолочну продукцію, порівняно з цінами на інші продукти, є основними причинами зниження купівельної спроможності населення. Тому сільськогосподарські товаровиробники скорочують виробництво [10].

За останніх 8 років виробництво м'яса в Україні зменшилося у два рази. Серед головних причин скорочення обсягів виробництва м'яса в нашій країні є його низька рентабельність і висока конкурентоспроможність імпоротної продукції. Унаслідок низьких, порівняно з витратами, закупівельних цін, тваринництво залишається збитковою галуззю сільського господарства. Одночасно відбувається збільшення імпорту. На сьогодні рівень виробництва основних видів тваринницької продукції у всіх категоріях господарств України досяг такої межі, при якій забезпечення населення ними у необхідних обсягах стає неможливим. Згідно з прогнозами збитки від реалізації сільгоспідприємствами молока (без держпідтримки) за попередніми даними за 2009 р. склали 35%, м'яса ВРХ – 60, свиней – 37, овець – 60, птиці – 23%. Обсяги виробництва м'яса у 2010 р. знижуватимуться, що пов'язано з неефективністю вирощування ВРХ через низьку продуктивність і практичну відсутність спеціалізованих м'ясних порід худоби. У загальній структурі м'яса зберігається тенденція збільшення м'яса птиці [10].

Для зміцнення економіки сільськогосподарських підприємств необхідно знайти напрями зниження собівартості продукції. Визначальними факторами зниження собівартості є економія засобів праці у виробничих процесах, енергозбереження, підвищення врожайності сільськогосподарських культур і продуктивності тварин.

Ці завдання стоять перед системою управління витратами (рис. 1). Під системою управління витратами розуміється цілісний комплекс взаємопов'язаних

---



**Рис. 1. Концептуальна модель управління витратами та система заходів підвищення ефективності діяльності підприємств**

компонентів, який забезпечує оптимальне використання ресурсів на виробництво та підвищує конкурентоспроможність підприємства. Предметом управління витратами є витрати підприємства у всьому їх різноманітті. Першою особливістю витрат як предмета управління є їх динамізм. Вони знаходяться в постійному русі, зміні. Так, в ринкових умовах господарювання постійно зміню-

ються ціни на сировину і матеріали, комплектуючі деталі й виробу, тарифи на енергоносії і послуги (зв'язок, транспорт і т. д.), оновлюється продукція, переглядаються норми споживання матеріальних і трудових витрат, що впливає на собівартість продукції і рівень витрат. Тому розгляд витрат в статистиці скоріш умовно-аналітичний і не відображає їх рівня у реальному житті. Інформацію викривлює інфляційний процес, який породжує криза.

Друга особливість витрат як предмета управління полягає в їх різноманітності, що вимагає застосування широкого спектра прийомів і методів в управлінні ними. Різноманіття витрат виявляється при їх класифікації і дозволяє, поперше, виявити ступінь впливу окремих витрат на економічні результати діяльності підприємства, по-друге, оцінити можливість впливу різних заходів на рівень тих або інших видів витрат і, нарешті, відносити на виріб тільки ті витрати, які необхідні для його виготовлення і реалізації. Не менше важливе і складне завдання – віднесення витрат на виробничі підрозділи і окремі види діяльності підприємства, тим більше, що дістала розвиток методологія центрів відповідальності [4].

Третя особливість витрат полягає у складності їх вимірювання, обліку і оцінки. Абсолютно точних методів вимірювання і обліку витрат не існує, але існує можливість і є доцільність рухатись шляхом уточнення витрат.

Четверта особливість – це складність і суперечність впливу витрат на економічний результат. Наприклад, підвищити прибуток підприємства можна за рахунок зниження поточних витрат на виробництво, яке, проте, забезпечується підвищенням капітальних витрат на НДДКР, техніку і технологію. Високий прибуток від виробництва продукції нерідко значно скорочується через високі витрати на її утилізацію тощо.

Виконання функцій управління в повному обсязі за всіма елементами виробничого процесу складає цикл дії управляючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). Суб'єктами управління витратами виступають керівники і фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок тощо). Окремі функції та елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства безпосередньо, або за їх активної участі.

Функції управління витратами первинні щодо виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно зробити необхідний обсяг витрат. Тому метою управління витратами є правильне визначення величини витрат, що плануються для досягнення певного результату найекономічнішим способом.

Оскільки в умовах ринкової економіки основним результатом діяльності підприємства є прибуток, то критерієм оцінки ефективності управління витратами на промисловому підприємстві є його відношення до суми витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт і послуг. На підприємствах система управління витратами має бути включена у розробки економічної політики, яка поєднує обґрунтоване ціноутворення, організацію ресурсозбереження, оптимізацію адміністративно-управлінських витрат, розподілу доходів тощо.

При формуванні цін повна собівартість послуг розраховується як планова величина. Поняття повної собівартості використовується виключно з метою ціноутворення. У бухгалтерському обліку собівартість обмежена поняттям «собівартості реалізованих послуг». Операційні витрати є витратами періоду і не є складовими собівартості реалізованих послуг. Для цілей ціноутворення підприємство може розраховувати окремо такі структурні складові повної собівартості: виробнича собівартість, собівартість реалізованих послуг, операційна собівартість. Планування витрат, які включаються до повної собівартості продукції, виконується як для цілей ціноутворення, так і для розробки поточних (річ-

---

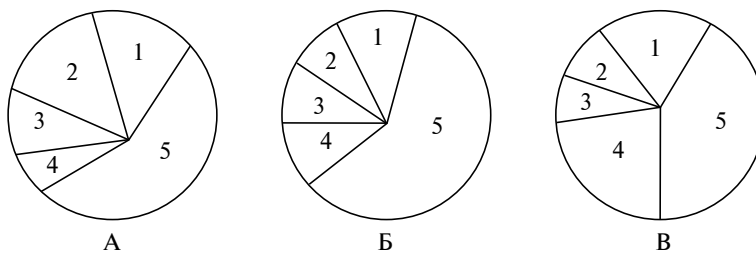
них) операційних, фінансових бюджетів та середньо-, довгострокових техніко-виробничих та фінансових планів.

В економічній практиці переважно використовуються дві основні методики планування (калькулювання собівартості): розрахунково-аналітичний метод планування за техніко-економічними факторами та нормативний метод. Нормативний метод використовується у більшості випадків. Суть цього методу полягає в тому, що планування та контроль за рівнем витрат здійснюється виходячи з розрахунків прогресивних, технічних та економічно-обґрунтованих норм використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, та інших витрат в розрахунку на одиницю реалізованої послуги.

Побудова системи управління витратами значною мірою залежить від галузі, типу та виду продукції виробництва, характеру його організації та технологічного процесу. Саме це визначає порядок формування витрат, їх групування та систематизацію, побудову системи управління (планування, аналіз, синтез, контроль та моніторинг), спосіб розрахунку конкретного виду продукції, формування інформаційних потоків тощо.

У витратах на виробництво промислового підприємства питома вага матеріальних витрат складає 65–70%, витрат на оплату праці – 10–17%. На конкретних підприємствах різних галузей співвідношення може бути іншим (рис. 2).

Як бачимо з даних рис. 2, у промислових підприємств значну питому вагу мають витрати на сировину та основні матеріали. На комунальних підприємствах – це витрати на енергоносії, на підприємствах сільськогосподарського сектора – це витрати на корми, насіння та ін.



А – промислові підприємства; Б – комунальні підприємства (водопостачання, водовідведення та ін.); В – сільськогосподарські підприємства. 1 – витрати на оплату праці; 2 – відрахування на соціальні потреби; 3 – амортизація; 4 – інші витрати; 5 – матеріальні витрати.

Рис. 2. Структура собівартості за галузями економіки

Сільськогосподарське виробництво має біологічний і просторово-географічний характер, що створює природні кордони концентрації виробництва. Сільське господарство об'єктивно відсталише в плані розвитку виробничих сил порівняно з промисловістю, повільніше, ніж інші адаптується до економічних і технологічних змін. І саме ця проблема об'єднує сільське господарство з комунальною галуззю. Вкладений у ці обидві сфери капітал приносить меншу віддачу, ніж в інших галузях економіки [5]. Кругообіг коштів у тваринництві має суттєві відзнаки і особливості порівняно з рослинництвом. Вкладені кошти у виробництво в тваринництві так само як вихід продукції відрізняються рівномірністю, вони не розмежовані суворо в часі, як в рослинництві. Оскільки в тваринництві, як правило, не існує тривалих розривів в термінах здійснення витрат і виходу продукції, вважається, що всі витрати поточного календарного року належать до виробництва продукції цього року (на практиці збіги бувають

не завжди). Це можливо лише у виробництвах, що працюють на покупних кормах. У разі ж якщо тваринництво використовує корма власного виробництва, а це стосується майже до кожного господарства, обчислити фактичну собівартість продукції тваринництва можна лише визначенням собівартості продукції рослинництва (за кормами), яке можливе лише наприкінці року після завершення обліку всіх витрат галузі [6].

Оскільки практично неможливо розробити державні або галузеві нормативи для планування всіх статей витрат, то підприємствам рекомендовано встановлювати індивідуальні норми використання ресурсів у розрахунку на одиницю виробленої (або реалізованої) продукції при використанні нормативного методу. Ці норми є технічно та економічно обґрунтованими тоді, коли вони враховують особливості господарювання певного підприємства і дозволяють забезпечувати продукцію нормативної якості.

Оцінка рівня цін на продукцію підприємств, оцінка потенціалу та особливостей ринку дозволяє вивчити можливості диференціації рівня цін з урахуванням споживчих переваг (потреб) щодо якості продукції та якості обслуговування споживачів.

Треба відзначити ще один важливий принцип управління: формування цінової політики включає формування конкурентного рівня цін. Процес формування цін включає такі елементи: визначення повної собівартості продукту; планування прибутку; визначення ціни; розподіл витрат і прибутку між групами продукту. Витрати як показник діяльності підприємства є засобом управління стійкістю підприємства. Модель формування витрат наведено на рис. 3.

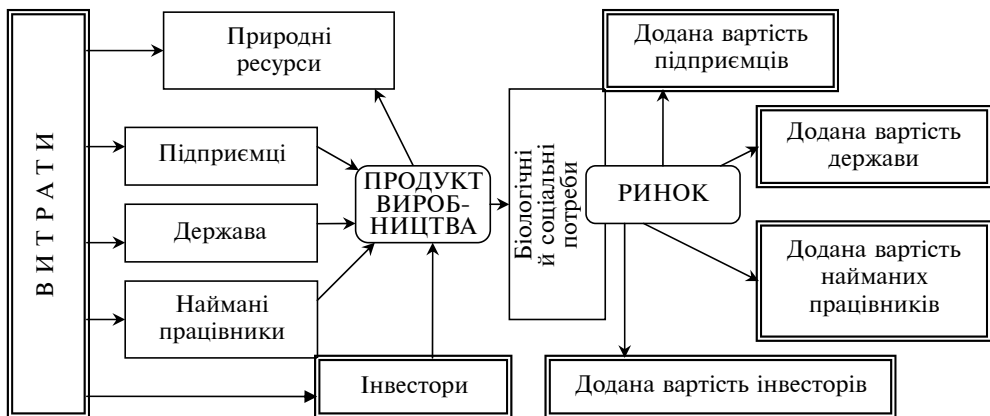


Рис 3. Модель формування витрат і доданої вартості економічних суб'єктів

Управління витратами на підприємстві може бути подано як системно-мережеву модель, у якій взаємодіють центри відповідальності. Останні мають свою систему показників. Виділені на рис. 4 складові впливу на собівартість і систему ціноутворення враховані як головні фактори при аналізі економічних показників підприємства.

В умовах ринкової економіки основною метою діяльності підприємства є досягнення оптимального прибутку. Інші цілі підпорядковані цьому головному завданню, оскільки прибуток є основним джерелом розвитку підприємства.

Принцип ефективної діяльності має бути збалансований з ресурсною компонентою стійкого розвитку, оскільки у звичайній економіці товарного виробництва коливання обсягів виробництва товару, банкрутства фірм, перепрофілю-



Рис. 4. Схема процесу управління витратами підприємства

вання та ін. – речі припустимі й неминучі, а для сільськогосподарських та комунальних підприємств має діяти система державного захисту [7].

У механізмі управління витратами економічні принципи реалізуються через організаційну систему. Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною і виробничою структурою підприємства.

Управлінські функції: координація і регулювання витрат; активізація і стимулювання (мається на увазі вибір таких способів дії на учасників виробництва, які спонукали б їх дотримуватись встановлених планом витрат і знаходити можливості їх зниження); облік, як елемент управління витратами, необхідний для підготовки аналітичної інформації та оцінки ефективності господарських дій, – знаходиться в АПК на недостатньому рівні розвитку і потребують не тільки підвищення кваліфікації кадрів, але й нових знань з економіки та нового рівня інформаційного забезпечення.

Підбиваючи підсумки, слід зазначити, що аналіз витрат як елемент функції контролю й оперативного коригування рішень допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і ухвалення раціональних управлінських рішень у сфері витрат.

Функція контролю є частиною моніторингу в системі управління витратами і забезпечує зворотний зв'язок – порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю обумовлюється коригуючими управлінськими діями, спрямованими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або на уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

Отже, управління витратами – це динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Прямий зв'язок «витрати – ціни» має структуровані особливості. Крім того, завдання управління витратами має вирішуватись на усіх



рівнях управління, як на рівні підприємства, так і в місцях утворення витрат. У структурних підрозділах слід шукати додаткові ресурси зниження поточних витрат, а на рівні підприємства – впроваджувати стратегію ефективного ресурсозбереження у довгостроковій перспективі. Заходи щодо їх зниження повинні бути скоординовані, щоб, по-перше, гарантувати якість продукції, по-друге – мотивувати персонал до пошуку прихованих резервів.

Таким чином, побудова ефективної системи управління витратами дозволить підвищити конкурентоспроможність як реалізованого товару на ринку, так і підприємства в цілому.

### Список використаної літератури

1. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Эльга, Ника-Центр, 1998. – 544 с.
2. Базилевич В.Д. Природні монополії: монографія / В.Д. Базилевич, Г.М. Филюк. – К.: Знання, 2006. – 367 с.
3. Гура Н.О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика / Н.О. Гура. – К.: Знання, 2006. – 367 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; [пер. с англ.]; под ред. С.А. Табаиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
5. Леонов Я.В. Ефективний механізм ціноутворення на продукцію підприємств водопровідно-каналізаційного господарства / Я.В. Леонов // Вчені записки. – 2006. – № 18. XIV. – С. 50–58.
6. Малахова Н.Б. Естественные монополии: сущность и институциональные механизмы регулирования: монография / Н.Б. Малахова. – Харьков: Изд. дом «ИНЖЕК», 2006. – 344 с.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132.
8. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием / И.И. Сидоров / СПб ДНТ общества «Знание», ИВЭСЭП. – СПб., 2001. – 62 с.
9. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
10. Сільське господарство України за 2008 рік: Стат. щорічник / Держкомітет статистики України / під заг. кер. Ю.М. Остапчука. – К.: 2009. – С. 101–117.

*Надійшло до редакції 2.02.2010.*