

УДК 657.471:631.11

Т. С. Муляр,  
к. е. н., доцент кафедри менеджменту організацій,  
Житомирський національний агроекологічний університет

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

MANAGEMENT OF EXPENDITURES OF AGRARIAN ENTERPRISES

*Проведений аналіз управління витратами аграрного підприємства, здійснено оцінку рівня ефективності господарської діяльності, запропоновано напрями оптимізації виробничих витрат аграрних підприємств шляхом удосконалення їх менеджменту.*

*The paper presents the analysis of managing expenses of agrarian enterprises and makes the assessment of the efficiency of their economic activities. The direction for optimizing production expenditures of agrarian enterprises through improving their management are suggested.*

*Ключові слова: управління витратами, елементи витрат, статті витрат, центр відповідальності, попроцесний методу обліку витрат.*

*Key words: management of expenditures elements of expenditures, items of expenditures, focus of responsibility, phased method of expenditure audit.*

### ВСТУП

Важливою умовою успішної діяльності підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво. Особливе значення у забезпеченні ефективної діяльності підприємства посідають можливості зниження витрат, що дозволить зменшити ціну одиниці продукції. Дана проблема значною мірою визначає конкурентоспроможність продукції та послуг будь-якого підприємства, у т. ч. й аграрного, та є актуальною для них. В умовах ринкових відносин увага акцентується не тільки на кінцевих результатах, але й на методах їхнього досягнення. Для управління менеджером потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат — продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Основними напрямками внутрішнього контролю витрат підприємства є: контроль обсягу виробленої продукції, контроль собівартості (витрат) і контроль результатів (доходів та прибутків). Тому витрати підприємства є складовою управління підприємства загалом, і існує необхідність детального вивчення та вдосконалення саме формування рівня витрат, доходів і прибутків.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Розвитку теорії і практики управління витратами присвячені дослідження цілого ряду

відомих вітчизняних науковців, таких як: І. Бойчик, Н. Бондар, Ф. Бутинець, О. Гетьман, Т. Примак, Ю. Цал-Цалко, О. Чухліб, А. Шегда, О. Крушельницька тощо. Водночас існує чимало проблем управління витратами в аграрних підприємствах, які потребують теоретичного, методичного та практичного вирішення.

### МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою запропонованої статті є дослідження проблем управління витратами в аграрних підприємствах та можливих напрямів їх розв'язання.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Практика господарювання вітчизняних підприємств свідчить, що витрати сьогодні є суто об'єктом обліку, тоді як ринкові умови господарювання вимагають обов'язкового розгляду їх як об'єкта управління. При управлінні підприємством найбільш важливе значення має управління витратами, яке включає контроль і регулювання ними.

Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.

Основними принципами управління витратами можна вважати наступні:

1) відповідність системи обліку цілям управління;

2) критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.

Об'єктом дослідження виступає сільськогосподарське приватне підприємство. СПП "Лад" займається виробництвом сільськогосподарської продукції, її переробкою, реалізацією для отримання прибутку та задоволення потреб його засновника на основі раціонального використання виробничо-ресурсного потенціалу. Підприємство в процесі своєї діяльності використовує земельні угіддя (870 га), рілля у складі яких становить 100 % та повністю використовується під посіви сільськогосподарських культур.

Підприємство спеціалізується на вирощуванні зернових та технічних культур (табл. 1).

Отже, дані таблиці підтверджують напрям спеціалізації підприємства, оскільки зерно протягом 2009—2011 рр. у структурі товарної продукції складає найбільшу питому вагу (55,6 %), технічні культури (соняшник, ріпак озимий, цукрові буряки) — 30,2 %. Хоча в 2011 р. технічні культури (соняшник, цукрові буряки) склали 50,5 % у товарній продукції. Тобто в підприємстві спостерігається тенденція, як і в цілому по Україні, до збільшення виробництва технічних культур.

Процес виробництва продукції (робіт, послуг) потребує здійснення певних витрат. Витрати на основне виробництво СПП "Лад" представлені в таблиці 2.

За даними таблиці можна зробити висновок, що витрати виробництва досліджуваного підприємства за 2009—2011 рр. зросли. Причому, відбулися зміни по всіх статтях витрат як в абсолютних, так і у відносних показниках. У структурі витрат витрати на оплату праці за аналізований період зменшилися з 8,2 до 2,9 %, або на 5,3 %, відповідно, зменшилися відрахування на соціальні заходи. Матеріальні витрати зросли в 2011 р. в порівнянні з 2009 р. на 9,7 %. Можна сказати, що ре-

Таблиця 1. Структура товарної продукції СПП "Лад"

Вид продукції	Роки						В середньому за 3 роки	
	2009		2010		2011			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зерно	680,8	53,5	1819,0	66,0	1146,0	45,4	1215,3	55,6
Соняшник	78,7	6,2	-	-	540,0	21,4	206,2	9,4
Ріпак озимий	365,9	28,7	-	-	-	-	122,0	5,6
Цукрові буряки	-	-	263,0	9,5	736,0	29,1	333,0	15,2
Інша продукція рослинництва	-	-	-	-	64,0	2,5	21,3	1,0
Разом по рослинництву	1125,4	88,4	2082,0	75,5	2486,0	98,4	1897,8	86,8
Свині в живій вазі	79,4	6,2	89,0	3,3	15,0	0,6	61,1	2,8
Разом по тваринництву	79,4	6,2	89,0	3,3	15,0	0,6	61,1	2,8
Послуги в сільському господарстві	68,9	5,4	584,0	21,2	26,0	1,0	226,3	10,4
Продукція сільського господарства і послуги - всього	1273,7	100,0	2755,0	100,0	2527,0	100,0	2185,2	100,0

зультатом зростання матеріальних витрат є недостатній рівень управління ними. Витрати на амортизацію відсутні в 2009 р. та 2011 р., оскільки засоби виробництва наймані та орендовані. Значно зменшилися інші витрати в структурі витрат з 17,5 до 8,8 %. Це свідчить про те, що у підприємства з'явилися можливості виробляти продукцію з меншими трудозатратами.

Отже, управління витратами — це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою умовою ефективного функціонування будь-якого підприємства. Показники рівня ефективності господарювання СПП "Лад" за 2009—2011 рр. наведено у таблиці 3.

Так, рентабельність виробничих витрат зменшилась на 24,6 %, рентабельність господарської діяльності — на 15,5 %, рентабельність підприємства також — на 15,5 %, чиста рентабельність виручки від реалізації — на 7,5 %.

Коефіцієнт окупності знизився на 0,3, а щодо адміністративних витрат на 1 грн. собівар-

Таблиця 2. Витрати на виробництво продукції СПП "Лад"

Елементи витрат	2009 р.		2010 р.		2011 р.		Відхилення 2011 р. до 2009 р. +,-
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Витрати на оплату праці	108	8,2	162,0	6,3	121,0	2,9	- 5,3
Відрахування на соціальні заходи	29,3	2,2	52,0	2,0	49,0	1,2	- 1,0
Матеріальні витрати	944,7	72,1	2058,0	80,0	3605,0	87,1	9,7
Амортизація	-	-	38,0	1,5	-	-	-
Інші витрати	228,5	17,5	264,0	10,2	362,0	8,8	- 8,7
Усього витрат	1310,5	100,0	2574,0	100,0	4137,0	100,0	-

Таблиця 3. Ефективність господарської діяльності СПП "Лад", %

Показники	Роки			Відхилення 2011 р. до 2009 р. +,-
	2009	2010	2011	
Рентабельність виробничих витрат	46,1	28,6	21,5	-24,6
Рентабельність господарської діяльності	34,1	28,8	18,6	-15,5
Рентабельність підприємства	34,1	28,8	18,6	-15,5
Чиста рентабельність виручки від реалізації	24,9	24,1	17,4	-7,5
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,5	1,3	1,2	-0,3
Адміністративні витрати на 1 грн. собівартості реалізованої продукції, тис. грн.	0,07	0,03	0,21	0,14

тості реалізованої продукції, то вони збільшились на 0,14 тис. грн. Ці показники свідчать про зниження рівня ефективності господарської діяльності СПП "Лад". Потребує удосконалення управління адміністративними витратами.

Доцільно провести аналіз витрат на виробництво продукції рослинництва, оскільки СПП "Лад" спеціалізується на її виробництві. Аналіз витрат на виробництво продукції рослинництва за статтями представлено в таблиці 4.

Як видно за розрахунковими даними таблиці, у 2011 р. на виробництво продукції рослинництва витрати зросли за всіма статтями. Разом із ростом виробничих витрат змінилася і їх структура. У досліджуваному підприємстві за 2009—2011 рр. питома вага оплати праці у структурі виробничих витрат знизилась із 8,7 до 2,6 %. Це зниження обумовлене в основному зниженням трудомісткості виробленої продукції. У структурі витрат рослинництва матеріальні витрати за цей період зросли з 75,4 % до 87,2 %. Зокрема, значне зростання відбулося по статті "оплата послуг і робіт", що виконані сторонніми організаціями в 17,7 рази, що свідчить про значні резерви. Це можна пояснити тим, що підприємство до виконання технологічних процесів по вирощуванню сільськогосподарських культур залучає найману техніку машинно-технологічних станцій та інших організацій. Також це підтверджує відсутність витрат на амортизацію.

Механізація технологічних процесів дозволяє знизити трудомісткість продукції рослинництва, що дає можливість економити фонд заробітної плати. У результаті найму техніки і відбулося зниження витрат по статті нафтопродукти з 38,4 % до 16,4%. Електроенергія в структурі витрат залишилася майже незмінною, хоч і вартість її зросла. Витрати на запасні частини в структурі зменшились, що пояснюється використанням найманої техніки. Стаття "насіння та посадковий матеріал" зросла з 12,1 до 15,8% що вказує на те, що підприємство використовує елітний матеріал з метою підвищення врожайності вирощуваних культур, чого не можна сказати про витрати на міне-

ральні добрива. У структурі витрат за аналізований період вони зменшились з 12,4 до 9,5%, хоча в абсолютних вимірах затрати на мінеральні добрива за цей період зросли в 2,6 рази, що є свідченням їх подорожання. Інші витрати зменшилися з

13,5 до 9,1 %, але в їх структурі відбулися зміни. Якщо в 2009 р. орендна плата за паї складала 8,1 %, то в 2011 р. лише 4,5% та при цьому зросла в 1,9 рази.

Отже, можна зробити висновок, що ріст виробничих витрат обумовлений рядом об'єктивних причин. Зростання цін на матеріали, техніку, мінеральні добрива, пально-мастильні матеріали, іншу промислову продукцію. Підвищення цін на нафтопродукти обумовило підвищення собівартості тракторних робіт і робіт автотранспорту сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, зростання виробничих витрат на виробництво сільгосппродукції в аграрних підприємствах відбулося в значній мірі і в результаті недосконалого управління витратами. Як зазначає проф. Ф.Ф. Бутинець: "сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства у першу чергу прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства" [1, с. 308].

А тому, для забезпечення ефективності управління витратами виникає потреба в застосуванні контролінгу як функціонального напряму економічної роботи, пов'язаного з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті. Контролінг включає в себе встановлення цілі підприємства, поточний збір та обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення функцій контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, а також підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи та спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію "управління управлінням" і являє собою синтез планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо.

Найвищої ефективності контролю за процесами виробництва можна досягти у випадку його органічної єдності з системами обліку та управління. Своєчасно проведений контроль дозволяє виявити основні причини відхилень, передбачити фінансовий стан суб'єкта господарювання.

В умовах тривалого виробничого циклу здійснення витрат в галузі рослинництва не збігається з часом контролю за ними. У процесі вирощування

сільськогосподарських культур предметом обліку є витрати, здійснені на кожному етапі технологічного процесу (оранка, передпосівний обробіток ґрунту, сівба, догляд за посівами, збирання врожаю). Тому, з метою забезпечення оперативного контролю та управління витратами в рослинництві, на нашу думку, доцільно застосування попроцесного методу обліку витрат, при якому виробничий цикл поділяється на декілька самостійних робочих періодів. На даному етапі в аграрних підприємствах Житомирської області застосовується позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. При розподілі виробничого циклу на періоди, калькуляцію слід складати не тільки в кінці року, але й за кожним робочим періодом. Об'єктами калькуляції (у розрізі культур, груп культур) у даному випадку будуть виробничі процеси та виконані роботи, послуги згідно з технологічними картами виконання робіт та норм витрат, а не готова продукція. При калькулюванні видів робіт за періодами можливий не тільки оперативний контроль за витратами, а й визначення до кінця збору врожаю його собівартості. На рівні виробничих підрозділів об'єктами обліку витрат є окремі етапи технологічних процесів здійснюваних при вирощуванні сільськогосподарських культур, а об'єктами калькулювання — види робіт та види продукції. У цілому ж по підприємству об'єктами обліку витрат є певні технологічні процеси, види робіт, види та групи сільськогосподарських культур, а об'єктами калькулювання — види незавершеного виробництва, робіт та продукції.

**Таблиця 4. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва за статтями витрат СПП "Лад"**

Статті витрат	2009 р.		2010 р.		2011 р.		Відхилення 2011 р. до 2009 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	%	+,- п.п.
Витрати на оплату праці	101,5	8,7	154,0	6,2	104,0	2,6	102,5	-6,1
Відрахування на соціальні заходи	27,7	2,4	50,0	2,0	42,0	1,1	151,6	-1,3
Матеріальні витрати:	883,5	75,4	1927,0	79,6	3449,0	87,2	в 3,9 р.	11,8
у т. ч. насіння та посадковий матеріал	142	12,1	280,0	11,6	625,0	15,8	в 4,4 р.	3,7
мінеральні добрива	145,5	12,4	370,0	15,3	375,0	9,5	в 2,6 р.	-2,9
нафтопродукти	450,4	38,4	403,0	16,6	650,0	16,4	144,3	-22,0
електроенергія	7,7	0,7	6,0	0,2	21,0	0,6	в 2,7 р.	-0,1
запасні частини, ремонтні матеріали	45,6	3,9	103,0	4,3	143,0	3,6	в 3,1 р.	-0,3
оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями	92,3	7,9	765,0	31,6	1635,0	41,3	в 17,7 р.	33,4
Амортизація	-	-	38,0	1,6	-	-	-	-
Інші витрати	159,2	13,5	264,0	10,9	362,0	9,1	в 2,3 р.	-4,4
у т. ч. орендна плата за земельні паї	95,8	8,1	118,0	4,5	180,0	4,5	в 1,9 р.	-3,6
Усього витрат	1171,9	100,0	2433,0	100,0	3957,0	100,0	в 3,4 р.	-

Така організація обліку витрат, на нашу думку, забезпечить можливість оперативно контролювати відхилення фактичних витрат від нормативних, приймати управлінські рішення не після здійснення виробничих процесів, а в процесі їх здійснення, аналізувати діяльність виробничих підрозділів і в цілому роботу підприємства протягом року, а не в кінці звітної періоду, коли вже ніякі управлінські рішення не допоможуть і фінансового результату не змінять. Такий метод дасть можливість контролювати хід виконання польових робіт та структуру витрат за видами робіт (процесами), проводити вирахування витрат на побічну продукцію після визначеного процесу. До визначеного моменту витрати на вирощування культур є загальними, а потім поділяються за процесами, формуючи витрати, що відносяться до конкретних видів побічної продукції.

Отже, при використанні даного методу управлінський облік витрат пропонується вести в розрізі центрів відповідальності (внутрішньогосподарських підрозділів) за технологічними процесами по періодах, за статтями і елементами витрат — щомісяця, а зведений облік витрат — зростаючим підсумком за підрозділами. Для оперативного управління витратами доцільно вести додатково облік відхилень фактичних витрат від планових.

Таким чином, на керівництво центру відповідальності (підрозділу) покладається функція контролю за витратами протягом усього звітного періоду, що дозволить своєчасно та якісно регулювати процеси виробництва та реагувати на негативні фактори, що виникають у

кожній фазі процесу виробництва продукції та організовувати стимулювання виконавців за економію витрат. Це має велике значення для аграрних підприємств, які мають орендовані землі в різних регіонах, де систематичний контроль з боку власників, керівників і спеціалістів головного офісу за дотриманням технології вирощування сільськогосподарських культур, витратами та виходом продукції важко здійснювати. У цьому випадку функції контролю передаються керівництву центрів відповідальності, що сприятиме раціональному витрачання всіх видів ресурсів, а також мотивуватиме виробничих працівників і менеджерів структурних підрозділів до ощадливого використання ресурсів. Економічний ефект досягатиметься шляхом активної позиції працівників структурних підрозділів при плануванні, в обліку, контролі та оцінці діяльності.

Одним з основних завдань контролінгу є інформаційна підтримка управління, а тому запропонований метод обліку та контролю витрат підвищить оперативність інформації про відхилення витрат за періодами по всіх технологічних процесах при вирощуванні культур у рослинництві, що дуже важливо для прийняття управлінських рішень та коригування виробничих програм.

Отже, володіючи інформацією, керівник може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності — відстежування в режимі реального часу процесів, що відбуваються на підприємстві; співставлення оперативних звітів про результати роботи підприємства за найбільш короткі проміжки час (день, тиждень, місяць); порівняння цільових результатів з досягнутими. На підставі такого порівняння роблять висновки про сильні та слабкі сторони підприємства, динаміку їх змін, а також про сприятливі та негативні тенденції розвитку зовнішніх умов функціонування підприємства. Зміна умов зовнішнього та внутрішнього середовища призводить до перегляду цільових параметрів: необхідно перевірити, наскільки оптимальними є поставлені цілі у нових умовах, чи зможе підприємство в цих умовах досягти поставлених цілей. З урахуванням зміни цільових параметрів, а також прогнозу змін сильних та слабких сторін підприємства коригується план дій щодо досягнення поставлених цілей.

#### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Успішне управління підприємством може здійснюватись тільки за умови отримання

інформації, необхідної для аналізу ситуацій, прийняття рішень і контролю за їх виконанням. Відсутність такої інформації змушує керівників підприємств спиратися в розробці рішень на інтуїцію, підвищуючи ризик прийняття неправильного рішення. Все це свідчить про те, що наразі склалася об'єктивна необхідність вдосконалення систем і методів стратегічного управління підприємством, зокрема управління витратами та їх інформаційного забезпечення. А тому, оптимізація рівня виробничих витрат повинна розглядатись, як основа їхнього успішного функціонування, яка буде здатна забезпечити:

— рентабельність та прибутковість виробництва;

— високу конкурентоспроможність виробленої продукції.

Таким чином, управління витратами підприємства є складовою управління підприємства загалом, і тому існує необхідність детального вивчення та вдосконалення саме формування рівня витрат, доходів і прибутків. Для детального дослідження та аналізу впливу різних чинників на витрати необхідне створення уніфікованої системи управління витратами, яка забезпечить успішне функціонування підприємства в ринкових умовах.

#### **Література:**

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
2. Давидович І.Є. Контролінг / І.Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с.
3. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 1. / В. Мочерний (відп. ред.). — К.: Видавничий центр "Академія", 2000. — 864 с.
4. Крушельницька О.В. Управління витратами: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей / О.В. Крушельницька. — Житомир, ЖДТУ, 2005. — 196 с.
5. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 9. — С. 225—229.
6. Цал-Цалко Ю.С. Витрати виробництва / Ю.С. Цал-Цалко. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с.
7. Чухліб О.А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О.А. Чухліб // Фінанси України. — 2006. — № 123. — С. 129—135.

*Стаття надійшла до редакції 21.01.2013 р.*