

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

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

T. Mulyar,
The Candidate of Economic Science, assistant professor, the chair of management of organizatiois
Zhytomyr National Agroecological University

THE CHARACTERISTIC FEATURES OF FARM ENTERPRISE EXPENSES MANAGEMENT

Проаналізовано витрати сільськогосподарського підприємства, дано оцінку рівня економічної ефективності господарської діяльності. Виявлено особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств.

The article analyses the expenses of a farm enterprise and estimates the level of its economic activities efficiency. It determines the characteristic features of farm enterprise expenses management under modern economic conditions for the purpose of increasing the farm enterprise competitiveness.

Ключові слова: управління, витрати, сільськогосподарські підприємства, собівартість продукції, об'єкт калькуляції, метод розподілу витрат.

Key word: management, expenses, farm, enterprise, costs, object of calculation, costs distribution method.

ВСТУП

У всіх галузях економіки посилюється конкурентна боротьба, одним з головних інструментів в якій стає зниження витрат на виробництво продукції та економії ресурсів. Сучасна практика господарювання базується на повсякденній роботі з витратами, спрямованій на їх оптимізацію, що забезпечує стабільність позицій на ринку і є найбільш ефективним способом досягнення рентабельної роботи.

Актуальність проблеми посилюється тим, що оперативний вибір дій, що коригують, у сфері управління витратами і ресурсами потребує повсякденного відстеження та зіставлення витрат не лише за окремими продуктами, ринками, клієнтами, але і за всіма бізнес-процесами підприємства, операціями та замовленнями, що знижує придатність традиційних методів обліку витрат і обумовлює їх невідповідність потребам керівництва в управлінській інформації. У зв'язку з цим необхідність створення і постійного вдосконалення механізму управління витратами потребує пошуку наукових підходів до вибору методів і способів цілеспрямованої дії на процес формування витрат у ході виробництва.

Вищенаведене визначає високу актуальність проблем управління витратами та ресурсами для кожного підприємства і для галузі в цілому, що потребує посилення уваги науки та практики до проблем розробки і впровадження в господарську діяльність підприємств нових методів управління витратами, адекватних умовам сучасних ринкових відносин.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика вдосконалення підходів до управління і оптимізації витрат знайшла відображення у роботах широкого кола науковців: П. Атамаса, Ф. Бутинця,

Ю. Великого, М. Голова, М. Грещака, І. Давидовича, К. Друрі, О. Крушельницької, А. Турила, Ю. Цаль-Цалка та ін. Водночас зазначимо, що особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств, залишаються недостатньо дослідженими та потребують подальшого вивчення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження особливостей управління витратами сільськогосподарських підприємств. Об'єктом дослідження є процес управління витратами сільськогосподарських підприємств. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних та практичних аспектів формування ефективної системи управління витратами підприємства.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

В умовах мінливого зовнішнього середовища, наявності несприятливих економічних явищ сучасним українським підприємствам надзвичайно важко успішно функціонувати. Основною проблемою є постійно зростаючі витрати, що негативно відображається на фінансових результатах діяльності підприємства. Жорстка конкуренція на ринках, постійно зростаючі в умовах інфляції ціни на ресурси та високі тарифи спонукають підприємства до пошуку векторів, за допомогою яких можна вдосконалити свою діяльність. Одним із найважливіших напрямів є оптимізація за критерієм витрат, що є результатом процесу управління ними. Тому велике практичне значення має дослідження процесу управління витратами, його функцій і процедур.

Крушельницька О.В. вважає, що витрати — це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин та сил природи в процесі госпо-

Таблиця 1. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва ТОВ "Липники"

Елементи витрат	Рік						Відхилення 2013 р. до 2011 р.	
	2011		2012		2013		в %	п. с.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Витрати на оплату праці	199	11,0	339	35,4	313	23,9	157,3	12,9
Відрахування на соц. заходи	72	11,8	126	13,2	116	8,9	161,1	-2,9
Матеріальні витрати	311	51,0	390	40,6	554	42,3	178,1	-8,7
в т. ч. насіння і посадковий матеріал	126	20,6	121	12,6	187	14,3	148,4	-6,3
Амортизація	18	2,9	70	7,3	70	5,4	> в 3,9 р	2,5
Інші витрати	11	1,7	34	3,5	256	19,5	> в 23,2 р	17,8
Всього витрат	610	100,0	959	100,0	1308	100,0	> в 2,1 р	0,0

тевого циклу продукції та підприємства в цілому, а також стратегій, яких дотримується підприємство.

Дослідження проведене нами за матеріалами ТОВ "Липники" показали, що господарство має молочно-м'ясну спеціалізацію з розвиненими виробництвом зерна. Молочна продукція в структурі товарної продукції за досліджуваний період займає 56,3 %, продукція вирощування ВРХ у живій вазі — 23,7 %, а зерно — 18,5 %. У процесі виробництва сільськогосподарської продукції ТОВ "Липники" здійснюються відповідні витрати (табл. 1, 2).

За даними таблиці 1 видно, що затрати за досліджуваний період значно зросли по всіх елементах витрат. У структурі витрат витрати на оплату праці в 2013 р. займають 23,9 %, тобто на 12,9 п. с більше ніж в 2011 р., що свідчить про зростання заробітної плати, як чинника мотивації праці. Найбільшу питому вагу в 2013 р. займали матеріальні витрати — 42,3 %, але цей показник значно зменшився в порівнянні з 2011 р. (- 8,7 п. с.). І це відбулося за рахунок зменшення витрат на насіння і посадковий матеріал, що вказує на використання власного насіння. Зростання витрат на амортизацію пояснюється придбанням техніки для обробки ґрунту та збирання врожаю. Інші витрати зросли в 23,2 рази, витрати виробництва у рослинництві за період дослідження зросли в 2,1 рази. Це дає змогу зробити висновок, що результатом зростання витрат є недостатній рівень управління ними.

дарювання [6, с. 13]. А тому, це треба враховувати в господарській діяльності. Від величини витрат залежить прибутковість підприємства, тому ефективне управління витратами, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. 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 функцією економічного механізму будь-якого підприємства [8, с. 19].

Існують різні підходи до визначення "управління витратами", що ще раз підтверджує складність витрат як явища для кожного господарюючого суб'єкта. Атамас П.И. вважає, що всебічне управління витратами, спрямоване, в першу чергу, не на стримування зростання затрат, а на їх скорочення [1, с. 396]. На думку Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А., управління витратами — це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства [7, с. 19]. Вчені визначають особливу роль управління витратами для досягнення результатів у майбутньому — економії витрат. Дж. Шанк, В. Говіндараджан розглядають управління витратами в більш широкому сенсі та обґрунтовують використання терміна "стратегічне управління витратами", яке включає в себе: аналіз ланцюжка створення цінності; стратегічне позиціонування; аналіз і управління чинниками, що визначають витрати [4, с. 862]. Автори визначають тісний взаємозв'язок між витратами та економічними результатами господарювання, стратегією підприємства, а головною метою управління є не самі витрати як об'єкт, а ресурси всіх видів.

Таким чином, щоб система управління витратами функціонувала ефективно, в основу її формування має бути покладена концепція, що враховує особливості діяльності підприємства, його структуру, стадію жит-

тваринництва незначно зросли — (на 8,5 %). У структурі витрат в 2013 р. найбільшу питому вагу займали матеріальні затрати, але відносно 2011 р. вони зменшилися на 22,5 п. с., що є свідченням розвитку власного кормовиробництва. На що й вказує зменшення витрат на корми. Зростання виплат на оплату праці в 2013 р. відповідно до 2011 р. відбувалося у зв'язку зі зростанням мінімальної заробітної плати та з метою стимулювання працівників ферми. Витрати на амортизацію зросли у 9,5 рази за рахунок оновлення основних фондів.

Проведені дослідження показали, що мало місць, зростання витрат, обумовлене зниженням ресурсовіддачі та інфляційним фактором. Сьогодні у структурі сільськогосподарських витрат більше третини займає вартість придбаних засобів виробництва. Використання мінеральних добрив, гербіцидів, добавок до кормів дає можливість нарощувати обсяги виробництва вищими темпами, а отже, швидше реагувати на зміни економічної кон'юнктури.

Таким чином, можна сказати, що зростання виробничих витрат обумовлені рядом об'єктивних причин.

Таблиця 2. Структура витрат на виробництво продукції тваринництва ТОВ "Липники"

Елементи витрат	Рік						Відхилення 2013 р. до 2011 р.	
	2011		2012		2013		%	п. с.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Витрати на оплату праці	268,9	22,6	440,9	32,0	430,4	33,3	160,1	10,7
Відрахування на соц. заходи	97,8	8,2	163,9	11,9	160,0	12,4	163,6	4,2
Матеріальні витрати	825,6	69,2	673,6	48,9	604,5	46,7	73,2	-22,5
в т. ч.: корми	580,0	48,6	414,1	30,1	444,6	34,4	76,7	-14,3
Амортизація	10,0	0,8	95,5	6,9	95,5	7,4	> 9,5 р.	6,5
Інші витрати	125,0	10,5	3,7	0,3	2,8	0,2	2,2	-10,3
Всього витрат	1192,3	100,0	1377,6	100,0	1293,2	100,0	108,5	0,0

Таблиця 3. Економічна ефективність господарської діяльності ТОВ "Липники"

Показник	Рік			2013 р. до 2011 р.	
	2011	2012	2013	+, -	%
	Вироблено валової продукції на: 100га с.-г. угідь, тис. грн.	381,5	272,1	547,7	166,2
1 працюючого, грн.	33890,4	25653,1	23134,0	-10756,4	68,3
Вироблено на 100 га ріллі зерна, ц	931,9	1290,8	2861,4	1929,5	в 3рази
Вироблено на 100 га с.-г. угідь, ц					
м'яса	80,9	63,86	118,4	37,5	146,4
молока	1062,7	726,53	1615,5	552,8	152,0
Собівартість 1ц, грн.: зернових	135,8	183,6	186,0	50,5	137,0
молока	190,0	268,2	270,0	80,0	142,1
приросту ВРХ	668,4	1200,0	1200,0	531,6	179,5
Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.	259,0	85,0	8,0	-251,0	3,1
на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	56,1	18,4	3,8	-52,3	6,8
на 1 працюючого, грн.	4980,8	1734,7	160,0	-4820,8	3,2
Норма прибутку, %	4,5	1,5	0,1	-4,4	2,2
Рентабельність підприємства, %	18,8	5,3	0,4	-18,3	2,1

Разом з цим, зростання витрат на виробництво продукції у сільськогосподарських підприємствах відбувається і в результаті недосконалого управління витратами, зокрема не враховуються особливості виробничого процесу, що впливає на економічну ефективність діяльності товаровиробників (табл. 3).

У 2013 р. порівняно до 2011 р. у господарстві відбулося зростання виробництва валової продукції на 100 га с.-г. угідь, продуктивність праці зменшилася на 10756,4 грн., що вказує на збільшення чисельності працівників. Виробництво зерна на 100 га ріллі зросло в 3 рази. Також відбулося зростання виробництва на 100 га с.-г. угідь м'яса ВРХ та молока. Собівартість виробництва 1 ц зернових, молока, приросту ВРХ значно зросла, що можна пояснити як зростанням цін на ресурси, так і недосконалістю управління витратами.

Можемо зробити висновок, що загальна ефективність господарської діяльності за досліджуваний період погіршилася, але підприємство залишилося прибутковим. У 2013 р. було отримано прибутку в розрахунку на 1 середньорічного працюючого 160 грн., а на 100 га с.-г. угідь отримано прибутку 3,8 тис. грн.

Із зазначеного можна констатувати, що будь-яке підприємство повинно використовувати такий механізм формування витрат виробництва, який дасть змогу отримати повну інформацію, яка буде гарантувати успіх підприємства в конкурентному середовищі. Вчасне реагування на відхилення витрат від нормативних значень дасть змогу оптимізувати обсяг витрат підприємства для забезпечення більш високої результативності його діяльності. Зростання конкуренції вимагає створення нових систем калькуляції, що є дуже важливим сьогодні.

Обчислення собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції ґрунтується на загальних принципах планування і обліку витрат, які вимагають єдності об'єктів калькуляції, статей витрат і методики їх розподілу між різними продуктами. Це забезпечує необхідні умови для правильного та ідентичного обчислення собівартості окремих видів продукції в сільськогосподарських підприємствах, дає можливість аналізувати її рівень у динаміці та порівняно з іншими господарствами, за планом встановлювати причини відхилень і розробляти заходи щодо зниження собівартості.

Облік витрат на виробництво і вихід продукції ведеться в рослинництві за окремими культурами (групами культур), а в тваринництві — за видами і групами тварин. Сума всіх прямих і розподілених витрат становить їх загальний обсяг по кожному з об'єктів обліку. При вирощуванні сільськогосподарських культур і утриманні худоби, а птиці господарства одержують, як правило, не один, а декілька видів продукції — основну, супутню і побічну.

Основною є продукція (зерно, цукрові буряки, картопля, молоко, приріст, вовна, яйця тощо), для одержання якої організоване відповідне виробництво. Якщо в одній галузі виробляється два і більше основних продуктів, вони є супутніми. Біологічні особливості рослин і тварин зумовлюють одержання поряд з основною побічної продукції (соломи, гички, гною тощо).

Для обчислення собівартості одиниці сільськогосподарської продукції після встановлення об'єкта калькуляції визначають кількість виробленої продукції і загальну суму витрат на вирощування окремих сільськогосподарських культур і утримання худоби. Загальна сума витрат розподіляється між окремими видами продукції. При цьому використовують декілька методів розподілу витрат і обчислення собівартості.

Метод прямого віднесення витрат на відповідні види продукції використовується в тих галузях, де в процесі виробництва одержують один вид продукції. При цьому собівартість одиниці продукції визначають діленням суми витрат по даному об'єкту обліку на загальний обсяг виробленої однорідної продукції. Цим методом обчислюють собівартість 1 ц картоплі, зеленої маси кукурудзи і однорічних трав, а також одиниці робіт і послуг обслуговуючих виробництв.

Метод виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат. При цьому побічна продукція (солома, стебла кукурудзи, гичка, гній тощо) оцінюється за нормативною собівартістю або фактичними витратами на її збирання, перевезення і заготівлю. Після вирахування вартості побічної продукції із загальної суми витрат решту її відносять на обсяг виробленої основної продукції. Цим методом обчислюють собівартість 1 ц приросту живої маси молодняка великої рогатої худоби і свиней та ін.

Метод розподілу витрат між видами продукції пропорційно до кількісного значення однієї з ознак,

спільної для даних видів продукції. Такими ознаками можуть бути вміст в окремих видах продукції повноцінного зерна, поживних речовин і т. і. Цей метод використовують при обчисленні собівартості зернових відходів, нестандартних овочів, картоплі, фруктів та ягід з урахуванням їх поживних якостей та інших характерних особливостей.

Метод оцінки витрат на окремі види продукції експертним шляхом і вираження їх у певних відносних показниках. Наприклад, 1 голова приплоду оцінюється в розмірі собівартості 60 кормо-днів утримання тварин.

Метод розподілу витрат за допомогою коефіцієнтів, які встановлюються централізовано. При їх визначенні витрати на одиницю одного з видів продукції приймаються за одиницю, а щодо інших видів продукції виражаються відповідним коефіцієнтом. Таким чином, усі види продукції переводять в основну, визначають її загальний обсяг та обчислюють собівартість основної продукції. Витрати на окремі види продукції розподіляють пропорційно до їх частки в загальному обсязі умовної продукції.

Метод розподілу витрат пропорційно до вартості окремих видів продукції в оцінці за реалізаційними цінами використовують при обчисленні продукції овочівництва, льонарства, вівчарства та інших галузей.

При обчисленні багатьох видів продукції застосовують відповідні комбінації кількох розглянутих вище методів.

Собівартість сільськогосподарської продукції, робіт і послуг визначається в певній послідовності, бо продукція і послуги одних галузей і виробництв споживаються іншими в процесі господарської діяльності. Спочатку визначають собівартість робіт допоміжних виробництв: в автомобільному вантажному транспорті — 1 тонно-кілометра вантажних перевезень; у транспортних роботах тракторів — 1 тонно-кілометра вантажних перевезень або 1 еталонного гектара роботи; в електропостачанні — 1 кіловат-години електроенергії. Послуги цих виробництв практично повністю споживаються в галузях господарства і їх витрати відносять на собівартість сільськогосподарської продукції. Після розподілу витрат допоміжних виробництв за об'єктами обліку визначають собівартість продукції рослинництва, а потім тваринництва.

Аналізуючи собівартість продукції, вирішують такі основні завдання:

1) оцінювання виконання плану за собівартістю продукції в цілому по підприємству, а також за окремими видами продукції;

2) вивчення причин відхилення фактичних витрат від планових за статтями, а також за окремими видами і групами продукції;

3) виявлення резервів зниження собівартості продукції та розробка відповідних заходів щодо їх використання.

Собівартість сільськогосподарської продукції є одним з вирішальних чинників та водночас показником економічної ефективності виробничої діяльності та вартісним виміром рівня ресурсних питомих витрат на виробництво продукції. Дослідження групування витрат на сільськогосподарських підприємствах показує, що поділ витрат на постійні та змінні, в більшості із них не здійснюється. Відсутній також чіткий поділ витрат на прями та непрямі. І зовсім не проводиться дослідження поведінки витрат.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Відповідно до вимог управлінського обліку для виділення окремих груп витрат у сільськогосподарських підприємствах потрібно враховувати значні особливості виробничих процесів, що спричиняють особливості управління витратами, зокрема: нерівномірність проведен-

ня витрат протягом звітного періоду; можливість отримання інформації про фактичну собівартість продукції лише один раз в кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої продукції; витрачання на годівлю тварин корму власного виробництва та зеленого корму, який у літній період значно дешевший; застосування відповідних систем стимулювання працівників.

Підприємство має самостійно вибрати концепцію управління витратами, яка максимально сприятиме підвищенню його конкурентоспроможності та прибутковості на ринку. Варто зазначити, що в управлінні витратами слід також враховувати особливості виробничих процесів в сільськогосподарських підприємствах, зв'язок витрат виробництва з показниками ефективності виробництва, перехід від пасивних методів обліку витрат за минулий період до активних методів втручання у виробництво на основі аналізу ефективності формування витрат, виявлення суттєвих відхилень від норм і нормативів, що забезпечить досягнення мети.

Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібн. / П.Й. Атамас. — Д. — К.: Центр учбов. літ-ри, 2006. — 440 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник для ВНЗ. — 4-е вид. / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
3. Давидович І.Є. Управління витратами [Текст]: навчальний посібник / І.Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури. — 2008. — 320 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / К. Друри; пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 1071 с.
5. Золотарьова А. М. Напрями підвищення ефективності управління виробничими витратами на вітчизняних підприємствах / А.М. Золотарьова // Управління розвитком. — 2012. — № 5. — С. 21—22.
6. Крушельницька О.В. Управління витратами: навч. посіб. для студентів / О.В. Крушельницька. — Житомир: ЖДТУ. — 2005. — 196 с.
7. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібн. / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. — К.: Центр навч. літ-ри, 2006. — 20 с.
8. Цаль-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібн. / Ю.С. Цаль-Цалко. — К.: Вид-во ЦУА, 2002. — 656 с.
9. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Гюнтер Фандель; пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грещака. — К.: Таксон, 2000. — 520 с.

References:

1. Atamas, P.J. (2006), *Upravlins'kyj oblik* [Administrative calculation], Tsentr uchbov. lit-ry, Kyiv, Ukraine.
2. Holov, S.F. (2008), *Upravlins'kyj oblik* [Administrative calculation], Libra, Kyiv, Ukraine.
3. Davydovych, I.Ye. (2008), *Upravlinnia vytratamy* [Administrative calculation], Tsentr uchbov. lit-ry, Kyiv, Ukraine.
4. Druri, K. (2005), *Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet* [Management and production accounting], JuNITI-DANA, Moscow, Russia.
5. Zolotar'ova, A.M. (2012), "Destinations improving the management production costs for domestic enterprises", *Upravlinnia rozvytkom*, vol. 5, pp. 21—22.
6. Krushel'nyts'ka, O.V. (2005), *Upravlinnia vytramy* [Managing costs], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
7. Turylo, A.M. (2006), *Upravlinnia vytratamy pidpryemstva* [Managing costs of enterprise], Tsentr navch. lit-ry, Kyiv, Ukraine.
8. Tsal'-Tsalko, Yu.S. (2002), *Vytraty pidpryemstva* [Costs of enterprise], Vyd-vo TsUL, Kyiv, Ukraine.
9. Fandel', H. (2000), *Teoriia vyrobnytstva i vytrat* [Theory of production and cost], Takson, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 23.04.2014 р.