

УДК 336.5.02:631.11

**УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ
АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ
В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Шиян Д.В. - д.е.н., професор

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

У статті розглянуто традиційний підхід до класифікації виробничих витрат на постійні та змінні з метою використання інформації про витрати в процесі управління ними. Визначено основні недоліки використання традиційного підходу в управлінні виробничими витратами сільськогосподарських підприємств і способи їх подолання.

Ключові слова: *управління витратами, постійні витрати, змінні витрати, традиційний підхід.*

Вступ. Для будь-якого сільськогосподарського підприємства завжди актуальним є питання оптимізації використання наявних у нього ресурсів, а також досягнення найбільш сприятливого поєднання витратоутворюючих факторів та оптимізації структури витрат. Застосування традиційних методів збору та обробки інформації не завжди дозволяє в повному обсязі обґрунтовувати і реалізовувати вимоги управління сучасним сільськогосподарським підприємством, внаслідок чого з'являється потреба у вдосконаленні інформаційної та аналітичної бази управління з метою своєчасного отримання даних про витр³¹ ти для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема обліку та аналі^{3У} витрат завжди була в центрі уваги вчених. Її дослідженню присвячені роботи А. Басманова, П.С. Безруких, Р.Я. Вейцмана, М.Х. Жебравського, І.В. Івашкевича, В.Ф. Палія, Л.Д. Шеремета, П.Т. Саблука, О.М. Шпичака, МФ Огійчука, С.І. Дем'яненка, В.Я. Месель-Веселяка, І.В.

Охріменка, А.А. Пилипенка, Ю.С. Цал-Цалко та ін., однак питання формування інформаційної бази про виробничі витрати підприємства залишається актуальним.

Метою дослідження є розробка окремих підходів до аналізу виробничих витрат підприємств для формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Результати дослідження. Несформованість господарських зв'язків між підприємствами, зростання цін, у першу чергу на сировину, енергоносії та транспортні та інші послуги, призвели до різкого підвищення собівартості, зменшення обсягу виробництва, а в багатьох випадках, до припинення діяльності та ліквідації підприємств. Сучасна економіка формується на засадах ринкових відносин, підприємствам надається повна економічна самостійність і відповідальність за результати своєї діяльності, що створює умови для підвищення зацікавленості підприємств у ефективному управлінні своїми витратами і собівартістю. Традиційні підходи до обліку та аналізу виробничих витрат стають все менш ефективними в управлінні конкретним підприємством. У таких умовах багато чого починає залежати від організації дієвої системи управлінського обліку, і особливо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Найчастіше в цілях прийняття управлінських рішень щодо виробничих витрат підприємства менеджери звертаються до принципів їх класифікації на постійні та змінні, для визначення тієї частки витрат, на які необхідно направляти управлінський вплив з метою досягнення найкращих результатів у процесі зміни обсягів виробництва підприємства. При цьому прийнято під постійними витратами розуміти такі, обсяг яких не змінюється в конкретному періоді у зв'язку зі змінами обсягів виробництва та реалізації продукції. До таких витрат як правило відносять амортизаційні відрахування, зобов'язання з орендної плати, виплати за кредитами, страхові внески, втрати на утримання керівництва

підприємства і т.п. Таким чином, постійні витрати підприємства повинні бути погашені навіть в умовах зупинки виробництва.

Змінні витрати, навпаки, безпосередньо залежать від обсягів виробництва. Реалізація продукції підприємством, причому цей зв'язок прямий. До інших витрат прийнято відносити витрати на оплату праці основних робітників, витрати сировини і матеріалів, втрати палива та електро- як для потреб виробництва, транспортні та інші послуги, що надаються. Залежності від запланованих обсягів виробництва та інших зовнішніх і внутрішніх факторів діяльності підприємства.

Найбільш складним і дискусійним питанням управління витратами в цьому відношенні є віднесенням тих чи інших витрат до постійних або змінним.

Зазвичай виробничі витрати підприємств групуються за статтями і елементами, причому статті витрат залежать безпосередньо від виду виробленої продукції і технологічних і організаційних особливостей її виробництва. В якості прикладу розглянемо угруповання статей витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва в сільськогосподарських підприємствах АР Крим у 2007-2011 рр. і оцінимо частку кожної зі статей в собівартості виробленої продукції (табл. 1 і табл. 2).

Таблиця 1

Структура собівартості продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах АР Крим в 2007-2011 рр.

Статті витрат	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Витрати на оплату праці та відрахування	23,0	21,4	21,3	19,5	20,2
насіння	11,6	10,2	9,2	7,1	7,8
інша продукція сільського господарства	9,7	7,1	7,6	6,3	7,3
міндобрива	10,4	13,1	13,3	10,5	12,1

нафтопродукти	15,0	16,0	14,7	14,2	16,4
оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	11,5	14,5	14,9	16,7	16,9
Амортизація основних засобів	6,9	6,3	6,7	6,0	6,3
Інші втрати	11,9	11,3	12,3	19,6	12,9
Витрати - всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Таблиця 2

Структура собівартості продукції тваринництва в сільськогосподарських підприємствах АР Крим в 2007-2011 рр., %

Статті витрат	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Витрати на оплату праці та відрахування	10,2	9,1	7,8	7,6	6,9
корми	63,2	61,2	51,1	52,4	56,2
інша продукція сільського господарства	13,1	16,6	28,2	26,4	23,5
нафтопродукти	3,7	3,9	3,8	3,7	4,0
оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	5,0	4,3	5,8	5,7	6,5
Амортизація основних засобів	2,3	2,2	1,8	2,0	1,9
Інші витрати	2,5	2,8	1,5	2,2	1,0
Витрати - всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

У відповідності з традиційним підходом до постійних витрат необхідно буде віднести тільки витрати пов'язані з амортизацією основних засобів та інші витрати, до складу яких входять переважно витрати підприємств пов'язані з орендою земельних ділянок та сільськогосподарської техніки (табл. 3).

Таблиця 3

Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств залежно від обсягу виробництва відповідно з традиційним підходом

Витрати	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
<i>Продукція рослинництва</i>					
Змінні, %	81,2	82,4	81,0	74,4	80,8
Постійні, %	18,8	17,6	19,0	25,6	19,2
<i>Продукція тваринництва</i>					
Змінні, %	95,2	95,0	96,7	95,8	97,1
Постійні, %	4,8	5,0	3,3	4,2	2,9

Як видно з таблиці 3, при такому підході до класифікації витрат, помітне значне переважання частки змінних витрат у структурі собівартості виробництва сільськогосподарської продукції. Особливо високою отримана частка змінних витрат у структурі собівартості тваринницької продукції (більше 95% за весь період дослідження). Проаналізувавши структуру собівартості сільськогосподарської продукції (див. табл. 1 і табл. 2), можна виділити основні витратоутворюючі статті. У рослинництві це витрати на оплату праці працівників, мінеральні добрива, ГСМ та послуги сторонніх організацій. А в тваринництві це витрати на корми та іншу сільськогосподарську продукцію, а на початку аналізованого періоду ще і на оплату праці.

Перше питання, що виникає в цьому випадку: а чи можна рахувати витрати на оплату праці повністю змінними? Адже сільськогосподарські підприємства, як правило, містять певний штат постійних працівників і лише при необхідності вдаються до допомоги найму тимчасової робочої сили. У той же час, оплата праці основних працівників у сільськогосподарських підприємствах найчастіше фіксується окладом, не може бути менше мінімально встановленої суми і часто не залежить від коливань обсягів виробництва і реалізації продукції. У такому випадку, можна говорити про відносну постійність

частини витрат на оплату праці та включення Цієї частини до складу постійних витрат підприємства. До змінних витрат слід відносити тільки ту частину, яка пов'язана з оплатою праці сезонних працівників.

Таким чином у 2007-2011 рр. до змінних витрат слід віднести тільки 3,3%, 32,2%, 25,8%, 24,5% і 19,5% витрат на оплату праці відповідно. Таким чином, істотною змінюється структура витрат на виробництво продукції рослинництва (табл. 4), а щодо витрат на виробництво продукції тваринництва зміни не так очевидні в силу відносної незначущості частки витрат на оплату праці в собівартості продукції.

Таблиця 4

Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств залежно від обсягу виробництва з урахуванням постійної частини у витратах на оплату праці

Витрати	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
<i>Продукція рослинництва</i>					
Змінні, %	65,9	67,9	65,2	59,7	64,5
Постійні, %	34,1	32,1	34,8	40,3	35,5
<i>Продукція тваринництва</i>					
Змінні, %	88,4	88,8	90,9	90,1	91,5
Постійні, %	11,6	11,2	9,1	9,9	8,5

Продовжуючи дотримання традиційної логіки, можна говорити також і про те, що керівництво підприємства може прийняти рішення про скорочення своїх змінних витрат, і, гіпотетично, навіть рішення про припинення виробництва.

Але, сільськогосподарське виробництво особливе - його не можна просто взяти і зупинити, а потім знову відновити. Сільськогосподарське виробництво безпосередньо пов'язане з біологічними активами - живими організмами, які необхідно підтримувати в життєздатному стані. Так, у рослинництві, наприклад, необхідно відновлювати родючість ґрунтів, здійснювати і ряд агротехнічних прийомів для боротьби з шкідниками і

ерозією. Без усіх і цих заходів неможливо подальше використання такого важливого і основного сільськогосподарського ресурсу як земля.

Так само можна говорити і про тваринництво. Неможливо зупинити і навіть припинити виробничий процес, предметом праці в якому є поголів'я тварин, яке вимагає відповідного догляду і насамперед годування, незалежно від того, чи передбачається отримання продукції чи ні. Тому частина витрат, класифікованих раніше як змінні, необхідно віднести до складу постійних витрат сільськогосподарських підприємств (табл. 5).

Таблиця 5

Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств залежно від обсягу виробництва відповідно з особливостями сільськогосподарського виробництва

Витрати	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
<i>Продукція растениеводства</i>					
Переменные, %	60,3	61,4	58,9	54,2	*
Постоянные, %	39,7	38,6	41,1	45,8	41.»
<i>Продукція животноводства</i>					
Переменные, %	39,2	41,7	49,4	47,7	45,7 I
Постоянные, %	60,8	58,3	50,6	52,3	

Таким чином у рослинництві крім постійної частки витрат на оплату праці, пропонуємо вважати постійними і частину витрат пов'язаних з необхідними агротехнічними заходами (близько 25% витрат добрив і 20% витрат ПММ). А в тваринництві крім частини витрат на оплату праці, до постійних відносити 70% витрат на корми і всі витрати, пов'язані з послугами сторонніх організацій, тому що найчастіше до цієї статті включаються витрати пов'язані з ветеринарною допомогою тваринам підприємства.

Висновки. Традиційні підходи допомагають визначитися з класифікаційними ознаками витрат в залежності від обсягу виробництва тільки в загальному вигляді. Для підприємств різних галузей народного

господарства необхідно вдосконалювати ці підходи відповідно до особливостей функціонування підприємств і виробничих процесів в них. У процесі ж управління сільськогосподарським підприємством, для класифікації виробничих витрат на постійні та змінні не обхідно враховувати особливості сільськогосподарського виробництва та розуміти під постійними витратами не тільки традиційні статті витрат, але й об'єктивно необхідні витрати для підтримки основи сільськогосподарського виробництва - біологічних активів - в життєздатному стані.

Список використаних джерел:

1. Дем'яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві // Дем'яненко С. І. - К.: КНЕУ, 1998. - 264 с.
2. Перебийніс В. І. Менеджери в системі управління сучасним підприємством / В. І. Перебийніс, О. І. Сердюк. - Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у 4 ч. / За ред. П. Т. Саблука. - Ч. 1. - К.:ІАЕ, 2002. - С. 42-44.
3. Пилипенко А.А. Концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їхніх об'єднань // А.А. Пилипенко, С.М. Пилипенко. - Проблеми економіки. - 2010. - № 4. -С. 65-74.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: офіц. текст прийнятий М-во фінансів України 31 груд. 1999 р.: із змінами і доп. станом на 9 груд. 2011 р. [Електронний ресурс] / М-во юстиції України. - Електрон, дані. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. - 6-те вид., перероб. і допов. - К.: Алерта, 2011. — 1042 с.