

УДК 658:657.471.1.011.24

Додонов С.В., Бунчук Н.А.

ОБОСНОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ НА ОСНОВАНИИ АНАЛИЗА ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ

Проведено маржинальний аналіз витрат на виробництво основних видів продукції рослинництва і тваринництва. Виявлено, що в структурі витрат переважає змінна їх складова. Проведено АВС-аналіз витрат, що дозволило визначити основні напрями зниження змінних витрат по окремих видах сільськогосподарської продукції (зерно, молоко, м'ясо свиней).

Ключові слова: маржинальний аналіз, структура витрат, змінні витрати, АВС-аналіз витрат, управлінські рішення.

Проведен маржинальный анализ затрат на производство основных видов продукции растениеводства и животноводства. Выявлено, что в структуре расходов преобладает переменная их часть. Проведен АВС-анализ затрат, что позволило определить основные направления снижения переменных расходов по отдельным видам сельскохозяйственной продукции (зерно, молоко, мясо свиней).

Ключевые слова: маржинальный анализ, структура затрат, переменные затраты, АВС-анализ затрат, управленческие решения.

A marginal cost analysis for production of major crop and livestock production. Revealed that the cost structure dominated by the variable component. An ABC-cost analysis that allowed us to determine the main direction of reducing the variable costs for certain types of agricultural products (grain, milk and meat of pigs).

Keywords: marginal analysis, cost structure, variable costs, the ABC-cost analysis, management decisions.

Постановка проблеми. Сельскохозяйственное производство традиционно характеризуется высокой степенью риска недополучения прибыли и низкой окупаемости вложенных средств, в связи с его зависимостью от природно-климатических факторов, а также невысоким

уровнем автоматизации производственных процессов.

Финансовым результатом от реализации продукции и услуг сельского хозяйства предприятиями АР Крым в 2009 г. стала прибыль в сумме 65,8 млн.грн. при уровне рентабельности

4,0%. Отметим, что прибыль была получена лишь 53,2% предприятиями (сумма прибыли составила 274,8 млн.грн.); убыток – соответственно 46,8% (209,0 млн.грн.).

Решающее значение в формировании прибыли предприятия принадлежит производственным затратам, поэтому рациональный состав и структура затрат во многом определяют финансовые результаты, а, соответственно, и эффективность работы предприятия. В связи с этим проблемы формирования состава и структуры затрат в сельскохозяйственном производстве являются особенно актуальными.

Анализ литературы. К проблемам формирования затрат и повышения эффективности производства в аграрном секторе обращаются в своих исследованиях многие отечественные ученые [1–5]. Однако ряд вопросов, связанных с совершенствованием процесса формирования затрат производства в направлении оптимизации структуры затрат и повышения их эффективности, остаются нерешенными.

Целью исследования является анализ состава и структуры затрат на производство основных видов сельскохозяйственной продукции для разработки направлений повышения эффективности управления ими.

Изложение основного материала. Важную роль в обосновании управленческих решений в предпринимательской деятельности играет маржинальный анализ, методика которого базируется на изучении соотношения между тремя группами важнейших экономических показателей: издержками, объемом производства (реализации) продукции и прибылью, и прогнозировании величины каждого из этих показателей.

В основу методики положено деление производственных и реализационных затрат в зависимости от изменения объема производства на переменные и постоянные.

Маржинальный анализ (анализ безубыточности) широко применяется в странах с развитыми рыночными отношениями. Он позволяет изучить зависимость прибыли от небольшого круга наиболее важных факторов и на основе этого управлять процессом формирования ее величины. Основные возможности маржинального анализа состоят в определении:

- безубыточного объема продаж (порога рентабельности, окупаемости издержек) при заданных соотношениях цены, постоянных и переменных затрат;
- зоны безопасности (безубыточности) предприятия;
- необходимого объема продаж для получения заданной величины прибыли;
- критического уровня постоянных затрат при

заданном уровне маржинального дохода;

- критической цены реализации при заданном объеме продаж и уровне переменных и постоянных затрат [3].

С помощью маржинального анализа обосновываются и другие управленческие решения: обоснование изменения объемов производства продукции, ассортимента продукции, цен на новые виды продукции, вариантов оборудования, технологии производства и др.

Однако в связи со спецификой отрасли существуют определенные особенности маржинального анализа в сельском хозяйстве:

- нецелесообразность, в большинстве случаев, расчета точки безубыточности в связи с тем, что большинство видов сельскохозяйственной продукции убыточны;
- неоднозначность утверждения о рациональности снижения величины и доли постоянных затрат для повышения их эффективности, потому что чрезмерно низкая их доля свидетельствует об использовании устаревшей и неэффективной техники и технологий, а также диспаритете цен на ресурсы и продукцию сельскохозяйственного производства.

Маржинальный анализ рассматривает два направления достижения безубыточности производства: рост цены и снижение издержек. Однако для отдельного предприятия сложно говорить о росте цен как о значительном резерве повышения эффективности производства продукции, поскольку их регулирование происходит под воздействием рыночных факторов. В этом случае более целесообразным будет анализ направлений снижения затрат и оптимизации их структуры. Отметим, что в исследуемом периоде по основным видам продукции сельскохозяйственных предприятий АР Крым в структуре затрат преобладает переменная их часть (рис. 1). Важно также то, что переменные затраты поддаются управленческому воздействию в краткосрочном периоде (в отличие от постоянных, для изменения величины и структуры которых необходим продолжительный временной период).

Принимая во внимание эти два положения, можно говорить о том, что для разработки направлений повышения эффективности затрат на производство анализируемых видов продукции необходимо обосновать управленческие решения в отношении формирования оптимального состава и величины переменных затрат.

В процессе маржинального анализа производства основных видов продукции по некоторым из них были получены отрицательные значения точки безубыточности, что объясняется превышением суммы переменных затрат над

ценой реализации.

В такой ситуации целесообразно говорить об уровне переменных затрат, который позволит

обеспечить безубыточную реализацию, а не о расчете безубыточного объема реализации.

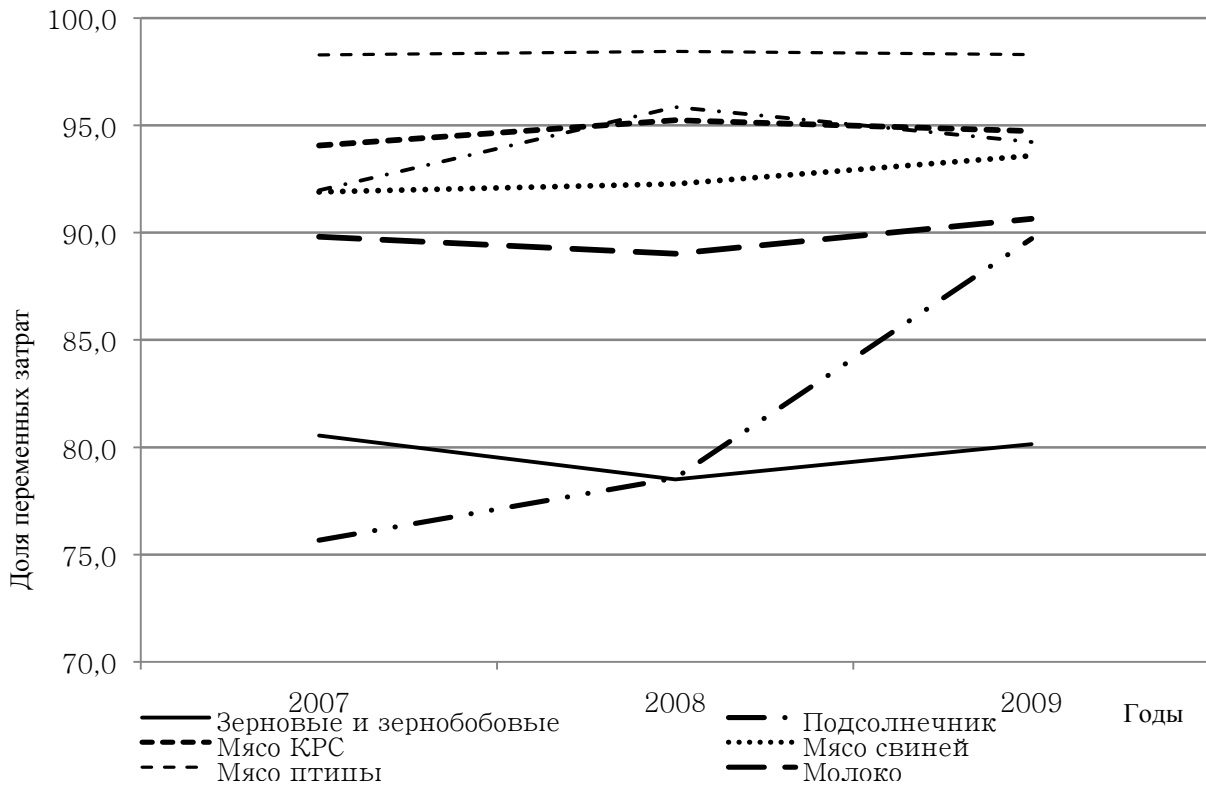


Рис. 1. Доля переменных затрат на различные виды продукции в сельскохозяйственных предприятиях АР Крым в 2007–2009 гг.

Такой расчет позволил сопоставить текущий уровень переменных затрат на единицу продукции с уровнем, обеспечивающим без-

убыточность реализации соответствующих видов продукции (табл. 1).

Таблица 1.

Маржинальный анализ переменных затрат по основным видам продукции сельскохозяйственных предприятий АР Крым.

Вид продукции	Объем реализации, тыс. т			Точка безубыточности, тыс. т			VC*, %		
	2007г.	2008г.	2009г.	2007г.	2008г.	2009г.	2007г.	2008г.	2009г.
Зерновые и зернобобовые	518,8	744,4	1662,5	264,8	376,9	1755,7	81,2	78,9	101,3
Подсолнечник	12,6	11,2	17,8	5,2	12,2	11,1	68,7	102,3	93,5
Мясо КРС	2,9	3,3	5,7	-0,4	-0,5	-1,5	224,2	157,7	136,2
Мясо свиней	3,3	3,6	4,2	-0,9	-4,5	2,2	173,9	117,7	94,0
Мясо птицы	1,9	3,2	2,7	-0,1	-0,2	-0,2	170,2	138,5	143,1
Молоко	23,9	26,5	26,2	9,5	13,9	19,7	85,4	90,0	96,7
Яйца, млн. шт.	304,8	345,4	372,4	608,4	-4546,4	378,2	104,6	104,9	100,1

* VC – отношение фактических переменных затрат на единицу продукции к переменным затратам на единицу продукции, обеспечивающим безубыточную реализацию.

Анализ соотношения фактических переменных затрат и переменных затрат, обеспечивающих безубыточную реализацию позволил сделать вывод о том, что более благоприятным это соотношение является по растениеводческой продукции, однако в исследуемом периоде здесь наблюдается отрицательная тенденция увеличения фактических переменных затрат.

Иная ситуация складывается по животно-

водческой продукции. Здесь, практически по всем ее видам соотношение фактических и «безубыточных» переменных затрат больше единицы (иногда в 1,5–2 раза). Однако в исследуемом периоде наблюдается стабильная положительная тенденция снижения фактических переменных затрат и приближения их к «безубыточному» уровню.

Так, по мясу свиней в 2009г. фактические

затраты составили 94% от затрат, обеспечивающих безубыточную реализацию. Не так ярко видна данная тенденция при реализации яиц, в течение всего исследуемого периода соотношение затрат здесь близко к единице. Молоко – единственный вид продукции животноводства, по которому тенденция изменения соотношения фактических и «безубыточных» затрат негативна. Так за последние три года переменные затраты на производства молока приблизились непосредственно к их «безубыточному» уровню, что в скором будущем может привести к неэффективности производства и реализации продукции отрасли.

Для выявления наиболее эффективных направлений снижения переменных затрат, необходимо более детально изучить их структуру и выявить наиболее значимые статьи затрат. С этой целью наиболее часто используется метод ABC-анализа. Его суть применительно к затра-

там состоит в том, что в соответствии с целью анализа выбирается классификационный признак, далее осуществляется ранжирование затрат в порядке убывания этого классификационного признака.

Все затраты (одного вида или направления) разделяют на три группы по стоимостному выражению. Стоимостное (а не ценовое или количественное) выражение используется, поскольку значимость дешевого ресурса, используемого в больших количествах, может быть не меньше, чем значимость дорогого, используемого в небольших количествах. Цель группировки – отделение существенных позиций от несущественных для установления разных степеней контроля над каждой из позиций [2, с.32].

Нами проведен ABC-анализ переменных затрат по отдельным видам продукции сельскохозяйственных предприятий АР Крым: зерно, мясо свиней и молоко (табл. 2).

Таблица 2.

ABC-анализ переменных затрат на производство и реализацию отдельных видов сельскохозяйственной продукции в АР Крым, 2009 г.

Статьи затрат	Затраты на производство и реализацию зерна			Затраты на производство и реализацию мяса свиней			Затраты на производство и реализацию молока		
	Сумма, грн.	Структура, %	Группа	Сумма, грн.	Структура, %	Группа	Сумма, грн.	Структура, %	Группа
Корма	х	х	х	33123,7	65,7	А	22842,8	50,7	А
Семена	163727,3	14,0	А	х	х	х	х	х	х
Минеральные удобрения	303956,9	25,9	А	х	х	х	х	х	х
ГСМ	240890,0	20,6	А	1583,1	3,1	С	2637,8	5,9	В
Работы и услуги	184128,4	15,7	А	2520,7	5,0	В	668,9	1,5	С
Другие материальные затраты	123883,3	10,6	В	4454,7	8,8	В	5238,7	11,6	А
Прямые затраты на оплату труда	121212,4	10,3	В	6751,6	13,4	А	10555,2	23,4	А
Отчисления на социальные мероприятия	34331,1	2,9	С	1967,0	3,9	С	3097,5	6,9	В
Всего	1172129,3	100,0	х	50400,9	100,0	х	45040,9	100,0	х

По результатам анализа можно сделать вывод, что группа А (наиболее значимые затраты) при производстве и реализации животноводческой продукции представлена главным образом кормами и затратами на оплату труда. Следовательно, для снижения затрат по этим статьям необходимо предусмотреть возможности формирования и развития собственной кормовой базы и рационального использования кормов путем составления оптимальных рационов кормления; а также повысить уровень механизации и автоматизации производственных процессов в животноводстве.

Для отрасли растениеводства характерно включение большего количества статей затрат в

наиболее значимую группу (группа А): семена, ГСМ, удобрения, работы и услуги сторонних организаций и предприятий. Для повышения эффективности этих затрат следует в сельскохозяйственном производстве использовать более качественный семенной материал и энергосберегающие технологии, разработать сбалансированную систему внесения удобрений, адаптированную к особенностям почв и возделываемых культур.

Выводы. Проанализировав затраты на производство и реализацию отдельных видов сельскохозяйственной продукции в АР Крым, можно сделать вывод о том, что в их структуре значительно преобладают переменные затраты (до

98% по отдельным видам продукции). Безубыточность сельскохозяйственной продукции в краткосрочном периоде может быть достигнута путем уменьшения величины переменных затрат и оптимизации их структуры. ABC-анализ позволил определить основные направления снижения переменных затрат по отдельным видам сельскохозяйственной продукции (зерно, молоко, мясо свиней).

ЛИТЕРАТУРА

1. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. / П. В.Іванюта, О.П.Лугівська. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 320 с.
2. Ковтун С. Управління затратами / С.Ковтун, Н.Ткачук, С. Савлук. – Харків : Фактор, 2007. – 272 с.
3. Никонова И. А. Использование маржинального анализа в принятии управленческих решений [Электронный ресурс] /И. А. Никонова. – Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2007/12/12/marzhinal_analiz_prinjatije_reshenijj.html.
4. Горелик О.М. Маржинальный анализ в управлении затратами и себестоимостью продукции [Электронный ресурс] / О.М.Горелик. – Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2009/02/11/print:page,1,marzhinalnyjj_analiz.html.
5. Толпегина О.А. Методика обоснования управленческих решений на основе маржинального анализа [Электронный ресурс] / О. А. Толпегина. – Режим доступа: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook137/book/index/index.html?go=part-014*page.htm.
6. Практикум по финансовому менеджменту: учебно-деловые ситуации, задачи и решения / [Е.С.Стойнова, Е.В.Быкова и др.]. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Перспектива, 2000. – 139с.