

УДК 65.012.32

М. О. Гоменюк,  
к. е. н., старший викладач кафедри менеджменту організацій,  
Уманський національний університет садівництва

## ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Проведено дослідження обсягу та структури витрат сільськогосподарського підприємства за допомогою матричного аналізу. Встановлено, що необхідною умовою ефективного управління витратами є диференціація рівня управління (оперативний, тактичний, стратегічний). Розроблена матриця ситуативного управління витратами, що враховує такі два фактори, як стратегічна орієнтація виробництва для динаміки фінансового стану господарства.

The research of volume and structure of costs of agricultural enterprise is conducted by means of matrix analysis. It is set that the necessary condition of effective cost management is differentiation of management level (operative, tactical, strategic). The matrix of situation cost management, that depends on such two factors, as a strategic orientation of production and the trend of the financial state of enterprise is worked out.

Ключові слова: витрати виробництва, управління витратами, рівні управління витратами, ситуативне управління витратами.

### ВСТУП

Зазвичай будь-яке підприємство орієнтоване на вирішення проблем довгострокового розвитку та сталого росту, що досягається, насамперед, науково обґрунтованими методами управління. Майже кожне рішення менеджера, яке він приймає стосовно виробничого процесу, пов'язане з формуванням виробничих витрат.

Ефективний менеджмент витрат неможливий без поінформованості керівництва і головних спеціалістів про результати діяльності, відхилення від запланованих показників для подальшого їх аналізу з метою усунення причин, які викликали небажані результати. Управляти витратами означає керувати економічними процесами, які знаходяться в причинно-наслідковому взаємозв'язку і впливають один на одного.

Тому, перш ніж прийняти певне рішення (оперативне чи перспективне), необхідно знати, що відбулося, чому і в результаті яких причин. Саме тому в процесі управління витратами актуальності набуває швидкий та об'єктивний спосіб отримання аналітичної інформації для її подальшого аналізу. Якісним аналіз буде

**Таблиця 1. Витрати на основне виробництво в 2008—2010 роках, тис. грн.**

Елементи витрат	Роки		
	2008	2009	2010
Витрати на оплату праці	452,9	442,9	714,0
Відрахування на соціальні заходи	116,0	138,7	289,0
Матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції	3307,8	3162,9	4502,0
у тому числі:	478,9	467,9	352,0
насіння та посадковий матеріал			
корми	494,3	474,5	587,0
інша продукція сільського господарства	8,8	10,9	11,0
мінеральні добрива	947,0	857,0	1658,0
нафтопродукти	671,6	345,3	790,0
електроенергія	126,0	107,0	132,0
запасні частини, ремонтні та будівельні частини для ремонту	297,2	624,1	353,0
оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями ті інші матеріальні витрати	384,0	276,2	619,0
Амортизація основних засобів	249,7	323,2	275,0
Інші витрати, включаючи плату за оренду	186,6	200,6	300,0
<b>Всього витрат</b>	<b>4313,0</b>	<b>4268,3</b>	<b>6080,0</b>

**Таблиця 2. Блоки однорідних за характером показників матриці динаміки структури та ефективності виробничих витрат**

Показники	Чистий дохід від реалізації продукції $X(1,1)$	Повна собівартість продукції $X(2,2)$	Виробнича собівартість продукції $X(3,3)$	Прямі матеріальні витрати $X(4,4)$	Прямі витрати на зарплату з відрахуваннями $X(5,5)$	Непрямі виробничі витрати $X(6,6)$
Чистий дохід від реалізації продукції $X(1,1)$	$X(1,1)$ Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	Витрати (по видах) на 1 грн реалізованої продукції та їх зміна				
Повна собівартість продукції $X(2,2)$	Реалізована продукція на 1 грн. відповідних витрат та зміна показника	$X(2,2)$ Повна собівартість продукції	Структура витрат та зміна структури витрат			
Виробнича собівартість продукції $X(3,3)$		$X(3,3)$ Виробнича собівартість продукції	Зворотні впливи структури витрат та їх зміни			$X(5,5)$ Прямі витрати на зарплату з відрахуваннями
Прямі матеріальні витрати $X(4,4)$		$X(4,4)$ Прямі матеріальні витрати				
Прямі витрати на зарплату з відрахуваннями $X(5,5)$						
Непрямі виробничі витрати $X(6,6)$						$X(6,6)$ Непрямі виробничі витрати

тоді, коли він є комплексним та системним, показує зв'язки між досліджуваними показниками.

Дослідженню проблеми управління виробничими витратами на підприємствах, зокрема і в сільському господарстві, присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як С. Дем'яненко [1], І. Бондар [2], В. Личева [3], О. Світовий [4], Ю. Цал-Цалко [5], А. Череп [6].

**Таблиця 3. Динаміка структури та ефективності виробничих витрат**

Показники	Чистий дохід від реалізації продукції $X(1,1)$	Повна собівартість продукції $X(2,2)$	Виробнича собівартість продукції $X(3,3)$	Прямі матеріальні витрати $X(4,4)$	Прямі витрати на зарплату з відрахуваннями $X(5,5)$	Непрямі виробничі витрати $X(6,6)$
Чистий дохід від реалізації продукції $X(1,1)$	$X(1,1)_1 = 9775$ $X(1,1)_0 = 8292$	$X(1,2)_1 = 0,63$ $X(1,2)_0 = 0,74$	$X(1,3)_1 = 0,60$ $X(1,3)_0 = 0,70$	$X(1,4)_1 = 0,48$ $X(1,4)_0 = 0,55$	$X(1,5)_1 = 0,06$ $X(1,5)_0 = 0,06$	$X(1,6)_1 = 0,06$ $X(1,6)_0 = 0,08$
Повна собівартість продукції $X(2,2)$	$X(2,1)_1 = 1,58$ $X(2,1)_0 = 1,35$	$X(2,2)_1 = 6180$ $X(2,2)_0 = 6153$	$X(2,3)_1 = 0,94$ $X(2,3)_0 = 0,94$	$X(2,4)_1 = 0,76$ $X(2,4)_0 = 0,75$	$X(2,5)_1 = 0,10$ $X(2,5)_0 = 0,08$	$X(2,6)_1 = 0,09$ $X(2,6)_0 = 0,11$
Виробнича собівартість продукції $X(3,3)$	$X(3,1)_1 = 1,68$ $X(3,1)_0 = 1,43$	$X(3,2)_1 = 1,06$ $X(3,2)_0 = 1,06$	$X(3,3)_1 = 5830$ $X(3,3)_0 = 5783$	$X(3,4)_1 = 0,80$ $X(3,4)_0 = 0,80$	$X(3,5)_1 = 0,11$ $X(3,5)_0 = 0,08$	$X(3,6)_1 = 0,09$ $X(3,6)_0 = 0,12$
Прямі матеріальні витрати $X(4,4)$	$X(4,1)_1 = 2,09$ $X(4,1)_0 = 1,80$	$X(4,2)_1 = 1,32$ $X(4,2)_0 = 1,34$	$X(4,3)_1 = 1,25$ $X(4,3)_0 = 1,26$	$X(4,4)_1 = 4669$ $X(4,4)_0 = 4601$	$X(4,5)_1 = 0,13$ $X(4,5)_0 = 0,11$	$X(4,6)_1 = 0,12$ $X(4,6)_0 = 0,15$
Прямі витрати на зарплату з відрахуваннями $X(5,5)$	$X(5,1)_1 = 15,92$ $X(5,1)_0 = 16,89$	$X(5,2)_1 = 10,06$ $X(5,2)_0 = 12,53$	$X(5,3)_1 = 9,49$ $X(5,3)_0 = 11,78$	$X(5,4)_1 = 7,60$ $X(5,4)_0 = 9,37$	$X(5,5)_1 = 614$ $X(5,5)_0 = 491$	$X(5,6)_1 = 0,89$ $X(5,6)_0 = 1,41$
Непрямі виробничі витрати $X(6,6)$	$X(6,1)_1 = 17,87$ $X(6,1)_0 = 12,00$	$X(6,2)_1 = 11,30$ $X(6,2)_0 = 8,90$	$X(6,3)_1 = 10,66$ $X(6,3)_0 = 8,37$	$X(6,4)_1 = 8,54$ $X(6,4)_0 = 6,66$	$X(6,5)_1 = 1,12$ $X(6,5)_0 = 0,71$	$X(6,6)_1 = 547$ $X(6,6)_0 = 691$

## ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою статті є аналіз обсягу та структури виробничих витрат на сільськогосподарському підприємстві та визначення шляхів удосконалення управління ними. Методологічну основу дослідження становлять наукові праці з проблеми управління сільськогосподарськими підприємствами та з питань управління виробничими витратами на цих підприємствах. У статті знайшли застосування такі наукові методи, як діалектичний, абстрактно-логічний, узагальнення і порівняння, розрахунково-конструктивний.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основою діяльності менеджера є визначення цілей господарювання. Однак, які б цілі не були визначені, їх можна досягти лише за умови високоєфективного ведення господарства, складовими якого є оптимізація обсягів виробництва і відповідно виробничих витрат і максимізація доходу (прибутку). При цьому потрібно враховувати, що сільськогосподарське виробництво — це галузь, на яку впливають ряд факторів зовнішнього оточення, передусім природних: наявність опадів і вологи в ґрунті, можливість посухи, морозів, градобоя, хвороб рослин і тварин, температура повітря й ґрунту тощо. Крім того, сільське господарство, як і будь-яке підприємство, пов'язане з діяльністю інших суб'єктів на ринку: постачальників, сервісних служб, державних і фінансових органів, страхових компаній, організацій і підприємств, яким реалізується продукція тощо. Усі ці фактори, від природних і до зв'язків із закордонними партнерами при міжнародній торгівлі, зумовлюють діяльність менеджера в умо-

вах ризику і невизначеності. Тому для успіху діяльності менеджер має завжди враховувати ці фактори, співвідносити ризик з можливими результатами [2].

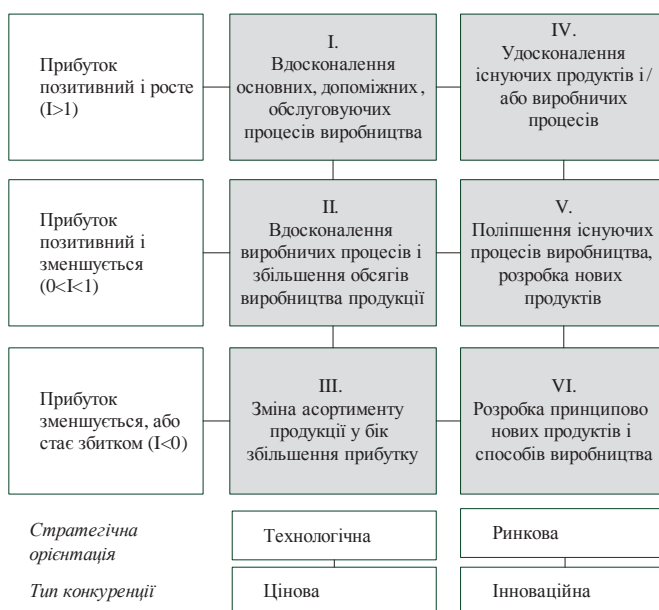
Дослідження процесу управління витратами нами було проведено на прикладі одного із сільськогосподарських підприємств Володарського району Київської області.

Проаналізуємо динаміку загальної суми витрат на основне виробництво господарства у цілому і за елементами. Як видно з табл. 1, витрати господарства в 2010 році збільшилися на 1811,7 тис. грн., або на 42%, в порівнянні з 2009 роком. Відбулося зростання всіх видів витрат, особливо матеріальних. Збільшилася сума як змінних, так і постійних витрат.

У структурі витрат за період з 2008 по 2010 рік найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати. Протягом вказаного періоду відбувається збільшення частки заробітної плати з відрахуваннями на соціальні заходи в загальній структурі витрат на основне виробництво (з 13,2% в 2008 році до 16,5% в 2010 році). Питома вага амортизації та інших витрат за аналізований період знаходилася в межах 5,7—4,5%. Аналізовані дані вказують на зміну в структурі витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва господарства в 2009—2010 роках: найбільшого росту зазнали такі статті, як мінеральні добрива (+7,2 п.п.), нафтопродукти (+4,9 п.п.), оплата робіт і послуг сторонніх організацій (+3,7 п.п.), тоді як питома вага витрат на запчастини, матеріали для ремонту, насіння зменшилася.

Для аналізу структури та ефективності витрат пропонуємо користуватися аналітичними матричними моделями. Модель є засобом відображення явища і охоплює не тільки числові показники, а й динаміку структури витрат. Матрицю динаміки структури та ефективності виробничих витрат господарства з виділенням блоків однорідних за характером показників побудовано в таблиці 2.

Алгоритм побудови матриці полягає в наступному. Будується таблиця, яка складається з однакової кількості рядків та стовпчиків. Виділяється головна діагональ, основою якої є ячейки на перетині відповідного рядка та стовпчика ( $X(1,1)$ ,  $X(2,2)$  ...  $X(7,7)$ ). Головна діагональ містить кількісні величини, які в матричній моделі виступають вихідною інформацією. Решта елементів представленої матричної моделі рівнів є відносними (якісними) величинами, чисельники яких — елементи головної діагоналі, а знаменники — елементи цього рядка із головної діагоналі.



**Рис. 1. Матриця ситуативного управління витратами сільськогосподарського підприємства**

Наприклад, щоб знайти якісну величину елемента  $X(2,4)$  (тобто питому вагу прямих матеріальних витрат в структурі повної собівартості продукції) в звітному періоді, необхідно знайти частку від ділення  $X(4,4)$  на  $X(2,2)$ . Щоб розрізнити в матричній моделі два різних рівня (звітний та базисний період), додаємо до  $X$  індекс "1" ( $X_1$ ) у звітному періоді та індекс "0"

— у базисному. Таким чином,  $X(2,4)_1 = \frac{4669}{6180} = 0.76$

(табл. 3), що означає наступне: в структурі собівартості продукції у звітному (плановому) періоді питома вага прямих матеріальних витрат складає 76%. Відповідно,  $X(2,4)_0$  складає 0,75 і говорить про те, що та ж величина у базисному періоді дорівнювала 75%.

У табл. 3 наведено фактичні (2010р.) та планові (2011р.) показники структури та ефективності виробничих витрат обраного господарства.

Якщо ж відомо два рівня, то можна знайти й індекс як частку від ділення рівня звітного періоду на рівень базисного. Бачимо, що темп росту питомої ваги прямих матеріальних витрат склав 101,3%. Щоб знайти абсолютний приріст даного явища, необхідно поррахувати різницю між чисельником і знаменником відповідного індексу  $0,76 - 0,75 = 0,01$ . Отже, в плановому періоді на 1 грн. повних витрат прямих матеріальних витрат припадатиме більше на 0,01 грн. Відповідно відносне відхилення розраховується відношенням абсолютного відхилення до

Таблиця 4. Інструменти управління витратами залежно від положення підприємства

Тип управління витратами	Характер виробництва при певному типі управління витратами	Зміст підходів до управління витратами
I. Вдосконалення виробничих процесів	Помірні інвестиції. Помірний ріст. Розвинені технології. Незначна увага до нововведень. Стабільна номенклатура продукції	Встановлення нормативів і аналіз відхилень; пошук резервів зниження витрат і перегляд нормативів у бік зменшення; використання елементів процесно-орієнтованого управління; вибір найбільш економічних виробничих технологій; аналіз витратоутворюючих чинників
II. Вдосконалення виробничих процесів і збільшення обсягів виробництва продукції	Помірні інвестиції. Розвинені технології. Інтенсивне використання потужності. Знижена увага до нововведень. Стабільний асортимент.	Встановлення нормативів і аналіз відхилень; пошук резервів зниження витрат і перегляд нормативів у бік зменшення; використання елементів процесно-орієнтованого управління; вибір найбільш економічних виробничих технологій; аналіз витратоутворюючих чинників; маржинальний аналіз; пошук резервів збільшення прибутку.
III. Зміна асортименту продукції	Мінімальні інвестиції. Екстенсивне використання технологій. Мінімум нововведень. Обмежена номенклатура продукції.	Використання елементів попроцесного обліку витрат; розробка ключових продуктивних груп; маржинальний аналіз; скорочення постійних витрат; скорочення виробництва нерентабельної продукції; збільшення виробництва продукції з більшою величиною покриття.
IV. Удосконалення існуючих продуктів і виробничих процесів	Значний обсяг інвестицій. Орієнтація на нововведення і зростання. Прогресивні технології. Широкий асортимент продукції	Постійне дослідження ринку; використання елементів процесно-орієнтованого управління; інвестиції в технології, необхідні для створення нової продукції, доданої цінності продукції через вищу якість і новизну продуктів.
V. Поліпшення існуючих процесів виробництва, розробка нових продуктів	Значний обсяг інвестицій. Орієнтація на прогресивні технології. Значні нововведення. Орієнтація на збільшення асортименту	Постійне дослідження ринку; розробка нових продуктів за допомогою аналізу споживчих переваг; використання елементів процесно-орієнтованого управління; інвестиції в технології, необхідні для створення диференційованих продуктів, доданої цінності продукту через вищу якість і інноваційність продуктів; оптимізація асортименту продукції; калькуляція цільових витрат
VI. Розробка принципово нових продуктів і способів виробництва	Сфокусовані інвестиції. Пошук радикальних інновацій. Значний ризик	Цілеспрямований аналіз ринку; оптимізація асортименту продукції на основі виділення пріоритетних груп продуктів; короткостроковий контроль витрат

базисної величини. Отже, матричний аналіз допомагає спостерігати за динамікою наведених в матриці показників, структурою витрат та її зміною, аналізувати причини, які викликали відповідні зміни досліджуваних показників.

Завдання управління витратами в ході реалізації стратегії конкретизуються і передаються з контура стратегічного управління в контур тактичного, а потім і в контур оперативного управління.

Основною метою стратегічного управління витратами є забезпечення раціонального рівня витрат з погляду стратегічної перспективи, інтеграція існуючих прийомів і методів управління витратами, а також створення довгострокової конкурентної переваги.

Розроблена модель матриці ситуативного управління витратами, дозволяє:

1) враховувати динаміку фінансового стану підприємства, виражену індексом прибутку;

2) враховувати конкурентну стратегію, засновану на відмінностях між ринково- і технологічно орієнтованими системами управління;

3) визначити напрями реалізації конкурентної стратегії підприємства.

Осями матриці (рис. 1) вибрані дві незалежні змінні — стратегічна орієнтація виробництва і динаміка фінансового стану господарства.

У матриці ситуативного управління витратами вибір стратегічних орієнтирів заснований таких на підходах:

— ринкова орієнтація передбачає, що всі сили підприємства будуть направлені на розуміння потреб споживачів і їх задоволення;

— технологічна орієнтація виходить з того, що в основі випуску певних видів продукції і пошуку ідей нових товарів лежить доступна підприємству технологія, можливості якої і визначають його діяльність на ринку.

Динаміка фінансового стану оцінюється за допомогою індексу прибутку ( $I_{\Pi}$ ), який визначається як відношення прогнозованого прибутку планового року ( $\Pi_n$ ) до прибутку базисного періоду ( $\Pi_0$ ) за формулою:

$$I_{\Pi} = \frac{\Pi_n}{\Pi_0} = \frac{Q_n \times (Ц_n - C_n)}{Q_0 \times (Ц_0 - C_0)} \quad (1),$$

де  $Q$  — обсяг реалізованої продукції, ед.;  
 $\Pi$  — її ціна, грн.;  $C$  — собівартість, грн.

Індекс прибутку в плановому періоді може змінюватися за такими напрямками:

- залишатися незмінним в порівнянні з базисним періодом;
- збільшуватися в порівнянні з базисним періодом;
- зменшуватися в порівнянні з базисним періодом.

У зв'язку з цим можна виділити три варіанти динаміки фінансового стану підприємства, що визначають його позицію в конкретний період часу:

- 1) прибуток є і він зростає ( $I > 1$ );
- 2) прибуток є, але при цьому зменшується ( $1 > I > 0$ );
- 3) прибуток зменшується і стає збитком ( $I < 0$ ).

Матриця ситуативного управління витратами дозволяє вибрати підходи до управління витратами, що відповідають стратегічному положенню підприємства в певний проміжок часу. Кожному з отриманих в матриці шести секторів відповідають певний характер і спрямованість процесів управління витратами (табл. 4).

На конкретному етапі своєї діяльності підприємство знаходиться в одному з секторів матриці, що визначає характер дій з управління витратами.

Потрапляючи в один з квадратів, підприємство ставить перед собою цілі і виробляє певну стратегію дій з досягнення цих цілей. При цьому, з одного боку, підприємство шукає найбільш оптимальний спосіб функціонування в кожній конкретній ситуації, з іншого боку, прогнозує певний шлях розвитку, виробляючи підходи для посилення своєї позиції або підходи до переходу в сприятливіший стан.

## ВИСНОВКИ

Аналіз собівартості продукції закінчується зведеним підрахунком резервів її зниження та розробкою заходів, спрямованих на використання виявлених резервів.

Зниження собівартості одиниці продукції і

витрат на 1 гривню продукції досягається двома способами:

- 1) збільшенням обсягу виробленої продукції;
- 2) ліквідацією непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат за елементами і калькуляційними статтями, економнішим витрачанням матеріальних, трудових і грошових запасів і запровадженням прогресивних організаційних та технічних заходів підвищення ефективності виробництва.

Вирішальною умовою використання виявлених резервів зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково-технічного прогресу. Запровадження нової техніки, комплексної механізації та автоматизації виробничих процесів, удосконалення технології, запровадження прогресивних видів матеріалів, ліквідація втрат, удосконалення планування, обліку й аналізу витрат забезпечуватимуть використання наявних резервів і зниження собівартості продукції.

Для того, щоб домогтися успіхів у майбутньому і не витратити зайвого часу на виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості за минулі періоди, необхідно систематично вести стратегічний оперативний, внутрігосподарський, порівняльний і функціонально-вартісний аналізи.

## Література:

1. Дем'яненко С.І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві / С.І. Дем'яненко. — К.: КНЕУ, 1998. — 264 с.
2. Бондар І.Ю. Управління витратами виробництва та собівартість продукції: [навч. посібник.] / І.Ю. Бондар. — К.: КДТЕУ, 2000. — 65 с.
3. Лычева В.В. Формирование механизма управления производственными затратами в системе агропромышленного комплекса / В.В. Лычева. — Саранск: Издательство Мордовского ун-та, 2001. — 160 с.
4. Світовий О.М. Ефективність виробництва та особливості формування виробничих витрат в рослинництві / О.М. Світовий // Вісник Харк. нац. техн. ун-ту сільського господарства: Економічні науки. — Харків: ХНТУСГ, 2007. — Вип. 66. — С. 178—184.
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [Навч. посіб.] / Цал-Цалко Ю.С. — К.: ЦУА, 2002. — 656 с.
6. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання / А.В. Череп. — Х.: ВД "Інжек", 2006. — Ч.1. — 368 с.