

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

**С.С. Стецюк**, аспірант

Науковий керівник – Гладій М.В., д.е.н., професор, академік НААН України  
ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН України

Визначено основні етапи процесу управління витратами м'ясопереробних підприємств. Планування витрат запропоновано здійснювати на основі результатів економіко-математичного моделювання оптимальних обсягів виробництва виробників продукції м'ясопереробки. Розроблено методику інтегрального оцінювання ефективності управління витратами м'ясопереробних підприємств.

**Ключові слова:** витрати м'ясопереробних підприємств, постійні витрати, змінні витрати, умовно-постійні витрати, управління витратами, оптимізаційне моделювання.

**Постановка проблеми.** Одним із шляхів підвищення прибутковості виробників продукції м'ясопереробки та забезпечення їх розвитку є створення адекватної системи управління витратами підприємства.

**Аналіз останніх досліджень.** Результати системних досліджень процесів функціонування підприємств м'ясопереробної галузі, підвищення ефективності їх діяльності висвітлено у працях таких вітчизняних вчених-економістів, як О. Драган, В. Ємцева, П. Заремба, Г. Кундєєва, О. Мазуренко, К. Міхєєнко, Т. Пічкур, В. Янковий та ін. Однак, незважаючи на безумовну значущість наукових розробок перелічених та інших науковців, недостатньо дослідженими залишаються особливості управління витратами м'ясопереробних підприємств.

**Мета та методологія дослідження.** Метою дослідження є розроблення та обґрунтування механізму управління витратами м'ясопереробних підприємств. Методологічною основою дослідження є системний підхід до вивчення економічних об'єктів, процесів та явищ.

**Результати дослідження.** Оскільки процес управління витратами є складовим елементом господарської діяльності, він має підпорядковуватися загальній стратегії підприємства. Відтак, стратегічну ціль управління витратами необхідно узгоджу-

вати із метою здійснення господарської діяльності. У контексті управління витратами стратегії економічних суб'єктів доцільно поділити залежно від бажаного характеру розвитку на стратегії зростання, стабілізації та виживання. Формування алгоритму управління витратами підприємства значною мірою залежить від стратегії діяльності підприємства (табл.).

Таблиця

**Особливості управління витратами за різних стратегій діяльності підприємства\***

Вид стратегії	Особливості реалізації стратегії	Бажані результати діяльності	Мета управління витратами
Стратегія зростання	Посилення ринкових позицій із вже існуючою продукцією	Формування конкурентних переваг для забезпечення суттєвого нарощення прибутку у майбутньому	Оптимізація витрат на реалізацію існуючої продукції
	Завоювання нових ринків із вже існуючою продукцією		Оптимізація виробничих (для нарощення масштабів виробництва) та капітальних (на вдосконалення якісних характеристик існуючої продукції) витрат
	Завоювання або формування нових ринків збуту із вдосконаленою або новою продукцією		Оптимізація капітальних витрат
Стратегія стабілізації	Стабілізація ринкових позицій із вже існуючою продукцією	Забезпечення сталості рівня прибутку та ефективності діяльності	Усунення несприятливих коливань обсягів витрат та їх оптимізація
Стратегія виживання	Забезпечення прийняттого фінансового стану підприємства	Підвищення фактичного рівня прибутку (зниження збитковості)	Оптимізація виробничих витрат

\*Джерело: власні дослідження.

Невід'ємними складовими системи управління є об'єкт та суб'єкт управління, взаємодія яких приймає форму замкнутого контуру; об'єкт управління – це витрати, а суб'єкт – особа, що здійснює вплив на об'єкт. Останнім часом серед науковців популярною є організація структури управління, в т. ч. витратами, за принципом розподілу обов'язків за «центрами відпо-

відальності» [3, с. 55; 5-8 та ін.]. Розрізняють три основні види таких центрів: «центри витрат», «центри доходів», «центри прибутку». При такому розподілі відповідальність за результати управління витратами покладаються лише на «центри відповідальності». Проте у багатьох випадках зниження витрат не є запорукою підвищення прибутковості діяльності, а інколи навіть перешкоджає цьому. Крім того, навіть за ефективного функціонування «центрів витрат» результативність діяльності може бути знижена через недосконалість процесів виробництва та реалізації. Саме тому ключовим поняттям в управлінні витратами має бути не їх зниження, а оптимізація. В якості критерію оптимальності при цьому доцільно використати максимум економічного ефекту або максимальний рівень прибутковості господарської діяльності. З огляду на зазначене, «центри доходів» та «центри прибутку» також мають бути включені до системи управління витратами, що забезпечить їх безперешкодну взаємодію та співробітництво задля досягнення єдиної спільної мети.

За такого підходу «центри відповідальності» слід формувати у межах окремих виробничих процесів, тобто для окремих видів продукції. Специфікою м'ясопереробних підприємств є те, що більшість із них самостійно виробляють сировину для власного споживання. Що ж до структури асортименту, то продукти м'ясопереробки умовно можна поділити на продукти первинної (парне, охолоджене, морожене м'ясо) та вторинної (ковбасні вироби, консерви, напівфабрикати тощо) переробки. З огляду на зазначене, розробку системи управління витратами слід здійснювати для кожної окремої стратегії діяльності підприємства у межах двох наведених видів продукції.

Процес управління включає планування, мотивацію, координацію та регулювання, контроль, які, перебуваючи у постійному нерозривному зв'язку одне із одним, забезпечують циклічність процесу управління. При цьому, особливості наведених підпроцесів визначають також особливості об'єкта управління, а саме – особливості видів витрат. Віднесення витрат до тих чи інших видів значною мірою визначається галузевими особливостями підприємства. Критерієм розподілу

є ступінь залежності обсягу витрат від кількості виготовленої продукції. Витрати виробників сільськогосподарської продукції можуть залежати (змінні) або не залежати (постійні) не тільки від обсягу виготовленої продукції, але й від використаних земельних ресурсів та поголів'я тварин. Умовно-постійні витрати визначаються у розрахунку на одиницю (1 га, 1 голову) відповідного ресурсу. Тому у разі власного виробництва сировини, м'ясопереробним підприємствам слід використовувати комбінований підхід до класифікації витрат: 1) для виробництва сировини та парного, охолодженого, мороженого м'яса – розподіл на змінні, постійні, умовно-постійні; 2) для виготовлення інших видів продукції м'ясопереробки – змінні, постійні витрати.

Першим етапом управління витратами є їх планування. Однією із особливостей діяльності підприємств зі стратегією зростання є те, що суттєва частка їх затрат спрямовується на інвестиції з метою покращення якісних характеристик існуючої, або організація виробництва нової продукції, а також вдосконалення технологічного процесу. При цьому майбутні витрати підприємств зі стратегією зростання умовно можна поділити на дві групи: 1) витрати на забезпечення виробництва існуючих видів продукції (у т. ч. на розширення масштабів виробництва); 2) витрати на організацію виробництва вдосконаленої або нової продукції.

На нашу думку, у процесі обчислення поточних планових витрат слід враховувати, по-перше, виробничі можливості підприємства, по-друге – мінімально необхідні для забезпечення виробничого процесу витрати, по-третє – фінансові можливості суб'єкта господарювання. Оскільки головною метою діяльності підприємницької структури є отримання прибутку, планування витрат має здійснюватися з огляду на нього.

Поставлену у дослідженні задачу пропонується вирішувати за допомогою методу економіко-математичного моделювання. Задача оптимізації звучить таким чином: визначити обсяги виробництва продукції м'ясопереробного підприємства, які забезпечать отримання максимального розміру економічного ефекту. До обмежень моделі віднесено обмеження

за наявними у підприємства виробничими потужностями. Також необхідно враховувати наявні у виробника продукції м'ясопереробки грошові ресурси.

Більшість м'ясопереробних підприємств Черкаської області у виробничому процесі частково або повністю використовують сировину власного виробництва. Тобто значна їх частка, крім виготовлення продуктів м'ясопереробки, виробляє й продукцію тваринництва. Витрати, які формуються у межах тваринництва, суттєво відрізняються від витрат промислової галузі. Також слід враховувати той факт, що м'ясо власного виробництва підприємство має використати у повному обсязі або для реалізації у парному, охолодженому та мороженому вигляді, або для виробництва інших видів продуктів м'ясопереробки.

Оскільки для м'ясопереробних підприємств, які всю сировину закупають ззовні, оптимізаційна задача має традиційний вигляд і описана у багатьох джерелах [1, 2, 4], основну увагу приділено виробникам, які використовують м'ясо власного виробництва. Загалом цільова функція економіко-математичної моделі оптимізації обсягів виробництва має вигляд:

$$F = \sum rx - \sum vx \rightarrow \max, \quad (1)$$

де  $\sum rx$  - дохід від реалізації м'ясопереробних підприємств;  
 $\sum vx$  - витрати м'ясопереробних підприємств.

Враховуючи складові сукупних витрат та формулу (1), можна розписати:

$$F = \left[ \left( \sum p_i x_{mi}^{mn} - \sum v_{zmi}^{mn} x_{mi}^{mn} \right) - \sum v_{yni}^{mn} q_i^{zol} - \sum v_{ni}^{mn} \right] + \\ + \left[ \left( \sum p_j x_j^{en} - \sum \sum v_{z mij}^{en} x_{m ij}^{en} - \sum v_{mi}^{en} x_{mi}^{zobn} - \right. \right. \\ \left. \left. - \sum v_{z mj}^{en} x_j^{en} \right) - \sum v_{ni}^{en} \right] \rightarrow \max, \quad (2)$$

$$I \in [1; n].$$

При цьому розв'язок задачі має обмежуватися такими умовами:

1) обмеження за доступними підприємству грошовими ресурсами:

$$\begin{aligned} & \sum v_{3mi}^{nn} x_{mi}^{nn} + \sum v_{yni}^{nn} q_{mi}^{zol} + \sum v_{ni}^{nn} + \\ & + \sum v_{3mi}^{nn} x_{mi}^{en} - \sum v_{3mj}^{en} x_j^{en} + \sum v_{ni}^{en} \leq V; \end{aligned}$$

2) обмеження за використанням м'яса власного виробництва у повному обсязі:

$$\begin{aligned} & \sum_i x_{mij}^{nn} + \sum_i x_{mij}^{en} \geq Q_i, \\ & \sum_j a_{ij} x_j^{en} \geq Q_i \quad J \in [1; m]; \end{aligned}$$

3) обмеження за балансом загального обсягу м'яса для виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса) та сумарного значення м'яса власного виробництва та закупленого ззовні:

$$\sum_j a_{ij} x_j^{en} = x_{mi}^{3oen} + x_{mi}^{nn};$$

4) обмеження за виробничими потужностями, в т.ч.:

– обмеження за можливою продуктивністю тварин:

$$x_{mi}^{nn} = \Delta_i x_i^{zol};$$

– обмеження за виробничими потужностями у сфері виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса):

$$x_j^{en} \leq W_{jk} t_k \quad K \in [1; s];$$

5) обмеження ринковим попитом:

$$x_{mi}^{nn} \leq Q_i^{nn}, \quad x_j^{en} \leq Q_j^{en};$$

б) умова невід'ємності змінних:

$$x \geq 0.$$

Умовні позначення:

$I$  – множина видів м'яса власного виробництва, яке підприємство реалізує у парному, охолодженому, мороженому вигляді та множина відповідних видів тварин;

$J$  – множина видів продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса), які виготовляє підприємство;

$x_{mi}^{nn}$  ( $x_{1i}$ ) – обсяг м'яса власного виробництва  $i$ -го виду, призначеного для реалізації у парному, охолодженому, мороженому вигляді;

$x_{mij}^{6n}$  ( $x_{2ij}$ ) – обсяг м'яса власного виготовлення  $i$ -го виду для виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$x_j^{6n}$  ( $x_{3j}$ ) – обсяг виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$x_{mi}^{306n}$  ( $x_{4i}$ ) – обсяг закупівлі м'яса  $i$ -го виду;

$p_i$  – ціна реалізації  $i$ -го виду парного, охолодженого, мороженого м'яса;

$q_i^{zol}$  – поголів'я тварин  $i$ -го виду;

$v_{zmi}^{nn}$  ( $v_{1i}$ ) – змінні витрати на виробництво 1 кг (т) м'яса  $i$ -го виду, призначеного для реалізації у парному, охолодженому, мороженому вигляді;

$v_{zmij}^{nn}$  ( $v_{2ij}$ ) – змінні витрати на виготовлення 1 кг (т) м'яса  $i$ -го виду, для виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$v_{mi}^{6n}$  ( $v_{3i}$ ) – ціна м'яса  $i$ -го виду;

$v_{zmj}^{6n}$  ( $v_{4j}$ ) – змінні витрати (окрім витрат на придбання та виготовлення необхідної кількості м'яса) на виробництво 1 кг (т) продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$v_{yni}^{nn}$  ( $v_{5i}$ ) – умовно-постійні витрати на 1 голову тварин  $i$ -го виду;

$v_{ni}^{nn}$  ( $v_{6i}$ ) – постійні витрати на виробництво м'яса  $i$ -го виду;

$v_{ni}^{6n}$  ( $v_{7i}$ ) – постійні витрати на виробництво продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $i$ -го виду;

$a_{ij}$  – норматив використання м'яса виготовлення  $i$ -го виду для виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$W_{jk}$  – виробнича потужність обладнання  $k$ -го виду при виробництві продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса)  $j$ -го виду;

$t_k$  – термін роботи обладнання  $k$ -го виду;

$\Delta_i$  – середньодобовий приріст тварин  $i$ -го виду.

Невідомими параметрами запропонованої моделі є: 1) обсяги виробництва м'яса всіх видів реалізації у парному, охолодженому, мороженому вигляді ( $x_{mi}^{nn}$ ); 2) обсяги використання м'яса всіх видів власного виробництва для виробництва різних видів продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса) ( $x_{mij}^{6n}$ ); 3) обсяги закупівлі м'яса різного виду ( $x_{mi}^{306n}$ ); 4) обсяг виробництва продуктів м'ясопереробки (окрім парного, охолодженого, мороженого м'яса) різних видів ( $x_j^{6n}$ ). При цьому будуть відомі і всі виділені вище види витрат, а саме: змінні, постійні та умовно-постійні витрати тваринницької галузі, а також змінні й постійні витрати галузі виробництва продуктів м'ясопереробки (в т. ч. парного, охолодженого, мороженого м'яса). Проте слід мати на увазі, що сформована оптимізаційна задача є універсальною та потребує уточнень для кожного окремого підприємства. Наприклад, якщо технологічний процес може передбачати суттєві витрати на зберігання м'яса у період між забоем тварин та виготовлення готової продукції, а також самої готової продукції



(морожене м'ясо). У цьому разі необхідно доповнити як цільову функцію, так і перше обмеження.

Одним із проблемних питань практичної реалізації запропонованої моделі є те, що всі її параметри є прогнозними, які належать до випадкових величин. До таких параметрів належать ціна реалізації окремих видів продукції та середньодобові прирости тварин. Результати моделювання можуть потребувати подальшого корегування. Така необхідність виникає у тому випадку, якщо максимально можливий рівень прибутку не відповідає мінімально необхідному значенню (наприклад, для підприємств зі стратегією виживання значення цільової функції може бути рівний або меншим від нуля). За такої ситуації необхідно відкоригувати початкові параметри витратної частини моделі, зокрема рівень змінних, постійних та умовно-постійних витрат. Для цього необхідно знайти резерви зниження цих видів витрат. Однак слід зауважити, що такі зміни суттєво обмежуються техніко-технологічними можливостями підприємства, а також дією випадкових ринкових чинників. Останнє насамперед стосується цін на сировину та матеріали.

Надзвичайно важливим у процесі управління витратами є етап контролю, результати якого є підставою для подальшого планування витрат, оцінки ефективності діяльності «центрів відповідальності», а також для розподілу винагороди або, навпаки, покарання між відповідальними особами. Однією із основних функцій контролю є своєчасне виявлення та усунення проблем у сфері управління витратами, оскільки чим раніше буде ідентифіковано невідповідність фактичних обсягів витрат їх нормативним або плановим значенням, тим легше це питання буде вирішити.

Оцінку ефективності управління витратами варто здійснювати із застосуванням інтегрального показника, структура якого визначатиметься структурою витрат. Схема інтегрального оцінювання ефективності управління витратами м'ясопереробних підприємств матиме вигляд:

1) визначення часткових показників ефективності за видами витрат у межах видів продукції як відношення фактичного обсягу витрат до їх планового рівня;

2) обчислення інтегральних показників ефективності за окремими видами продукції як середнього арифметичного часткових показників ефективності окремих видів витрат;

3) обчислення інтегральних показників ефективності за окремими сферами виробництва як середнього арифметичного інтегральних показників ефективності за окремими видами продукції;

4) обчислення інтегрального показника ефективності діяльності м'ясопереробного підприємства як середнього арифметичного інтегральних показників ефективності за окремими сферами виробництва.

Незадовільними є значення часткових та інтегральних показників більших одиниці, що свідчить про перевищення фактичних обсягів витрат від планових. При цьому період контролю, на основі якого прийматимуться рішення щодо заохочення або покарання відповідальних осіб, має бути відносно тривалим. Це дасть окремим «центрам відповідальності» змогу самостійно виявляти проблему та вирішувати на стадії її зародження, забезпечуючи в такий спосіб досягнення основної цілі.

**Висновки.** Управління витратами у сфері м'ясопереробки передбачає здійснення такого впливу на витрати м'ясопереробних підприємств, який би забезпечив досягнення стратегічних цілей їх господарської діяльності – отримання максимально можливого економічного ефекту. При цьому об'єктом управління є постійні, змінні та умовно-постійні витрати, які виникають у процесі виробництва м'яса (як сировини, так і продукції м'ясопереробки) та інших видів продукції м'ясопереробки. З метою активізації управління витратами обов'язки доцільно розподілити між «центрами відповідальності», які формуватимуться у межах сфер діяльності виробників продуктів м'ясопереробки.

Список використаних джерел:

1. Андрийчук В. Г. Математическое моделирование экономических процессов сельскохозяйственного производства : учеб. пособ. / В. Г. Андрийчук, С. И. Наконечный. — К. : КИНХ, 1980. — 99 с.
2. Браславец М. Е. Экономико-математические методы в организации и планировании сельскохозяйственного производства : учебник [для экон. с.-х. вузов] / М. Е. Браславец. — М. : Экономика, 1971. — 358 с.

3. Клименко А. А. Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах / А. А. Кліменко // Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу. — 2009. — № 4 (8). — С. 53—57.
4. Кравченко Р. Г. Математическое моделирование экономических процессов в сельском хозяйстве / Р. Г. Кравченко. — М. : Колос, 1978. — 424 с.
5. Мілаш І. Н. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за цетрами відповідальності / І. Н. Мілаш, Н. М. Гаркуша // Проблеми економіки. — 2011. — № 4. — С. 113—117.
6. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. — 2000. — № 4. — С. 143—150.
7. Партин Г. О. Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / Г. О. Партин, І. П. Вознюк // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту : тези доповіді Всеукраїнської науково-практичної конференції, 8-10 листоп. 2009 р. — Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2009. — С. 252—255.
8. Самборський О. В. Центри виникнення витрат та відповідальності / О. В. Самборський // Економіка та підприємництво [Електронний ресурс] : зб. наук. праць молодих учених та аспірантів / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. С. І. Дем'яненко. — 2008. — Вип. 20. — С. 330—336.

**С.С. Стецюк. *Управление затратами мясоперерабатывающих предприятий.***

*Определены основные этапы процесса управления затратами мясоперерабатывающих предприятий. Планирование затрат предложено осуществлять на основе результатов экономико-математического моделирования оптимальных объемов производства продукции мясопереработки. Разработана методика интегрального оценивания эффективности управления затратами мясоперерабатывающих предприятий.*

**S. Stetsiuk. *Cost management of the meat processing enterprises.***

*The main stages of the cost management of meat processing enterprises were determined. The cost planning has been proposed to conduct on the basis of the results of economic and mathematic modeling of optimal meat processing production volume. A methodology of integral estimation of the efficiency of the meat processing enterprises cost management has been worked out.*