

УДК 657.282:1

Марина Дубініна

Maryna Dubinina

Ліна Мачильська

Lina Machyl's'ka

ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

INSTITUTIONAL PROVIDING OF STOCK RAISING PRODUCTION COST MANAGEMENT

Теоретично визначено особливості інституційного забезпечення системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. Досліджено можливості впровадження зарубіжних методів контролю собівартості продукції тваринництва на вітчизняних підприємствах. Обґрунтовано необхідність їх використання з метою розвитку сільського господарства.

Ключові слова: сільськогосподарські підприємства, інституційне забезпечення, тангет-костинг, директ-костинг, стандарт-костинг, ABC.

Features of institutional providing of cost management system at agricultural enterprises are theoretically determined. Possibilities of introduction of foreign methods of the management by stock raising production cost at domestic enterprises are investigational. The necessity of their use with the purpose of agriculture development is grounded.

Keywords: agricultural enterprises, institutional providing, tanget-costing, direct-costing, standard-costing, ABC.

Постановка проблеми. Сьогодні, в умовах трансформаційних процесів, сільське господарство як основний бюджетотворюючий сектор національної економіки забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність країни, формує частину валового внутрішнього продукту і фонду споживання населення. Однак, відіграючи значну роль в економічній і політичній стабільності держави, він зазнає впливу негативних змін однієї з основних галузей – тваринництва.

У зв'язку з цим, враховуючи надбання інноваційно-спрямованих соціально-економічних формацій, необхідно звернути увагу на раціональні управлінські рішення, які надають можливість розвиватися суб'єкту господарювання.

Механізм управління сільськогосподарськими підприємствами можна розглядати як фактор розвитку аграрного ринку, оскільки він є організаційною формою взаємовідносин суб'єктів у процесі обміну. Однак ситуація, що склалася на сьогодні у виробництві та реалізації продукції тваринництва, потребує впливу регуляторного механізму, який би окреслював параметри і межі функціональних можливостей підприємства, які б максимізували прибуток за рахунок мінімізації витрат, у тому числі на виробництво. Таким чином, інституціональне забезпечення управління витратами виробництва є однією з фундаментальних основ раціонального функціонування суб'єкта господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інституціоналізм як динамічний процес формування інституцій знайшов відображення у працях фундаторів інституціональної теорії: А. Алчіна і Р. Коуза. Особливості його застосування в аграрній сфері розкриваються у дослідженнях О. Шпикуляка, В. Андрійчука, О. Гордієвича та ін. Однак вченими не повною мірою розглянуто питання щодо інституційного забезпечення управління виробничими витратами на сільськогосподарських підприємствах.

Метою статті є дослідження інституційного забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах шляхом аналізу диференційованих методів.

Виклад основного матеріалу. Тваринництво – це провідна галузь сільського господарства, яка здатна вплинути на вирішення питань виробничого, соціального та стратегічного характеру. Вона є основою формування ринку продуктів харчування, ринків сировини для текстильної, шкіряної, консервної, м'ясної та інших галузей промисловості.

Однак в умовах сьогодення тваринництво на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах зазвичай є другорядною галуззю. Величина результату, отриманого від його реалізації, поступається рослинництву майже удвічі.

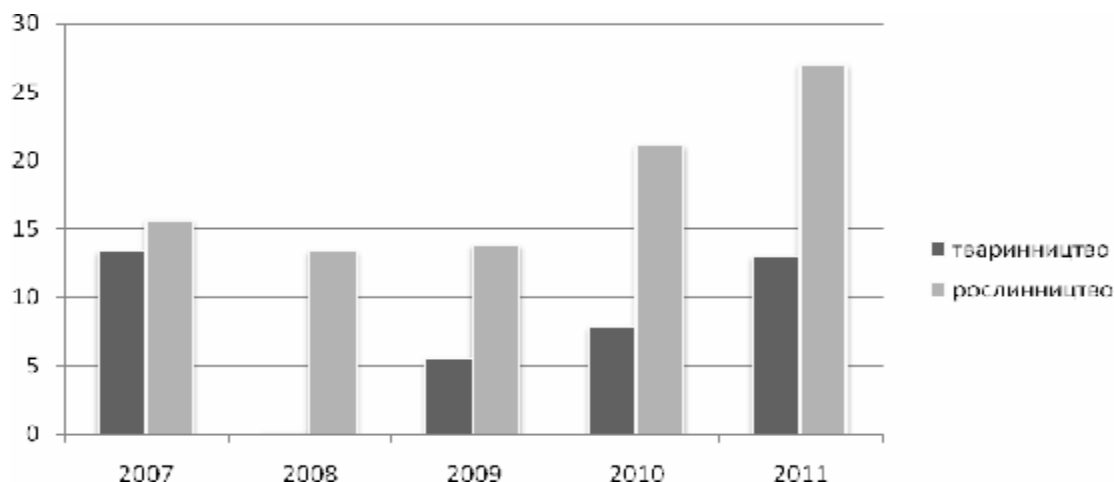


Рис. 1. Динаміка рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції вітчизняними підприємствами [4]

Фінансовий результат та потенційна соціальна віддача господарської діяльності підприємства перебувають у прямій залежності від ефективності управління виробничим процесом. При цьому основною метою функціонування суб'єкта господарської діяльності є максимізація прибутку за мінімізації витрат.

Управління витратами є основним завданням сьогодення. Однак на сьогодні ще не розроблено раціональної моделі стратегічних дій цього напрямку. Отже, стаття спрямована на розробку інституційного забезпечення вітчизняного управління на основі зарубіжних методик підрахунку витрат.

Інституційне забезпечення – це динамічний процес формування інституцій (правила, сформовані формальними та неформальними утвореннями суспільно-економічних формацій, які впливають на поведінку учасників ринку) та інститутів (організаційно оформлена система правил і норм, які консолідовано у формі організації, закону, функції-правила) у процесі еволюції ринкового механізму [9].

Враховуючи умови сучасної світової економіки і мету, на яку в даний момент зорієнтований суб'єкт господарської діяльності, у вітчизняній практиці використовують один із найпростіших способів підрахунку витрат – калькуляцію собівартості на основі повної вартості (Absorption Costing). Вона передбачає, що до собівартості продукції входять усі витрати, пов'язані з процесом виробництва, тобто такі, як прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, накладні загальновиробничі витрати.

У зарубіжній практиці вимоги до запропонованого процесу є більш жорсткими. Загалом, виділяють такі системи управління витратами:

- 1) target costing – утримання рівня мінімальної собівартості протягом довгострокового періоду;
- 2) kaizen costing – позиціонування витрат на заданому рівні за рахунок зміни певних умов виробничого процесу;
- 3) benchmarking – поетапне вдосконалення управління витратами шляхом запозичення досвіду іншого підприємства;
- 4) life cycle costing – розрахунок витрат відповідно до життєвого циклу продукції;
- 5) cost killing – швидке безбиткове та перспективне зменшення всіх витрат підприємства;
- 6) direct costing – розподіл витрат на змінні та постійні;
- 7) standard-cost – розмежування витрат на основі стандартів;
- 8) ABC (activity based costing) – мінімізація витрат на основі їх функціонального обліку;
- 9) JIT (just-in-time) – зменшення витрат шляхом ефективного використання виробничого потенціалу підприємства.

З метою максимізації ефекту від мінімізації витрат, яка являє собою одну з головних цілей підприємства, запропоновані вище системи управління можна згрупувати на основі моделей розвитку вітчизняних підприємств. Так, в умовах антикризового управління і забезпечення життєдіяльності організації доцільно використовувати такі методи: директ-костинг, стандарт-костинг, кост-кілінг. В умовах моделі конкурентного розвитку – бенчмаркінг, кайзен-костинг, кост-кілінг, таргет-костинг. Модель стійкого розвитку передбачає використання ABC, кайзен-костингу, таргет-костингу [6].

У зв'язку з ситуацією, що склалася у галузі тваринництва, для забезпечення організаційної гнучкості доцільно розглянути такі методи, як: директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, ABC.

Стандарт-кост – це система управління витратами, основою формування якої є порівняння фактичних витрат з нормативними. Під час виникнення відхилень стандартизовані норми не змінюються, за винятком економічних умов (вартості робочої сили). Відхилення, які були виявлені протягом року, в бухгалтерському обліку відображаються у складі збитків підприємства. Калькуляція, розрахована на основі стандартних норм, є методом оперативного управління виробництвом.

Аналогом запропонованої системи у вітчизняній економіці є система нормативного обліку, найважливішим принципом якої є облік витрат за нормами, виявлення відхилень від норм, облік основних причин або чинників, що їх зумовили. Впровадження нормативної системи обліку на виробництві передбачає попередній розрахунок нормативної собівартості.

Для сільськогосподарських підприємств цей метод є основою формування необхідної інформаційної бази аналізу і контролю витрат, відображаючи відхилення від плану у процесі їх формування, однак він застосовується виключно для тих із них, які мають періодично повторюваний характер.

Управління витратами за методом директ-костинг – це система, основою функціонування якої є розподіл витрат на змінні та постійні залежно від обсягу виробництва. При цьому під час калькулювання постійні витрати, що не залежать від обсягу виробництва, не входять до складу собівартості одиниці продукції, вони відразу списуються на фінансові результати.

Таким чином, ефективне управління процесом формування собівартості продукції за цим методом ґрунтується на правильному визначенні суми постійних і змінних витрат. Так, Г. Савіцька пропонує використовувати такі підходи: алгебраїчний, графічний, селективний (побудований на основі змістовного аналізу кожної статті за елементами витрат) [8]. На нашу думку, під час проведення дослідження витрат у галузі тваринництва доцільно застосувати алгебраїчний метод.

Алгебраїчний метод можна використати за умови наявності інформації про дві точки обсягу виробництва в натуральному виразі (x_1 і x_2) і відповідних їм витрат (z_1 і z_2). Змінні витрати на одиницю продукції (b) можна визначити за допомогою формули [8]:

$$b = \frac{(z_1 - z_2)}{(x_1 - x_2)} \quad (1)$$

Визначивши змінні витрати на одиницю продукцію, можна підрахувати і суму постійних витрат (a).

Так, максимальний обсяг виробництва продукції тваринництва у ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району за 2012 рік припадає на жовтень (38,1 ц), а мінімальний – на листопад (31,9 ц). При зазначених обсягах виробництва загальна сума витрат відповідно становить 166,50 і 152,95 тис. грн. Спочатку необхідно розрахувати змінні витрати: $(166,50 - 152,95) / (38,1 - 31,9) = 2,19$ тис. грн/ц. При цьому загальна сума постійних витрат відповідно становить:

- 1) $166,50 - 2,19 \cdot 38,1 = 83,1$ тис. грн.,
- 2) $152,95 - 2,19 \cdot 31,9 = 83,1$ тис. грн.

У 2012 р. ТОВ «Надбузьке» було вироблено 149 ц продукції свинини, витрати, понесені на виробництво, становили 409,7 тис. грн., а отже, за цією методикою маємо: $2,19 \cdot 149 + 83,1 = 409,4$ тис. грн.

Отже, цей метод є доцільним для використання сільськогосподарськими підприємствами, тому що сприяє зниженню трудомісткості розподілу накладних витрат і у взаємозв'язку з методом стандарт-кост створює умови для оптимізації виробничої програми підприємства.

Таргет-костинг – це система обліку витрат, основою якої є формування цільової собівартості, яку попередньо розраховують за допомогою наведеної нижче формули [7]:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток} \quad (2)$$

Таргет-костинг визначає собівартість не як попередньо розрахований на основі нормативу показник, а як величину, на яку повинна бути зорієнтована організація в процесі своєї діяльності.

Отже, основна мета запропонованого методу полягає у встановленні відповідності виробничої собівартості цільовій.

Розрахуємо цільову собівартість для досліджуваного підприємства на 2012 рік. Для цього, поперше, використаємо такий показник, як точка критичного обсягу продажу, який дасть можливість встановити мінімальну відпускну ціну. Для визначення цієї точки продажу застосовують графічний

або аналітичний прийом. Аналітичним способом залежність прибутку, обсягу продажу, ціни реалізації та собівартості визначається за допомогою формули [8]:

$$T = \frac{BH}{(B - 3)}, \quad (3)$$

T – точка критичного обсягу продажу;

B – виручка від реалізації;

H – умовно постійні витрати;

3 – змінні витрати.

Отже, точка критичного обсягу для ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району становитиме: $T = (267,8 \cdot 83,1) : (267,8 - 2,19) = 83,79$ тис. грн., або 562,35 грн/ц – мінімальна ціна 1 ц живої маси продукції свинини.

З урахуванням того, що до складу вищезапропонованої ціни не входить величина прибутку (звичай вона становить 20 % від ціни реалізації), цільова собівартість для досліджуваного підприємства становитиме: собівартість = $562,35 + (562,35 \cdot 20\%) = 674,82$ грн/ц, фактична собівартість за цей період становила 2749,66 грн/ц.

Загалом цей метод, не враховуючи довгострокової перспективи адаптації до цільового зниження, є ефективним для сільськогосподарських підприємств, оскільки передбачає контроль витрат від початкового до кінцевого етапу виробничого процесу, що слугує своєчасним попередженням явища перевитрат.

Система управління витратами на основі методу ABC (activity based costing) передбачає функціональний облік витрат, тобто облік витрат за операціями.

Раціональність співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами протягом життєвого циклу досягається шляхом групування ресурсів господарства залежно від їхньої значущості на основі принципу Парето. Він передбачає, що надійний контроль 20 % позицій дозволяє на 80 % контролювати систему [8].

ABC-метод як інструмент аналітичного обґрунтування управлінських рішень має такі особливості [8]:

- головним критерієм оптимізації є максимум корисного ефекту об'єкта на одиницю сукупних витрат ресурсів протягом його життєвого циклу;
- крім загального впливу на ефективність господарювання, визначає оптимальність складу елементів об'єкта в розрізі складових корисного ефекту і сукупних витрат;
- дозволяє обґрунтувати вибір об'єкта для виконання необхідних функцій з мінімальними витратами протягом його життєвого циклу.

Він є можливою технологією, що виходить за рамки простого обліку витрат. На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів, а процеси споживають певні ресурси. Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час становить найчастіше не більше 15 % процесу виробництва, а решту становлять операції (транспортування, збереження, контроль), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Крім того, необхідно зазначити, що ефект від використання системи можна отримати лише за визначеними умовами. Наприклад, у нашому випадку такою умовою є значна питома вага прямих матеріальних витрат, а саме витрат на корми, у складі виробничої собівартості.

Нами розглянуто чотири методи ефективної системи управління витратами. Порівняємо ці методи шляхом їх впровадження в практичну діяльність на конкретному сільськогосподарському підприємстві (табл. 1).

ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району – спеціалізоване сільськогосподарське підприємство, основною діяльністю якого є вирощування та реалізація продукції рослинництва. Тваринництво є допоміжною ланкою у виробничому процесі.

Аналізуючи дані таблиці, необхідно зазначити, що найбільш точним методом розподілу витрат є директ-кост, оскільки відхилення планової собівартості від фактичної є мінімальним порівняно з іншими методами.

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика методів управління витратами тваринництва
на ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району***

Назва методу	Основа методу	Фактична собівартість, грн/ц	Планова собівартість, грн/ц	Відхилення, (+,-)
Стандарт-кост	нормативна собівартість	2749,66	1950,32	799,34
Директ-кост	змінні витрати		2190,89	558,77
Таргент-костинг	цільова собівартість		674,82	2074,84
АВС-метод	витрати безпосереднього виробництва		1836,23	913,43

***Джерело:** розроблено автором з використанням форм річної фінансової звітності ТОВ «Надбузьке» Миколаївського району, результатів дослідження.

Проведемо додаткове дослідження впровадження запропонованих методів на прикладі племінного господарства (табл. 2).

СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району – племінне сільськогосподарське підприємство, спеціалізоване на виробництві продукції тваринництва, як додаткова галузь – розвинуте рослинництво.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика методів управління витратами тваринництва
на СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району***

Назва методу	Основа методу	Фактична собівартість, грн/ц	Планова собівартість, грн/ц	Відхилення, (+,-)
Стандарт-кост	нормативна собівартість	1132,26	1365,36	(233,1)
Директ-кост	змінні витрати		1120,32	11,94
Таргент-костинг	цільова собівартість		520,36	611,9
АВС-метод	витрати безпосереднього виробництва		965,36	166,9

***Джерело:** розроблено автором з використанням форм річної фінансової звітності СГПП «Техмет-Юг» Жовтневого району, результатів дослідження.

Аналізуючи дані таблиці, можна говорити, як і в попередньому варіанті, про відносну точність розподілу витрат за методом директ-кост.

Висновки. З позиції економічної теорії будь-яке виробництво правомірно розглядати як перетворення витрат на результати. При цьому роль управління витратами розкривається у забезпеченні найбільш економного способу виробництва продукції.

Основним засобом побудови ефективної системи функціонування підприємства у ринковому середовищі є раціонально організована система управління витратами. Досягнення такої системи можливе шляхом використання її інституційного забезпечення, основою якого у сільському господарстві є сукупність правил і прийомів, за допомогою яких здійснюється контроль витрат.

Проаналізувавши ситуацію, що склалася на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах, в тому числі на прикладі конкретних підприємств Південного регіону, нами було виявлено, що з чо-

тирьох методів, які доцільно використати за умов сьогодення, найбільш реалістичним є метод директ-кост.

Директ-кост – це система управлінського обліку, основою якої є класифікація витрат на змінні та постійні. При цьому облік витрат ведеться за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності – за їх видами. Під час калькулювання постійні витрати, що не залежать від обсягу виробництва, не входять до складу собівартості одиниці продукції, вони відразу списуються на фінансові результати.

Перспективи подальших розвідок полягають у питаннях практичного впровадження запропонованих методів з метою забезпечення гнучкості відповідно до умов господарювання вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Список використаної літератури

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств [Електронний ресурс] / В. Г. Андрійчук. – Режим доступу : <http://6201.org.ua>.
2. Гордієвич О. А. Система чинників оптимізації витрат виробництва у галузі молочного скотарства [Електронний ресурс] / О. А. Гордієвич. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.
3. Коуз Рональд. Фирма, рынок и право [Электронный ресурс] / Рональд Коуз. – Режим доступа : <http://inliberty.ru>.
4. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
5. Падерін І. Д. Управління витратами виробництва як важлива ланка ефективного господарювання промислового підприємства [Електронний ресурс] / І. Д. Падерін, С. О. Гольц. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.
6. Полянська А. Ситуаційний підхід до управління затратами підприємства [Електронний ресурс] / А. Полянська. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.
7. Поповская М. К. Преимущества и недостатки систем управления затратами [Электронный ресурс] / М. К. Поповская. – Режим доступа : <http://www.rae.ru/forum2012/pdf/3330.pdf>.
8. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – Мн. : Новое знание, 2003. – 704 с.
9. Шпикуляк О. Г. Інституціональне забезпечення розвитку та регулювання аграрного ринку: аналітична оцінка [Електронний ресурс] / О. Г. Шпикуляк. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 08.05.2013.

Відомості про авторів

М. В. Дубініна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Миколаївський національний аграрний університет.

Л. В. Мачильська, магістрант, Миколаївський національний аграрний університет.