

УДК 338.4391
ББК 65.325

Чернецька О.В.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Дніпропетровський державний аграрний університет,
Міністерство аграрної політики України,
кафедра обліку і аудиту,
49600, м. Дніпропетровськ, вул. Ворошилова, 25,
тел.: (056) 7135157,
e-mail: Olga_Che@mail.ru

Анотація. У статті розглянуто особливості ефективності витрат сільськогосподарського виробництва та запропоновано методичні підходи до їх оцінки для цілей управлінського обліку.

Ключові слова: витрати, управлінський облік, оцінка ефективності витрат, управлінські рішення.

Annotation. The article discusses the features of cost-effectiveness of agricultural production and methodical approach to scoring for the purposes of management accounting.

Key words: cost management accounting, cost-effectiveness assessment, management decisions.

Вступ. Оскільки витрати формують собівартість продукції, порівняння їх величини з одержаним доходом дає можливість визначити рівень ефекту діяльності [6, с.31]. Деякі вчені наголошують на тому, що від оцінки ефективності виробництва залежить реалізація об'єктивних цілей управління, бо розподіл ресурсів звичайно знаходиться в прямій залежності від виявленої ефективності [1, с.157]. Тому необхідна конкретизація самого поняття ефективності виробництва в сільському господарстві для цілей управлінського обліку та дослідження методичних підходів до її визначення за різними критеріями.

А.М. Гатаулін наголошує, що коли застосовувати тільки грошові вимірники, то можна стверджувати, що інтенсифікація виробництва зумовлює підвищення показника фондоемкості, але ж при цьому спостерігається підвищення продуктивності виробництва. До того ж, якщо виробництво того чи іншого виду продукції необхідне суспільству, то це виробництво абсолютно ефективне [1, с.162].

В. Діесперов наголошує на занедбаності економічної роботи на селі та недостатності заходів щодо підтримання вітчизняного сільськогосподарського виробника в умовах зростаючої конкуренції. Учений ставить питання: "Якщо більшість підприємств в останні роки дійсно були прибутковими, то чим тоді пояснити, що вони продовжують занепадати?" [2, с.70–78].

Сукупні витрати на виробництво встановлюють, наскільки виробничий процес є дорогим для підприємця. Динаміка витрат у вартісному вимірі показує, наскільки ефективні організаційно-господарські рішення керівництва підприємства при застосовуванні технології, організації та продуктивності праці й виробництва. При визначенні економічної ефективності виникає необхідність визначення кількісного та якісного співвідношення між витратами й отриманими результатами. Учені наголошують, що на особливу увагу при визначенні економічного ефекту заслуговує структура витрат [6, с.31].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей сільськогосподарського виробництва та їх урахування в методиці й критеріях визначення ефективності формування витрат підприємства. У процесі дослідження використовувалися такі методи: діалектичний, абстрактно-логічний, системний аналіз (теоретичні й мето-

дологічні узагальнення, формулювання висновків), економіко-статистичний аналіз (визначення показників ефективності сільськогосподарського виробництва), розрахунково-конструктивний метод та інші.

Результати. У процесі дослідження для оцінки ефективності витрат сільськогосподарського виробництва вважаємо доцільним керуватися таким алгоритмом (рис. 1).

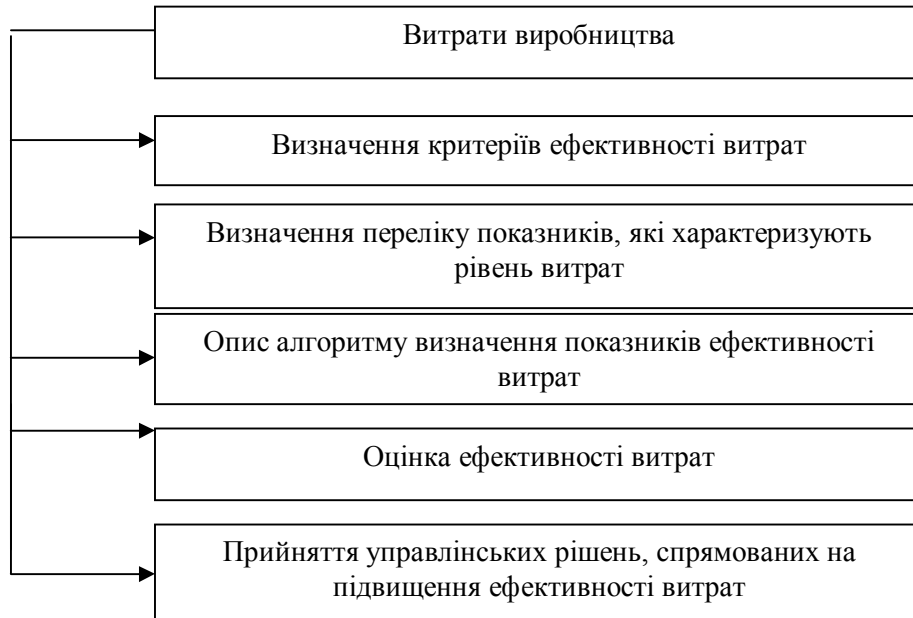


Рис. 1. Послідовність оцінки ефективності витрат виробництва

Для аграрного виробництва ефективність формування виробничих витрат має свої особливості. Річ у тому, що не завжди ціна на продукцію перевищує виробничі витрати аграрних підприємств, тому необхідне втручання держави, спрямоване на підтримку аграрного виробника, наприклад, соціальне забезпечення та субсидії виробникам продукції АПК, дотації для покриття різниці між закупівельною та продажною цінами, програми, спрямовані на підвищення попиту на продукцію АПК і гарантування цін на неї тощо. Особливістю попиту на продукцію АПК є те, що його еластичність завжди нижча, ніж еластичність попиту на промислову продукцію, до того ж ціни на продукцію АПК формуються в умовах чистої конкуренції, а ціни на ресурси для аграрного підприємства – в умовах недосконалої конкуренції.

Цінова нееластичність попиту на продукцію АПК, перевищення пропозиції над попитом зумовлюють низькі доходи аграрних виробників у порівнянні з іншими галузями економіки. До того ж в аграрному виробництві частина виробленої продукції використовується в подальшому виробництві (на насіння, годівлю худоби, на відтворення основного стада), тому не вся вироблена продукція є товарною.

На стабільність доходів аграрних виробників суттєво впливають і природні фактори (погодні та кліматичні умови). В аграрному виробництві спостерігається тенденція до великої потреби в механізмах і витратах на транспортування продукції, оскільки відбувається рух знарядь праці, а предмети праці (рослини, тварини) знаходяться на одному місці, тому ця особливість впливає на формування виробничих витрат.

Через сезонність виробництва виникає необхідність у додатковому залученні трудових і матеріальних ресурсів для своєчасного виконання робіт, помічається нераціональне використання техніки (деяка техніка працює тільки 2–3 тижні на рік), що також зумовлює особливе формування витрат. Усі ці особливості виділяють аграрне виробництво, що певною мірою зумовлює особливості у формуванні витрат на виробництво аграрної продукції.

Узагалі висновки про економічну ефективність сільськогосподарського виробництва роблять на підставі грошових вимірників витрат і результатів виробництва. Ми згодні з думкою А.М. Гатауліна [1, с.157–162], що такий підхід недоцільний, оскільки, по-перше, значна частина виробленої продукції в сільському господарстві знову ж використовується у виробничих цілях, по-друге, у галузі сільського господарства існують певні відмінності в складності праці, що не відображається в співвідношенні оплати праці в порівнянні з іншими галузями народного господарства, і, по-третє, існуючий диспаритет цін на сільськогосподарську та промислову продукцію в повному обсязі не відображає дійсний обсяг валового доходу. Підвищення цін на мінеральні добрива, комбікорми, паливо, запчастини при відносно низьких цінах на реалізовану продукцію сільського господарства зумовлює відшкодування витрат сільськогосподарських підприємств у зв'язку з подорожчанням матеріальних ресурсів за рахунок додаткових доходів.

У галузях, що обслуговують сільське господарство, спостерігаються позитивні результати діяльності незалежно від рентабельності сільськогосподарського виробника, навіть при несприятливих природно-кліматичних умовах діяльності. Таким чином, показники ефективності на рівні галузі сільського господарства, які являють собою різні методи порівняння витрат і результатів виробництва, є не зовсім співставними та дають неправильне уявлення про динаміку ефективності в сільськогосподарському виробництві.

В.І. Панасюк [3, с.37] наголошує на необхідності використання в процесі управління витратами моделі “результати – витрати виробництва”. Ми згодні із цим твердженням, оскільки зниження витрат є фактором підвищення ефективності виробництва. Але проблема полягає в тому, що без належного обґрунтування такий підхід в управлінні витратами призводить до зниження якості продукції, погіршення якості факторів виробництва, у результаті чого підвищення прибутків буде фіктивним.

Отже, підсумовуючи вищезазначене, вважаємо доцільним при визначенні поняття ефективності сільськогосподарського виробництва виділити таке: ефективність галузі визначається, виходячи з витрат і результатів виробництва; оскільки відмова від грошового вимірника є неможливою, необхідно враховувати особливості галузі в порівнянні з іншими галузями народного господарства. Тому, на наш погляд, основними критеріями оцінки ефективності витрат виробництва є ресурсомісткість, дохідність і зіставність.

У сучасних умовах господарювання формуються різні види витрат виробництва, кожен з яких дає певну інформацію про ефективність сільськогосподарського виробництва. Різноманітність методичних підходів до визначення складу витрат та їх класифікації залежно від конкретних завдань у контексті управління витратами ускладнює дослідження ефективності виробництва продукції в сільському господарстві. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність розробки системи обґрунтованих показників, на підставі яких можна оцінити вплив процесу управління витратами на ефективність сільськогосподарського виробництва.

При аналізі й оцінці ефективності формування витрат у сільському господарстві доцільно застосувати два підходи до структуризації витрат: за видами ресурсів і за статтями калькуляції. Ми згодні з думкою В.Я. Плаксієнка [4, с.145–147], який дослідив тісноту зв'язку окремих елементів витрат з прибутком і наголошує на потребі вивчення впливу співвідношення окремих елементів виробничих витрат на показники ефективності господарювання. Зазначене вище визначає подальший напрям дослідження.

Оцінювати ефективність здійснення витрат на сільськогосподарському підприємстві допомагає показник матеріалоємності, який показує відношення суми матеріальних витрат до вартості валової продукції. У сільському господарстві є специфічні особливості процесу виробництва, пов'язані з життєдіяльністю рослин і тварин, а саме:

оскільки продукція сільського господарства є результатом органічного синтезу рослин і тварин, то добрива, корми та інші матеріальні витрати необхідні для органічного синтезу майбутньої продукції, при цьому істотними факторами є енергія сонця, генетичний апарат рослин і тварин, умови природного середовища. Тому виникає питання, чи є доцільним застосування показника матеріаломісткості в сільському господарстві. А.М. Гатаулін [1, с.80] у своїх працях не згоден із цим, оскільки матеріалоємність як економічна категорія притаманна всім галузям народного господарства та відображає співвідношення матеріальних факторів “на вході та виході виробництва продукції”. Але ціни на матеріальні елементи витрат і на продукцію виробництва сільського господарства формуються під впливом різноманітних, незалежних один від одного чинників, це призводить до незіставності показників матеріаломісткості в динаміці, тому вважаємо доцільним у розрахунку вказаних показників брати до уваги зазначені суперечності.

Через те, що узагальнені показники матеріалоємності не відображають у повному обсязі процеси формування матеріальних витрат, для повноти та системності аналізу вважаємо доцільним застосовувати показники як у грошових, так і в натуральних вимірниках. До того ж матеріальні витрати в сільському господарстві займають найбільшу вагу, тому вважаємо доцільним розділюючи узагальнений показник на проміжні (окремі елементи матеріальних витрат стосовно вартості валової продукції).

Таким чином, з огляду на впровадження додаткових критеріїв оцінки ресурсомісткості, пропонуємо в сільськогосподарських підприємствах застосування проміжних показників ефективності витрат, таких як кормомісткість, добривомісткість, насіннемісткість, амортизісткість, орендомісткість тощо, за умови, якщо питома вага зазначених елементів у загальній структурі витрат складає більше 10%.

Зазначений підхід, на нашу думку, значно розширює можливості пошуку шляхів зниження собівартості виробництва продукції, це зробить її конкурентоспроможною, про важливість цього наголошує О.М. Шпичак [7, с.25], особливо для вітчизняного сільського господарства.

Підвищення матеріаломісткості продукції сільського господарства зумовлене істотною зміною умов виробництва – заміною живої праці автоматизованою, при цьому підвищення вартості автоматизації (основних фондів) є головним чинником збільшення узагальненої матеріалоємності. Часто при аналізі підвищення вказаного показника простежують тільки негативні моменти, ігноруючи при цьому скорочення живої праці, при цьому частина капітальних інвестицій спрямована саме на скорочення живої праці. В.Я. Плаксінко [4, с.148] провів дослідження залежності норми прибутку від показників фондозабезпеченості та фондоозброєності й дійшов висновку, що при односторонньому підході до аналізу ефективності формування витрат виходить, що чим краще підприємство забезпечене основними засобами, тим нижча норма прибутку. Тому вважаємо за потрібне виділити показник амортизісткості, що повною мірою відобразиться на обґрунтованості аналізу матеріаломісткості продукції сільського господарства.

Умови виробництва сільськогосподарської продукції зумовлюють істотну питому вагу (більше 10%) у структурі витрат статті “Оренда земельних паїв”. Тому вважаємо доцільним для оцінки ефективності формування витрат у сільськогосподарських підприємствах дослідження показника орендомісткості.

Ефективність виробництва окремих видів продукції сільського господарства розраховується на підставі вірогідних даних фінансового обліку витрат конкретного підприємства, при цьому велике значення відіграють урожайність сільськогосподарських культур і продуктивність сільськогосподарських тварин. Але нині для сільськогосподарського виробника дуже важливо знати й свої показники ефективності, і показники інших підприємств району, області, країни, що вимагає наявності відповідної інфор-

мації. В останні роки відбулося звуження інформації у формах статистичної звітності щодо структури виробничих витрат, обсягу, складу й розподілу затрат праці та коштів на її оплату, не висвітлюються у ф. 50-с.-г. “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” показники валової продукції, валового доходу, продуктивності праці. В аналізі здебільшого фігурують тільки показники рентабельності, коректність обчислення яких також є не безсумнівною.

При визначенні ефективності сільськогосподарського виробництва треба брати до уваги багатогалузевість сільськогосподарського виробництва, наявність взаємозв'язків і кооперації підрозділів різної спеціалізації. Система показників для оцінки рівня ефективності повинна враховувати ступінь впливу окремих факторів і вкладень ресурсів на досягнення певної мети як на рівні суспільства в цілому, так і виробника сільськогосподарської продукції окремо.

У сільськогосподарських підприємствах спостерігається формування витрат на виробництво власних кормів, насіння, підстилкового матеріалу, молока, що при підсумуванні витрат зі всіх видів продукції підприємства збільшує їх розмір. До того ж співвідношення виробленої та реалізованої продукції в сільськогосподарському підприємстві істотно впливає на рівень рентабельності в бік зниження, оскільки витрати здійснюються на виробництво всієї продукції, а не тільки її товарної частини.

Отже, одного показника для характеристики ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства недостатньо. Тому доцільно розробити систему показників, які оцінюватимуть ефективність сільськогосподарського виробництва, а саме – у контексті управління витратами сільськогосподарських підприємств і його впливу на ефективність виробництва.

Формування ефективності сільськогосподарського виробництва характеризується відповідними галузевими особливостями, оскільки галузь виробляє різні види продукції, що визначено відмінним щодо інших галузей виробничим і робочим періодами, сезонністю виробництва, природно-кліматичними умовами. Тому ефективність сільськогосподарського виробництва залежить не тільки від людини, але й від природи. Таким чином, економічні показники відносно до оцінки витрат та ефективності сільськогосподарського виробництва відображають більшою мірою дію природних сил і меншою – суб'єктивно-людських.

У сільському господарстві витрати впродовж року формуються нерівномірно, тобто спостерігається сезонність виробничих витрат. Тому вважаємо доцільним для показників ефективності в сільському господарстві застосування коефіцієнта сезонності витрат, який обчислюється так:

$$k_c = \frac{\Delta \bar{B}}{B'} \quad (1)$$

де k_c – запропонований автором коефіцієнт сезонності витрат;

$\Delta \bar{B}$ – середнє лінійне відхилення щомісячних витрат на виробництво від середньомісячних;

$$\Delta \bar{B} = \frac{\sum |B - B'|}{n} \quad (2)$$

де n – кількість місяців;

B – виробничі витрати в кожному місяці;

B' – середньомісячні виробничі витрати.

Реалізація розрахунку цього показника може бути здійснена в методичному відношенні та з точки зору розрахунків на базі конкретних сільськогосподарських підприємств. На жаль, результати таких розрахунків не будуть офіційно опубліковані, але

це не означає, що їх не можна використовувати для вирішення практичних задач на рівні підприємств.

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві Ю.С. Цал-Цалко [5, с.348–353] наводить систему економічних показників. Деякі показники розраховуються, виходячи з вартості валової продукції. Застосовуючи вищевказаний критерій зіставності, на наш погляд, у сільському господарстві зазначені показники необхідно використовувати в поєднанні з коефіцієнтом сезонності витрат (табл. 1).

Таблиця 1

Оцінка ефективності формування витрат сільськогосподарських підприємств на основі критерію зіставності

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	$K_{пв} = \frac{ВП}{B} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, B – виробничі витрати	Вихід валової продукції сільськогосподарського підприємства на 1 грн виробничих витрат
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	$K_{ов} = \frac{B}{ВП} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, B – виробничі витрати	Витрати сільськогосподарського підприємства для виробництва 1 грн валової продукції
Коефіцієнт покриття постійних витрат	$K_{ппв} = \frac{ВП}{ПВ} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, $ПВ$ – постійні витрати	Вихід валової продукції сільськогосподарського підприємства на 1 грн постійних витрат
Коефіцієнт окупності постійних витрат	$K_{опв} = \frac{ПВ}{ВП} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, $ПВ$ – постійні витрати	Постійні витрати сільськогосподарського підприємства для виробництва 1 грн валової продукції
Коефіцієнт покриття змінних витрат	$K_{пзв} = \frac{ВП}{ЗМВ} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, $ЗМВ$ – змінні витрати	Вихід валової продукції сільськогосподарського підприємства на 1 грн змінних витрат
Коефіцієнт окупності змінних витрат	$K_{озв} = \frac{ЗМВ}{ВП} \times k_c$, де $ВП$ – вартість валової продукції, $ЗМВ$ – змінні витрати	Змінні витрати сільськогосподарського підприємства для виробництва 1 грн валової продукції

* Розроблено автором на підставі [5].

Вважаємо, зазначені показники більш реально відображають дійсний стан ефективності витрат не тільки в кінці року, але й упродовж нього, оскільки в процесі управління дуже важливим є прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень.

Суттєвою специфікою при формуванні витрат у сільському господарстві є його самовідтворювання. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві з метою відтворення молодняка худоби, насіння, добрив, кормів тощо. Тому зазначена частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми, оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва складає істотну частку.

Окремі показники визначаються на підставі отриманого чистого доходу. Зважаючи на вказані вище особливості сільськогосподарського виробництва, вважаємо за доцільне при оцінці зазначених показників ефективності сільськогосподарського

виробництва враховувати співвідношення виробленої та реалізованої продукції в сільськогосподарському підприємстві.

Отже, вважаємо обґрунтованим застосування для оцінки ефективності формування витрат показника відношення витрат на виробництво реалізованої продукції до витрат на виробництво валової продукції на сільськогосподарському підприємстві. Зазначений показник пропонуємо назвати “коефіцієнт товарності витрат” і розраховувати за формулою:

$$k_m = \frac{B_p}{\sum B}, \quad (3)$$

де k_m – запропонований автором коефіцієнт товарності витрат;

B_p – витрати обсягів продукції, що реалізується;

$\sum B$ – сума витрат на весь обсяг виробництва (для реалізації та на власні потреби).

Таким чином, на наш погляд, ураховується критерій дохідності (табл. 2).

Таблиця 2

Оцінка ефективності формування витрат сільськогосподарських підприємств на основі критерію дохідності

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
Коефіцієнт ефективності формування витрат	$K_{ев} = \frac{ЧД}{B \times k_m}$, де $ЧД$ – чистий дохід, B – виробничі витрати	Сума чистого доходу сільськогосподарського підприємства на 1 грн виробничих витрат
Коефіцієнт віддачі виробничих витрат	$K_{вв} = \frac{B \times k_m}{ЧД}$, де $ЧД$ – чистий дохід, B – виробничі витрати	Витрати сільськогосподарського підприємства для одержання 1 грн чистого доходу
Коефіцієнт ефективності постійних витрат	$K_{епв} = \frac{ЧД}{ПВ \times k_m}$, де $ЧД$ – чистий дохід, $ПВ$ – постійні витрати	Сума чистого доходу сільськогосподарського підприємства на 1 грн постійних витрат
Коефіцієнт віддачі постійних витрат	$K_{впв} = \frac{ПВ \times k_m}{ЧД}$, де $ЧД$ – чистий дохід, $ПВ$ – постійні витрати	Постійні витрати сільськогосподарського підприємства для одержання 1 грн чистого доходу
Коефіцієнт ефективності змінних витрат	$K_{езв} = \frac{ЧД}{ЗмВ \times k_m}$, де $ЧД$ – чистий дохід, $ЗмВ$ – змінні витрати	Сума чистого доходу сільськогосподарського підприємства на 1 грн змінних витрат
Коефіцієнт віддачі змінних витрат	$K_{взв} = \frac{ЗмВ \times k_m}{ЧД}$, де $ЧД$ – чистий дохід, $ЗмВ$ – змінні витрати	Змінні витрати сільськогосподарського підприємства для одержання 1 грн чистого доходу

* Розроблено автором на підставі [5].

Отже, на наш погляд, застосування в сільському господарстві зазначеної системи показників ефективності витрат з урахуванням критерію дохідності є обґрунтованим.

Висновки. Таким чином, запропоновані критерії з оцінки ефективності витрат у сільському господарстві дозволять більш обґрунтовано обирати напрями управління витратами безпосередньо на підприємстві, що, у свою чергу, буде сприяти підвищенню

прибутковості виробництва. Для подальшого дослідження вважаємо необхідним застосування зазначених підходів до оцінки ефективності витрат на сільськогосподарських підприємствах з метою прийняття оптимальних управлінських рішень. На особливу увагу заслуговує розробка практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності формування витрат сільськогосподарського виробництва.

1. Гатаулин А. М. Издержки производства сельскохозяйственной продукции : методология измерения и пути снижения / А. М. Гатаулин. – М. : Экономика, 1983. – 184 с.
2. Дієсперов В. Визначення ефективності в сільськогосподарському підприємстві / В. Дієсперов // Економіка України. – 2007. – № 10. – С. 70–78.
3. Панасюк В. Управління витратами виробництва / В. Панасюк. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 118 с.
4. Плаксієнко В. Я. Виробничі витрати та доходи сільського господарства в умовах розвитку ринкових відносин / В. Я. Плаксієнко. – Дніпропетровськ : Січ, 1997. – 255 с.
5. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навчальний посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
6. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві : теорія, методологія, практика / [за ред. П. Т. Саблука та ін.] – К., 2008. – Т.1 : Теорія ціноутворення та технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур / за ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника [та ін.]. – К., 2008. – 698 с.
7. Шпичак О. М. Реальна оцінка економічного стану АПК України як необхідна передумова виходу його з кризи / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 24–29.

Рецензенти:

Плаксієнко В.Я. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії;

Бондарчук Н.В. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Дніпропетровського державного аграрного університету.