

УДК 658:338.512

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.69-10>

Вакуленко В.Л.

кандидат економічних наук

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Мялковський В.А.

аспірант

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Vakulenko Vitalii

PhD

National University of life and environmental sciences of Ukraine

Myalkovskii Volodimir

PhD student

National University of life and environmental sciences of Ukraine

УПРАВЛІННЯ ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Вакуленко В.Л., Мялковський В.А. Управління змінними витратами аграрного підприємства.

У статті розкрита економічна необхідність виділення із складу витрат агропідприємства змінних витрат. Обґрунтована ефективність і доцільність управління підприємством з використанням методу змінних витрат. Досліджено поведінку витрат на виробничому підприємстві виходячи з властивостей витрат, доцільності прийняття управлінських рішень на основі калькулювання. Визначено, що класифікація витрат дає можливість провести аналіз беззбитковості як для окремих видів продукції, так і оптимізувати структуру продукції, що випускається підприємством; визначити критичний обсяг виробництва у натуральному та вартісному вираженні; встановити необхідний для отримання прибутку обсяг реалізації; розрахувати обсяг додаткових замовлень, які може прийняти підприємство, щоб забезпечити прибуткову роботу та діяти у режимі самофінансування, не залучаючи позикові кошти. Проаналізовано прямі витрати сільськогосподарських підприємств: сировину та основні матеріали, придбану продукцію та напівфабрикати, допоміжні матеріали, основну заробітну плату працівників тощо. Доведено, що технологія управління витратами дозволить керівництву сільськогосподарського підприємства отримати необхідні обґрунтування для прийняття вірних управлінських рішень.

Ключові слова: управління, змінні витрати, постійні витрати, маржинальний дохід, інновації, аграрний сектор, управлінські рішення.

Vakulenko Vitalii, Myalkovskii Volodimir. Management of variable costs of agricultural enterprise.

The article reveals the economic necessity of allocating variable costs from the costs in agricultural enterprise. The efficiency and expediency of enterprise management using the variable cost method. The behavior of costs in the production enterprise based on the properties of costs, the feasibility of making management decisions based on costing. In article was determined classification of costs, which makes it possible to analyze the break-even point for certain types of products, and to optimize the structure of products produced by the enterprise; determine the critical volume of production in kind and value; set the required amount of sales for profit; calculate the amount of additional orders that can be accepted by the company to ensure profitable work and operate in a self-financing mode, without attracting borrowed funds. The article analyzes the main items of direct costs of agricultural enterprises: raw materials and basic materials, purchased products and semi-finished products, auxiliary materials, basic salaries of production workers with social security contributions, energy resources for technology and more. The main items of indirect costs are production costs, costs for maintenance and operation of equipment, costs of ancillary production, administrative costs and more. These costs relate to each type of product in proportion to the distribution base established at the enterprise. The experience of companies confirms that in order to reduce variable costs, it is necessary to increase labor productivity and reduce costs. Most organizations try to implement the strategy of "scale effect" by using energy-saving methods, reducing goods in warehouses, using new options for managing the production process. The greatest effect is shown by the practice of retraining of workers, as well as the redistribution between individual participants in the process of their production responsibilities. The cost management technology will allow the management of the agricultural enterprise to obtain the necessary justifications for making various management decisions.

Key words: management, variable costs, fixed costs, marginal revenue, innovation, agricultural sector, management decisions.

Постановка проблеми. В даний час загальна економічна ситуація в сільськогосподарському виробництві, незважаючи на вживані державою організаційно-економічні заходи, продовжує залишатися досить напруженою. У зв'язку з цим підвищення ефективності виробництва вимагає подальшого наукового опрацювання основних питань, що охоплюють різноманіття природних та економічних умов, у яких розвивається сільське господарство, серед яких важливе значення мають питання наукових засад раціональної інтенсифікації агровиробництва у різних ґрунтово-екологічних умовах на сучасному етапі. Функціонування в умовах нестабільності внутрішніх та зовнішніх ринків збуту, необхідність виживання та досягнення конкурентної переваги вимагають постійного реагування з боку сучасних підприємств, що виражається у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень.

Вибір оптимальних стратегій управління, які є визначальними факторами забезпечення ефективного функціонування агропідприємства, зростання рентабельності та конкурентоспроможності, як наслідок, підвищення фінансової стійкості та платоспроможності залежать від наявності на підприємстві інформаційної бази про витрати агропідприємства, їх структури, змінах залежно від обсягів виробництва, а також від наявності механізму, що визначає можливості варіювання витрат. Особливу актуальність вирішення питань управління витратами набуває для:

- забезпечення зростання рентабельності агропідприємства шляхом зниження витрат на виробництво продукції та управління;
- забезпечення правильного вибору номенклатури виробів, розширення обсягів випуску, обґрунтованого ціноутворення;
- забезпечення довгострокової стабільності функціонування агропідприємства, а також окупності капіталовкладень у виробництво.

Аналіз останніх досягнень та публікацій. Найбільш вагомими науковими роботами з питань дослідження поведінки витрат, їх класифікації та на цій основі вироблення підходів з управління виробничими та невиробничими витратами підприємств є праці іноземних авторів Н. Друрі, Д. Хана, П. Атрілла, Е. Маклейні, Д. Нортон. Серед вітчизняних учених дані питання досліджуються Н. Г. Чумаченко, С. Ф. Головом, В. Ф. Палієм, Л. А. Сухаревою. Проте питання управління витратами виробничих підприємств, виявлення шляхів та способів їх зниження вимагають подальших досліджень.

Метою цієї статті є дослідження поведінки витрат на виробничому підприємстві та обґрунтування, виходячи з властивостей витрат, доцільності прийняття управлінських рішень на основі калькулювання за змінними витратами підвищення ефективності роботи агропідприємства.

Вклад основного матеріалу. Для забезпечення ефективної діяльності агропідприємства важливо встановити зв'язок між витратами агропідприємства, обсягами його виробництва та одержуваним прибутком.

Дослідження залежності між цими трьома елементами є основою прийняття рішень з управління підприємством з метою отримання максимально можливого прибутку. Для вивчення залежності між даними

елементами у структурі витрат агропідприємства необхідно виділити дві основні категорії витрат:

- постійні та змінні;
- прямі і непрямі.

Дослідження поведінки змінних та постійних витрат було вироблено на прикладі ТОВ «АГРОПІДПРИЄМСТВО «ПРИДНІПРОВСЬКЕ». До змінних витрат на виробничому підприємстві відносяться:

- витрати сировини, матеріали та напівфабрикатів;
- витрати пального на технічні та технологічні потреби;
- заробітна плата.

Загальні (сумарні) постійні витрати залишаються незмінними при зміні обсягів виробництва, однак, постійні витрати на одиницю продукції змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва.

За I півріччя 2020 р. витрати на утримання та експлуатацію обладнання, що є постійними видатками, що склали на місяць 154600 грн. Аналіз зміни постійних витрат залежно від зміни обсягів виробництва показав таке [1]:

Тобто при зростанні випуску продукції питомі постійні витрати знизилися.

Економічний сенс виділення зі складу витрат змінних та постійних полягає в тому, що змінні витрати на одиницю продукції – це величина постійна, а постійні витрати на одиницю продукції зменшуються із збільшенням обсягів агровиробництва.

Класифікація витрат дає можливість:

- провести аналіз беззбитковості як для окремих видів продукції, так і оптимізувати структуру продукції, що випускається підприємством;
- визначити критичний обсяг виробництва у натуральному та вартісному вираженні;
- виходячи з заданого (необхідного) прибутку встановити необхідний для її отримання обсяг реалізації та відповідний рівень операційних витрат;
- розрахувати обсяг додаткових замовлень, які може прийняти підприємство, щоб забезпечити прибуткову роботу та діяти у режимі самофінансування, не залучаючи позикові кошти.

Підрозділ витрат на прямі та непрямі провадиться за ознакою можливості їх віднесення на певний вид продукції. Тобто, до прямих витрат відносяться витрати, пов'язані з виробництвом певних видів продукції.

Основними статтями прямих витрат агропідприємства є: сировина та основні матеріали, покупні вироби та напівфабрикати, допоміжні матеріали, основна зарплата виробничих робітників з відрахуваннями на соціальне страхування, енергоресурси на технологію тощо.

Основними статтями непрямих витрат є виробничі витрати, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, витрати допоміжного виробництва, адміністративні витрати тощо. Дані витрати відносяться на кожен вид продукції пропорційно встановленій на підприємстві бази розподілу.

Угрупування витрат за статтями відповідно до факторів, що визначають змінні витрати, а також прямі та непрямі постійні витрати, вироблена під час аналізу статей витрат ТОВ «АГРОПІДПРИЄМСТВО «ПРИДНІПРОВСЬКЕ» різна залежно від виду витрат. А саме, витрат основного виробництва, витрат допоміжного виробництва, витрат на утримання та експлуа-

тацію обладнання, загально-виробничих витрат у складі витрат на управління виробництвом та обслуговування виробничого процесу, адміністративні витрати.

Структура та співвідношення змінних та постійних витрат, обумовлена видом витрат на відношення до виробничого процесу процесу управління ним, наступна [2].

I. За витратами основного виробництва.

II. За витратами допоміжного виробництва.

III. За витратами на утримання та експлуатацію обладнання.

IV. За загально-виробничими витратами (витратами на управління виробництвом та обслуговування виробничого процесу).

V. За адміністративними витратами.

Об'єктивне угруповання фактичних витрат на змінні, прями постійні та непрямі постійні витрати є основною економічною причиною моделювання беззбиткової діяльності агропідприємства, а також варіантів прибутковості за різними виробничими програмами шляхом управління витратами на основі змінних витрат.

При даному методі для обчислення собівартості продукції та оцінки запасів, враховуються лише змінні виробничі витрати. Тобто прямі матеріальні витрати, прямі трудові витрати та змінні загально-виробничі витрати беруть участь у розрахунку виробничої собівартості, а постійні загально-виробничі витрати, постійні збутові та інші операційні витрати, а також адміністративні витрати розглядаються як витрати періоду.

Грунтуючись на калькулюванні змінних витрат операційний прибуток визначається наступним чином:

Виручка «-» (прямі матеріальні витрати;

прямі трудові витрати;

інші прямі витрати;

змінні загально-виробничі витрати;

змінні витрати на збут).

= Маржинальний дохід

«-» (постійні загально-виробничі витрати;

постійні витрати на збут;

Адміністративні витрати;

інші постійні операційні витрати)

= Операційний прибуток.

Управління із змінних витрат дозволяє встановити маржинальний дохід, який застосовується для аналізу рентабельності та обґрунтування управлінських рішень менеджменту агропідприємства.

З використанням показника маржинального доходу, що дорівнює сумі постійних витрат і прибутку, визначається ступінь покриття постійних витрат агропідприємства та заданого рівня формування прибутку з допомогою певних видів продукції.

Оскільки управлінські рішення звернені в перспективу, керівництву необхідна детальна інформація про очікувані доходи та витрати. У зв'язку з цим в управлінському обліку при виконанні розрахунків, пов'язаних з прийняттям рішення, виділяють такі види витрат:

– змінні, постійні, умовно-постійні – залежно від реагування на зміну обсягів виробництва (продажів);

– очікувані витрати, що враховуються та не враховуються у розрахунках при прийнятті рішення;

– безповоротні витрати (витрати періоду, що минув);

– поставлені витрати (втрачена вигода підприємства);

– плановані та неплановані витрати.

Крім того, в управлінському обліку розрізняють граничні та приростні витрати та доходи.

Змінні, постійні, умовно-постійні витрати. Змінні витрати зростають чи зменшуються пропорційно обсягу виробництва (надання послуг, товарообігу), тобто залежить від ділової активності організації. Змінний характер може мати як виробничі, і невиробничі витрати. Прикладами виробничих змінних витрат є прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та витрати на допоміжні матеріали та покупні напівфабрикати.

Змінні витрати характеризують вартість товару, решта (постійні витрати) – вартість самого підприємства. Ринок не цікавить вартість підприємства, його цікавить вартість товару [3].

Сукупні змінні витрати мають лінійну залежність від показника ділової активності підприємства, а змінні витрати на одиницю продукції є постійною величиною. Змінні витрати перебувають у постійному русі, їх динаміку неважко простежити.

До невиробничих змінних витрат можна віднести витрати на упаковку готової продукції для відвантаження її споживачам, транспортні витрати, що не відшкодовуються покупцем, комісійна винагорода для продажу товару, яка залежить від обсягу продажу.

Виробничі витрати, які залишаються практично незмінними протягом звітного періоду, не залежить від ділової активності підприємства, називаються постійними виробничими підприємствами. Навіть за зміни обсягів виробництва (продажів) де вони змінюються. Прикладами постійних виробничих витрат є витрати на рекламу, орендна плата, амортизація основних засобів та нематеріальних активів.

Специфікою калькулювання за змінними витратами є те, що постійні витрати всієї сумою відносяться на фінансовий результат періоду. Таким чином, прибуток обчислений даними методом є, на нашу думку, достовірнішою для прийняття управлінських рішень, оскільки постійні витрати вже понесені в період обчислення прибутку, а не утримуються частково в залишки готової продукції, як це відбувається при калькулюванні за повними витратами. Тобто нівелюється ефект змащування витрат періоду. Все вищезгадане дозволяє управлінському персоналу приймати достовірні рішення щодо розподілу матеріальних та фінансових ресурсів. При цьому методі проглядається пряма зв'язок між поточними витратами, якими безпосередньо формується вартість готової продукції, розмірами операційного прибутку та обсягами реалізації продукції. Калькулювання за змінними витратами також дозволяє здійснювати більш гнучке ціноутворення, унаслідок чого збільшується конкурентоспроможність продукції і на знижується ймовірність затоварювання своєї продукції складах [4].

Поряд з цим, метод змінних витрат дозволяє визначити прибуток, що отримується від продажу кожної додаткової одиниці продукції і, відповідно, можливість розробляти варіанти цін, надбавок та знижок на певний обсяг продажів.

У 2021 році ТОВ «АГРОПІДПРИЄМСТВО «ПРИДНІПРОВСЬКЕ» витратив на випуск та продаж 300 одиниць товарів:

- 200 000 грн – закупівля матеріалів;
- 100 000 грн – зберігання продукції;
- 500 000 грн – оплата податків та зборів;
- 600 000 грн – виплати співробітникам, що працюють на відрядній оплаті.

Для розрахунку змінних витрат потрібно скласти всі витрати за 2021 рік, і це дорівнює 1 400 000 грн.

Розрахуємо величину змінних витрат за 1 одиницю товару:

$$1400000 / 300 = 4666,67 \text{ грн.}$$

Велику роль в обґрунтуванні управлінських рішень у бізнесі грає маржинальний аналіз, заснований на залежності між показниками обсягу виробництва, витрат та прибутку, прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні інших [5]. Висновок: навіть зі збільшенням випуску продукції собівартість витрат не зменшиться, але в підприємстві ляже додаткове навантаження як обслуговування і повернення кредиту. Необхідно передбачити інші заходи щодо оптимізації виробництва – зниження постійних та змінних витрат або застосування більш ефективних технологій виробництва. Ще один варіант – пошук вигідніших кредитів (з низьким відсотком або підвищеним терміном кредитування).

Для ефективного скорочення величини змінних витрат організації краще користуватися стратегією «ефект масштабу». Суть ідеї в тому, щоб нарощувати обсяг виробництва та перейти від серійного до масового виробництва продукції. У цьому випадку швидкість, з якої змінюватимуться змінні витрати, будуть меншими за темп зростання виробництва.

Досягнення результатів можливе при:

- оптимізації частини постійних витрат, пов'язаних із утриманням офісу та управління;
- впровадження нових технологій та удосконалення продукції, що випускається;
- розширення географії та зростання продажів.

Досвід компанії підтверджує, що для зниження змінних витрат слід нарощувати продуктивність праці та скорочувати витрати. Більшість організацій намагаються реалізувати стратегію «ефекту масштабу» шляхом використання енергозберігаючих методів, скорочення товарів на складах, використання нових варіантів управління виробничим процесом. І тут не завжди доводиться скорочувати штат. Найбільший ефект показує практика перекваліфікації працівників, і навіть перерозподіл між окремими учасниками процесу їх виробничих обов'язків.

Висновки. Таким чином, технологія управління витратами дозволить менеджменту агропідприємства отримати необхідні обґрунтування для прийняття різних управлінських рішень. По-перше, при розробці довгострокових планів та стратегій розвитку агропідприємства, складанні різних прогнозів виробництва продукції, а також при визначенні передбачуваних фінансових результатів за різними сценаріями розвитку; дані прогнози можуть бути використані для вибору найбільш прийняттого варіанта функціонування агропідприємства у майбутньому. По-друге, для оцінки результатів роботи агропідприємства за періодами, а також ефективного контролю його діяльності відповідно до плану з виробленої стратегії. При порівнянні фактичних результатів роботи із запланованими можуть бути виявлені значні відхилення та розроблені заходи щодо їх нівелювання. По-третє, для ефективного використання матеріальних та фінансових ресурсів агропідприємства, придбання оптимальної кількості сировини для виконання виробничої програми, вибору найбільш доцільного асортименту продукції, що має прибутковий збут, а також для встановлення необхідного обсягу ресурсів для реконструкції, модернізації основних коштів тощо.

По-четверте, для порівняння витрат та вигод при дотриманні певної стратегії розвитку при перепрофілюванні виробництва або створення мережі філій тощо.

Список використаних джерел:

1. Вітвіновський А. А. Система управління витратами на підприємстві. URL: https://lubbook.org/book_486.html.
2. Ворона Н. Класифікація витрат на виробництво. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 32.
3. Кислий В. М. Логістика і практика : Підручник. Київ : Видавництво Центр Навчальної літератури, 2017. 836 с.
4. Гура І. О. Облік видів економічної діяльності : Навч. посіб. Київ : Знання, 2004. 541 с.
5. Данілов О. Д., Паєнко Т. В. Фінанси підприємства у запитаннях і відповідях : Навч. Посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 256 с.

References:

1. Vitvinovsky A. A. Sistema upravlinnya vitratami na pidpriemstvi [Cost management system at the enterprise]. Available at: https://lubbook.org/book_486.html.
2. Vorona N. (2016) Klasifikaciya vitrat na virobniectvo [Classification of production costs]. *Podatki ta buhgaltirskiy oblik*, vol. 32.
3. Kisliy V. M. (2017) Logistika i praktika: pidruchnik [Logistics and practice: Textbook]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literaturi, 836 p.
4. Gura I. O. (2004) Oblik vidiv ekonomichnoi diyalnosti: navchalniy posibnik [Accounting for economic activities: Textbook]. Kyiv: Znannya. 541 p.
5. Danilov O. D. Finansi pidpriemstv u zapitanniyah ta vidpovidiyah: navchalniy posibnik [Finance of the enterprise in questions and answers: Textbook]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literaturi, 256 p.