

*Н.І. ШИЯН, кандидат економічних наук, доцент
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва*

Структура витрат як фактор формування рівня ефективності галузі м'ясного скотарства

Постановка проблеми. Стан і тенденції розвитку галузі скотарства, зокрема м'ясного, належать до низки актуальних питань сучасної аграрної науки, що зумовлено як важливістю виготовлюваної продукції в раціоні харчування людини, так і соціальною, екологічною спрямованістю розвитку й функціонування галузі. Проте протягом тривалого часу стан галузі не просто складний, а катастрофічний, про що показує зменшення обсягів виробництва яловичини і телятини, поголів'я худоби, поглиблення рівня збитковості виробництва. Якщо в 1990 році рівень рентабельності м'яса ВРХ становив 20,6%, то в наступні роки спостерігаємо погіршення ситуації. Так, у 2000 році рівень збитковості вже досяг 42,3%, а в 2013-му – 43,3% [14, с. 157]. Через ці проблеми, на наш погляд, постає питання про розробку механізму управління галуззю, який би дав змогу забезпечити рівень розвитку, що відповідає вимогам суб'єктів господарювання. І одним із його важливих елементів є механізм витрат, завдяки якому можна не тільки впливати на формування показників ефективності галузі, а й моделювати можливі варіанти використання, обираючи оптимальну їхню структуру для суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінка системи управління витратами, яку нині практикують сільськогосподарські підприємства, напрями її удосконалення достатньо широко висвітлені в економічних публікаціях вітчизняних та зарубіжних науковців [1, 2, 5, 8, 9, 12, 13, 15, 16].

Окремі з питань формування собівартості продукції скотарства, визначення чинників, спрямованих на її зниження з розрахунку на

1 ц виробленої продукції, є достатньо опрацьованими [3, 4]. У ряді випадків вони розглядаються на прикладі розвитку галузі скотарства певної країни світу [6, 7]. У сучасних умовах розвитку галузі можна говорити також про існування відповідної нормативної бази обліку витрат [11, 12]. Проте виникає питання, якими мають бути величина витрат, їхня структура, співвідношення постійної та змінної величин, щоб виробництво було високоефективним і високоприбутковим, варто визначити, які обрати напрями їх регулювання.

Мета статті – обґрунтування методичного підходу до розмежування витрат на постійні та змінні й вивчення впливу перших на показники ефективності галузі м'ясного скотарства в сільськогосподарських підприємствах України.

Виклад основних результатів дослідження. Щоб поділити витрати на постійні та змінні, нами розраховано коефіцієнти парної кореляції між відповідними статтями витрат, визначеними за ф. 50 сг, і приростом ВРХ в сільськогосподарських підприємствах України та за її зонами. Аналізована сукупність підприємств становила 1716. Були виключені нетипові підприємства, досліджувани показники яких істотно відрізнялися від середньої величини (медіани), кількість таких підприємств становила 3,6% від загальної сукупності. Одержані результати наведено в таблиці 1.

При аналізі результатів виходили із того, що за умов існування тісного взаємозв'язку між величиною витрат за кожною із статей витрат при виробництві приросту тварин і безпосередньо кількістю приросту ВРХ, а саме – більше 0,7, аналізовану величину витрат можна віднести до змінних, оскільки під їх безпосереднім впливом формується величина собівартості продукції, а за умов

існування невисокого рівня взаємозв'язку (до 0,4) витрати можна віднести до числа постійних. Якщо коефіцієнт парної кореляції знаходиться в межах 0,4–0,7, то необхід-

ний детальніший аналіз даної групи витрат із погляду віднесення їх до постійних чи змінних.

1. Кореляція між величиною приросту тварин і статтями витрат у м'ясному скотарстві сільськогосподарських підприємств України у 2013 р.

Статті витрат	Підприємства України – усього	У т.ч.		
		Степ	Лісостеп	Полісся
Виробнича собівартість – усього	1,0	1,0	1,0	1,0
У т.ч. прямі витрати	0,961	0,957	0,965	0,954
із них: корми	0,920	0,921	0,921	0,909
нафтопродукти	0,500	0,407	0,553	0,497
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	0,315	0,417	0,276	0,329
решта матеріальних витрат	0,629	0,594	0,672	0,522
прямі витрати на оплату праці	0,732	0,739	0,733	0,719
інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	0,662	0,635	0,662	0,692
із них: амортизація необоротних активів	0,406	0,345	0,439	0,432
соціальні заходи	0,681	0,681	0,669	0,706
решта інших прямих і загальновиробничих витрат	0,308	0,228	0,311	0,390

Джерело: Складено автором за даними форми № 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Аналізуючи наведені дані зазначимо, що коефіцієнт парної кореляції між величиною витрат на корми та виробничою собівартістю 1 ц приросту тварин у сільськогосподарських підприємствах України в 2013 році становив 0,920, високим він є й за оплатою праці – 0,730, і за витратами на відрахування на соціальний захист. Пояснити високу величину коефіцієнта парної кореляції між аналізованими статтями витрат та приростом тварин, на наш погляд, можна наступним. За статтею «Корми» відображають витрати на корми, використані на годівлю худоби, і ця величина витрат безпосередньо пов'язана з обсягом виробництва продукції. За статтею витрат «Витрати на оплату праці» відображають основну й додаткову оплату праці працівників галузі, які безпосередньо обслуговують тварин. До таких працівників належать доярки, скотарі, бригадири, підмінні працівники та інші. Відповідно до чинної нормативно-правової бази [11] у сфері обліку до даної статті витрат включають оплату праці за тарифними ставками, доплатами, премії за поліпшення якості продукції, підвищення продуктивності тощо. Витрати «Соціальні заходи» тісно пов'язані з оплатою праці. Тому вважаємо, що витрати за цими статтями можна віднести до змінних.

Водночас кореляція між обсягами виробництва приросту ВРХ й такими статтями витрат, як «Оплата послуг і робіт сторонніх організацій», «Амортизація необоротних активів», «Решта інших прямих та загальновиробничих витрат» була досить низькою, по сільськогосподарських підприємствах України – відповідно 0,315; 0,406; 0,308. Це дає підстави віднести такі статті витрат до постійних під час виробництва продукції м'ясного скотарства.

Складно віднести до постійних чи змінних витрати за статтею нафтопродукти. Величина коефіцієнта парної кореляції між приростом тварин і величиною нафтопродуктів по аналізованій сукупності сільськогосподарських підприємств України у 2013 році становила 0,500. Тому, обґрунтовуючи віднесення витрат за цією групою до постійних чи змінних, ми звернулися до методики обчислення собівартості продукції галузі тваринництва й віднесення до числа витрат відповідні витрати за статтею нафтопродукти. Кількісні нормативи щодо пального в розрізі сільськогосподарських культур (видів і груп тварин) установлюють на основі технологічних карт, розробка яких пов'язана з виробництвом продукції. Тому витрати за цією статтею також віднесемо до

числа змінних, тому що їхня величина залежить від обсягу виробництва продукції та впливає на його величину.

Аналізуючи аналогічні показники по зонах України, вкажемо на аналогічне формування величин показників коефіцієнтів парної кореляції, які описують взаємозв'язок між величиною витрат за статтями, що формують виробничу собівартість продукції, й обсягами виробництва приросту ВРХ. До того ж спостерігаємо високий ступінь залежності між величиною кормів, оплати праці, витрат на соціальні заходи та обсягами виробництва продукції, які можна віднести до змінних. До них можна віднести також витрати на нафтопродукти. Щодо витрат галузі, пов'язаних з оплатою робіт сторонніх організацій, амортизацією необоротних активів і рештою інших прямих та загальнови-

робничих витрат, то їх по регіонах України відповідно до одержаних результатів розрахунків також віднесемо до постійних.

Наступним етапом дослідження стало визначення ступеня впливу питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції на рівень продуктивності тварин і величину доходу на одну голову худоби як показників ефективності галузі, до підвищення яких прагнуть підприємства, що виробляють продукцію тваринництва.

Для визначення залежності між зміною питомої ваги постійних витрат у структурі виробничої собівартості продукції та показниками ефективності проведено групування сільськогосподарських підприємств України, які в 2013 році виробляли й реалізовували м'ясо великої рогатої худоби (табл. 2).

2. Групування сільськогосподарських підприємств України за питомою вагою постійних витрат у структурі виробничої собівартості приросту тварин у 2013 р.

Номер групи	Питома вага постійних витрат, %	Кількість підприємств	Середньодобовий приріст, г	Ціна реалізації 1 ц, грн	Повна собівартість 1 ц, грн	Прибуток (збиток) на 1 ц, грн	Окупність витрат виручкою від реалізації	Дохід на 1 гол. грн
1	1,43	394	448	1041,7	1780,7	-739,0	0,585	1704,7
2	3,7	381	470	1052,1	1884,8	-832,7	0,558	3942,0
3	6,1	262	519	1065,4	1903,8	-838,4	0,560	2018,3
4	8,6	184	453	1035,9	1889,3	-853,4	0,548	1713,9
5	11,3	148	504	1044,9	2037,1	-992,2	0,513	1920,5
6	13,6	92	470	1011,0	1996,6	-985,6	0,506	1733,3
7	16,1	71	510	1042,8	1928,4	-885,6	0,541	1942,8
8	18,6	51	483	1072,7	1948,5	-875,8	0,551	1891,3
9	21,2	29	505	984,6	1915,4	-930,8	0,514	1915,4
10	24,1	31	410	1064,3	1902,2	-837,9	0,560	1594,3
11	26,5	27	520	1089,4	2178,4	-1089,0	0,500	4134,1
12	28,4	10	507	1089,7	1738,9	-649,2	0,627	2017,0
13	31,2	13	446	1112,3	1604,5	-492,2	0,693	1809,2
14	33,7	12	381	911,1	1754,0	-842,9	0,519	1268,5
15	36,5	7	476	1244,5	2163,9	-919,4	0,575	2160,1
16	39,3	4	388	1090,6	3162,9	-2072,3	0,345	1543,6
У середньому по групі	23,3	1716	478	1904,0	1048,5	-855,8	0,551	4031,2

Джерело: Складено автором за даними форми № 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Аналіз одержаних результатів розрахунків показав, що увагу варто звернути на нерівномірність розподілу підприємств України за величиною питомої ваги постійних витрат у собівартості приросту ВРХ. Найбільшою їхня кількість є в перших чотирьох

групах із подальшим її зменшенням. Найменшою кількістю підприємств була в останній групі, де вона дорівнювала чотирьом із питомою вагою постійних витрат у собівартості продукції 39,3%. Середнє значення питомої ваги постійних витрат по до-

сліджуваній сукупності підприємств дорівнювало 23,3%, або це значення, що було притаманне для підприємств дев'ятої та десятої груп.

Крім того, в усіх групах підприємств, яких сформували 16, приріст тварин був збитковим. Тобто, у сільськогосподарських підприємствах за нинішніх умов ведення виробництва забезпечити його високу прибутковість майже неможливо. Приріст і в першій групі підприємств з найнижчою питомою вагою постійних витрат у собівартості продукції, й у групі із середнім по сукупності рівнем 21,2% (підприємства дев'ятої групи), і в підприємствах останньої групи був збитковим.

Вивчаючи залежність між аналізованими показниками, нами використано графічний

метод досліджень, який дав змогу наочно їх відобразити. Залежність між питомою вагою постійних витрат у собівартості продукції та середньодобовим приростом ВРХ у виділених групах сільськогосподарських підприємств показана на рисунку 1. Отже, з підвищенням питомої ваги постійних витрат у собівартості приросту ВРХ спочатку спостерігаємо зростання середньодобового приросту, а далі – його зменшення, тобто бачимо чітко виражений максимум. Максимальна межа збільшення питомої ваги постійних витрат, до якої зростає середньодобовий приріст, становить 15,7%. Подальше збільшення питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції супроводжується не підвищенням продуктивності тварин, а, навпаки, зниженням її величини.

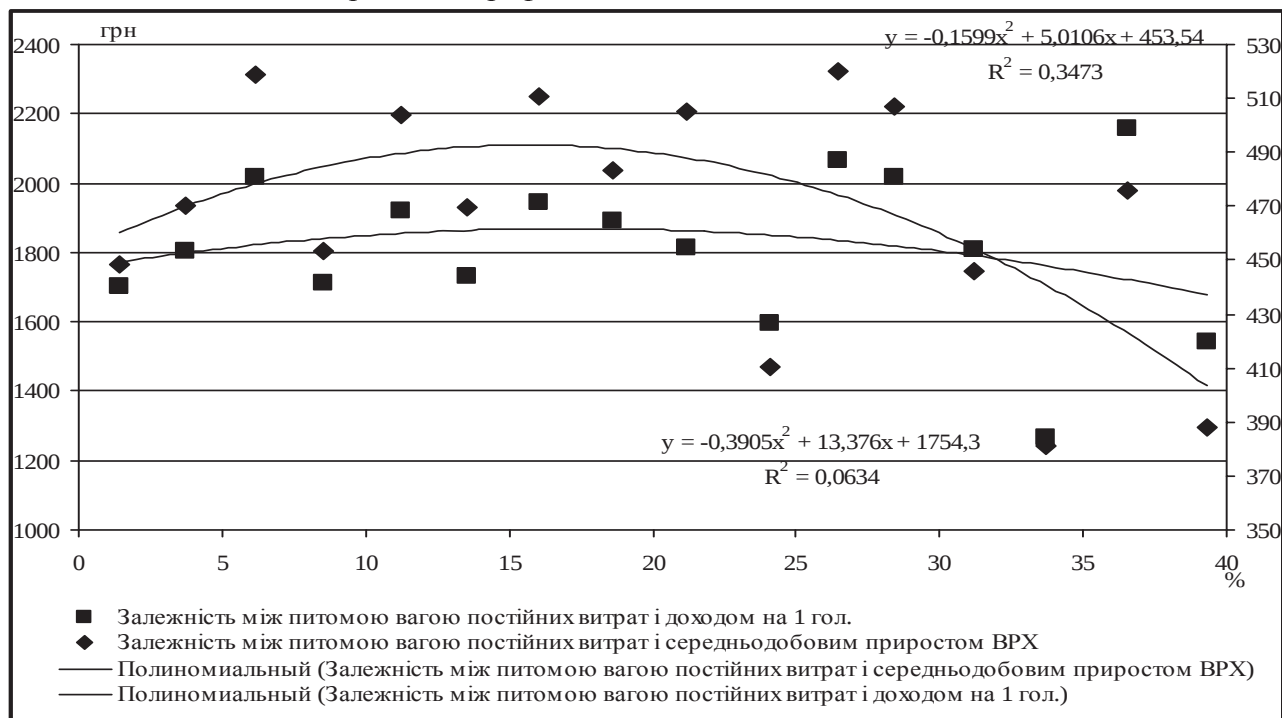


Рис. 1. Залежність між питомою вагою постійних витрат і середньодобовим приростом ВРХ та доходом на одну голову в підприємствах України у 2013 р.

Джерело: Складено автором за даними форми № 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Здійснюючи аналогічне дослідження залежності між питомою вагою постійних витрат у собівартості продукції й величиною доходу на одну голову, який розраховували за допомогою множення ціни реалізації 1 ц приросту ВРХ на обсяг виробництва продукції, одержали другу криву (поліноміальна функція), зображену на рисунку 1.

Максимальне значення питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції, до якої спостерігаємо зростання величини доходу на одну голову, відповідно до рівняння, яке описує параболу другого порядку, становить 17,1%. Вона на 1,4 в. п. вища, ніж у попередньому випадку – під час дослідження взаємозалежності між питомою ва-

гою постійних витрат у собівартості продукції та середньодобовим приростом.

У процесі дослідження виникло питання про те, якою є величина питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції тих підприємств, які можна віднести до передових, тобто підприємств із високим рівнем ефективності виробництва продукції галузі

м'ясного скотарства. В ролі критеріального показника, за яким відбирали такі підприємства, було обрано величину їхнього середньодобового приросту понад 700 г на добу.

Здійснивши групування таких підприємств за величиною питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції, маємо результати, наведені на рисунку 2.

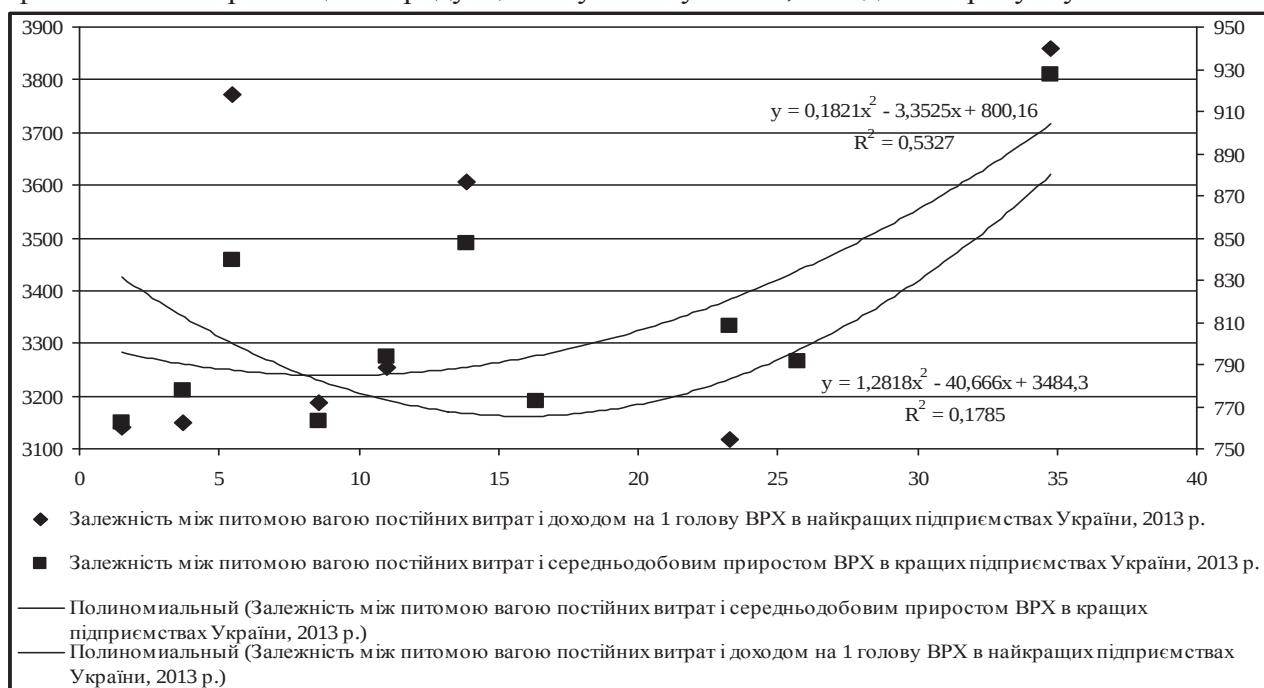


Рис. 2. Залежність між питомою вагою постійних витрат і середньодобовим приростом тварин та доходом на одну голову в передових підприємствах за величиною середньодобового приросту у 2013 р.

Джерело: Складено автором за даними форми № 50 сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Графічне зображення аналізованих залежностей доводить про зміну характеру взаємозв'язку порівняно з аналогічними результатами залежностей по підприємствах України (рис. 1). Дані рисунка 2 показують, що середньодобовий приріст у цих підприємствах зростає після проходження мінімальної межі питомої ваги постійних витрат, яка становить 9,2%, а збільшення доходу на одну голову – 15,9%. Тобто, підвищення рівня продуктивності худоби і величини доходу на одну голову в передових підприємствах України уявляється можливим під час переходу до інтенсивних методів ведення галузі, до використання інновацій, одним із елементів яких є оновлення основних засобів, що являють собою складники постійних витрат підприємства.

Аналізуючи такі показники ефективності розвитку галузі м'ясного скотарства в передових підприємствах, як рівень прибутковості виробництва, його рентабельності, зазначимо, що навіть під час збільшення питомої ваги постійних витрат у собівартості продукції виробництво приросту тварин у кращих за показником середньодобового приросту підприємствах залишається збитковим. Якщо в підприємствах першої сформованої з кращих підприємств групи величина збитку дорівнювала 419 грн на 1 ц реалізованого приросту ВРХ, то в підприємствах останньої групи вона становила 568 грн.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу на прикладі галузі м'ясного скотарства удосконалити методику поділу витрат при виробництві продукції на постійні та змінні з використанням розрахунку коефі-

цієнтів парної кореляції між відповідними статтями витрат і обсягом виробництва продукції галузі. Зокрема, проаналізувавши залежність між приростом тварин та різними елементами витрат на його виробництво, до постійних віднесли оплату послуг і робіт сторонніх організацій, амортизацію необоротних активів, решту інших прямих та загальновиробничих витрат, а інші статті витрат – до змінних.

Дослідивши залежність між постійними витратами, зокрема їхньої питомої ваги в структурі виробництва приросту, і рівнем продуктивності тварин, встановлено наявність максимуму питомої ваги постійних витрат у собівартості приросту ВРХ, який у

2013 році становив 15,7% та після досягнення якого спостерігається зменшення величини середньодобового приросту.

Водночас виявлено іншу залежність між питомою вагою постійних витрат і приростом тварин у передових сільськогосподарських підприємствах України, за якої після проходження мінімальної межі питомої ваги постійних витрат, що становить 9,2%, спостерігається підвищення окремих показників ефективності розвитку галузі м'ясного скотарства, у той же час галузь залишається збитковою. Досягнення високих показників розвитку галузі м'ясного скотарства вбачається при використанні інновацій у виробництві її продукції.

Список використаних джерел

1. *Belloin J.C.* Milk and dairy products: production and processing costs / J.C. Belloin // FAO Animal production and health paper 62. Food and agriculture organization of the United Nations Rome, 1988 [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.fao.org/docrep/003/x6931e/X6931E00.htm#TOC>.
2. *Boadway R.W.* Cost-benefit rules in general equilibrium / R.W. Boadway // Review of Economic Studies 42, 1975. – P. 361-373.
3. *Lysenko M.* Of dairy industry in Ukraine. The Problem of Ensuring the Economic Security of Dairy Industry in Ukraine / M. Lysenko // Economics & Sociology, Vol. 7, No 2, 2014. – P. 160-171.
4. *Maher John.* Low Cost Milk Production. Pasture based milk Production. Visit to Ukraine. Evropean Dairy Farmers [Electronic resource]. – Access mode: http://www.agriefficiency.kiev.ua/upload/file/low%20cost%20milk%20production_John_Maer_Eng.pdf.
5. Management Accounting Theory of Cost Behavior [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.microbuspub.com/pdfs/chapter5.pdf>.
6. *Martti P.* Production costs of milk, beef and pig meat in Finland, Sweden, Denmark and Germany / P. Martti. Helsinki 2004 [Electronic resource]. – Access mode: http://ptt.fi/wp-content/uploads/2013/04/rap189_26060614.pdf.
7. *Mutagwaba Ch.* Overview of the Tanzanian dairy industry challenges and opportunities // Ch. Mutagwaba // Tanzania Dairy Board at the cleaned Project East Africa Stakeholder Consultation on Dairy and Environment Nairobi, Kenya, 18 September 2013.
8. *Shephard, R.W.* Theory of Cost and Produktion Functions / R.W. Shephard // Princeton. New Jersey, 1970.
9. *Нагорнюк О.П.* Формування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах / О.П. Нагорнюк // Економіка АПК. – 2014. – № 6. – С. 96–102.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T990996.html.
11. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg2.htm>.
12. *Проданчук М.А.* Теоретичні засади обліку витрат та калькулювання в системі управління витратами / М.А. Проданчук // Економіка АПК. – 2012. – № 2. – С. 62–65.
13. *Сас О.О.* Удосконалення методики планування й обліку в галузі скотарства / О.О. Сас // Економіка АПК. – 2015. – № 1. – С. 106–110.
14. Сільське господарство України у 2013 р.: Стат. зб./ Держ. служба статистики України. – К., 2014. – 392 с.
15. *Цап В.Д.* Формування витрат виробництва з урахуванням вартості основних фондів та амортизаційної політики в аграрному секторі економіки / В.Д. Цап // Економіка АПК. – 2013. – № 9. – С. 131–136.
16. *Яворов В.В.* Планування, облік і контроль як основні функції управління підприємством / В.В. Яворов // Економіка АПК. – 2012. – № 4. – С. 108–113.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2015 р.

*