

# **Методичні підходи до формування собівартості продукції та їх вплив на рівень економічної ефективності окремих видів продукції і галузей**

**В.М. ПЕТРОВ, А.В. ТОКАР, кандидати економічних наук, доценти  
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями.** Планування собівартості продукції є важливою складовою частиною розробки економічно обґрунтованих бізнес-планів сільськогосподарських підприємств та їх виробничих підрозділів. Воно передбачає найбільш ефективне використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів та забезпечення дії протизатратного механізму господарювання відповідно до технологічних умов та вимог охорони навколишнього середовища.

Значення собівартості сільськогосподарської продукції в умовах ринкової економіки значно зростає і виступає як основний показник ефективності використання виробничих ресурсів, показує економічну доцільність вкладання коштів у ті чи інші сфери виробництва, їх економію чи перевитрати.

У сучасних умовах господарювання проблему формування собівартості продукції вітчизняного аграрного сектора необхідно розглядати у контексті приєднання України до Світової організації торгівлі (СОТ). Концепцією ціноутворення визначено, що виробництво сільськогосподарської продукції має бути прибутковим, тому визначальною передумовою формування прибутку товаровиробників виступає собівартість продукції, яка є грошовим виразом виробничо-фінансових витрат. Несприятливі макро- та мікроекономічні умови формування собівартості продукції можуть завдавати шкоди перспективам розвитку виробництва як на рівні окремих суб'єктів господарювання, так і на рівні

галузі у цілому.<sup>1</sup> Таким чином, актуальність обраного напрямку досліджень не викликає сумнівів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання зазначеної проблеми і виділення раніше не вирішених частин.** Перехід від планово-адміністративної системи господарювання до економічної системи, що функціонує за ринковими законами спричинив докорінні зміни у методології та методиці планування, ставленні до планування як до функції менеджменту (управління) як на державному рівні, так і на рівні окремого сільськогосподарського підприємства. Склалася неприпустима ситуація: у галузі навіть на мікрорівні планова робота обмежується розрахунками лише окремих показників виробничих програм відносно рослинництва і тваринництва; не визначаються витрати на виробництво продукції, її собівартість; не встановлюються результати від комерційної діяльності й ефективність вкладання інвестицій; не прогнозуються ризики у діяльності сільськогосподарських підприємств та не розробляються заходи щодо їх усунення, щодо забезпечення економічної, технологічної, екологічної безпеки господарської діяльності і т.ін. Складність і суперечливість порушених проблем продукує різнополярність наукових підходів як до самої функції планування, так і до методології його проведення в умовах пореформеного розвитку АПК. Тобто виникає нагальна потреба у розробці нових та вдосконаленні існуючих методологічних підходів та практичних рекомендацій відносно виконання роботи з планування у сільськогосподарських підприємствах та планування (визначення) собівартості окремих видів продукції як одного з найголовніших напрямків економічних розрахунків.

**Формулювання цілей (постановка завдання).** З урахуванням тенденцій розвитку вітчизняного аграрного виробництва, що ґрунтуються на ринкових механізмах забезпечення виробничо-господарської діяльності, пропонуємо альтернативну методику визначення планової собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції, яка, на наш погляд, є більш адекватною сучасному рівню розвитку виробничих відносин у галузі.

---

<sup>1</sup> Концепція ціноутворення на сільськогосподарську продукцію // Економіка АПК. – 2008. – № 1. – С. 3-20.

**Виклад основного матеріалу.** Планове калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції повинно бути економічно обґрунтованим завданням, що визначає розміри витрат праці і коштів на виробництво продукції, яка передбачена бізнес-планом підприємства. Звітне ж калькулювання складається на підставі фактичних витрат і виходу продукції за рік. Вітчизняні виробники сільськогосподарської продукції здійснюють розрахунки по визначенню планової і фактичної собівартості згідно з «Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств»<sup>2</sup>, що розроблені відповідно до законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», «Про оподаткування прибутку підприємств» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності у складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у господарських товариствах, державних підприємствах, селянських спілках, агропромислових комбінатах, агрофірмах, приватних і фермерських господарствах, сільськогосподарських кооперативах, рибних і риболовецьких господарствах, включаючи їх допоміжні і підсобні промислові підрозділи.

Планування собівартості продукції є важливою складовою частиною розробки економічно обґрунтованих планів сільськогосподарських підприємств та їх окремих підрозділів. Основою для визначення планової собівартості продукції окремих сільськогосподарських культур є технологічні карти, у яких за статтями витрат на підставі переліку у хронологічному порядку передбачених технологією робіт, ґрунтово-кліматичних умов, затверджених норм виробітку, що розроблені відповідно до даних паспортизації земельних угідь, наявності матеріальних та інших ресурсів та з урахуванням раціонального використання землі, сільськогосподарської техніки та інших основних засобів, застосування прогресивних технологій вирощування і збирання сільськогосподарських культур визначаються оптимальні витрати матеріальних і трудових ресурсів. При

---

<sup>2</sup> Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України 18 травня 2001 р. за № 132.

плануванні собівартості продукції враховують вплив основних техніко-економічних факторів, але на величину собівартості основних видів продукції суттєво впливає також механізм розподілу витрат між основною та побічною продукцією. Виробнича собівартість продукції за окремими сільсько-господарськими культурами визначається на етапі франко-місце зберігання, а всі подальші витрати на виконання заходів з підготовки її до реалізації та проведення відносять на витрати зі збуту. Собівартість соломи, гички, сухих стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листа та іншої побічної продукції рослинництва визначається на основі розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції. Але визначення цих витрат є складною процедурою. Тому ми пропонуємо власну форму розрахунків вартості побічної продукції рослинництва (табл. 1).

**Розрахунок витрат на виробництво побічної продукції рослинництва  
(окремо по кожній культурі)**

С т а т т і в и т р а т	С у м а , г р н	
	на 1 га	на всю площу
Витрати на оплату праці – усього У т.ч.: оплата за тарифом доплата за продукцію надбавка за класність надбавка при роботі на гусеничних тракторах та особливо складній техніці надбавка на роботах з шкідливими умовами праці додаткова оплата (заохочення) за якість і строки виконання робіт підвищена оплата праці на збиранні врожаю і заготівлі кормів фонд оплати відпусток надбавка за безперервний стаж роботи за спеціальністю у даному господарстві ...		
Відрахування на соціальні заходи		
Амортизаційні відрахування – усього* У т.ч.: тракторів с.-г. машин		
Витрати на ремонт та зберігання – усього* У т.ч.: тракторів с.-г. машин		

Паливо та мастильні матеріали		
Роботи і послуги допоміжних виробництв та виробництв, що обслуговують – усього У т.ч.: автотранспорт електроенергія жива тяглова сила		
Роботи і послуги сторонніх організацій		
Інші прямі витрати		
Загальновиробничі витрати		
<b>Разом витрат</b>		
<b>Вихід побічної продукції</b>		
<b>Собівартість одиниці побічної продукції</b>		

\* розрахунок амортизаційних відрахувань та витрат на ремонт і зберігання тракторів та сільськогосподарських машин слід проводити з урахуванням нормативного і планового завантаження на кожну марку, визначену по тракторах в умовних еталонних гектарах, а по сільськогосподарських машинах – у нормозмінах (годинах) використання за сезон.

Наведені розрахунки показують, що із загальної суми витрат на виробництво побічної продукції виключаються: вартість насіння та посадкового матеріалу, добрив та засобів захисту рослин; а також всі витрати, пов'язані з вирощуванням сільськогосподарської культури, які досить суттєво впливають на розмір її валового виробництва.

Отже, існуючий розподіл витрат між основною і побічною продукцією не віддзеркалює їх реальних внесків на формування валового збору та величину собівартості.

Проведені нами розрахунки витрат на виробництво основної і побічної продукції свідчать, що їх співвідношення на вирощуванні озимих зернових складає 92 та 8 %; ярих зернових (крім кукурудзи) – 93-94 та 6-7 ; кукурудзи на зерно 83-85 та 15-17; цукрових буряків (фабричних) – 92-93 та 7-8; кормових коренеплодів 97-98 та 2-3 %.

Уважаємо, що визначення собівартості сухих стебел соняшнику, які не мають практичного використання у сільськогосподарському підприємстві та у господарствах населення і до того ж створюють неабиякі проблеми з їх утилізацією, не є суттєво необхідним. Доцільним є повернення до практики розподілу витрат між основною і побічною продукцією, що існувала у 60-70-х роках минулого століття. Зокрема вона передбачала розрахунок урожайності (обсягу виробництва) умовної продукції через використання відповідних коефіцієнтів (на

1 ц): *зернові культури* (зерно – 1.0, солома і полова – 0.08); *кукурудза* (зерно – 1.0, сухі стебла – 0.17); *цукрові буряки та кормові коренеплоди* (коренеплоди – 1.0, гичка – 0.20); *льон* (насіння – 1.0, соломка – 0.25); *коноплі* (насіння – 1.0, соломка – 0.15); *однорічні трави* (сіно – 1.0, насіння – 9.0, солома – 0.10, зелена маса – 0.25); *багаторічні трави* (сіно – 1.0, насіння – 75.0, солома 0.1, зелена маса – 0.30).

Сучасні технології у рослинництві взагалі не передбачають заготівлі і використання побічної продукції. У цьому випадку всі витрати відносять на основну продукцію, що підвищує її собівартість. Разом з тим побічна продукція (солома, полова, сухі стебла, гичка), що залишається на полях, у певній мірі збагачує ґрунт органічною речовиною і частково компенсує мінералізацію гумусу при формуванні врожаю сільськогосподарських культур.

Актуальною також є проблема розподілу витрат між основною і побічною продукцією у тваринництві. До побічної продукції тут належать: гній, пташиний послід, вовна-линька, щетина, пух, пір'я, міражні яйця і т.ін. При цьому всі види побічної продукції (крім гною і пташиного посліду) оцінюються за реалізаційними цінами або за цінами їх використання. Гній та пташиний послід оцінюються за вартістю підстилки та нормативно-розрахунковими витратами (які складаються з амортизації та поточного ремонту пристроїв для видалення гною і пташиного посліду з тваринницьких приміщень), витрат на їх вивезення, зберігання тощо. Отже, необхідні додаткові розрахунки вартості побічної продукції (табл. 2)

**2. Вартість підстилки та нормативно-розрахункові витрати на видалення гною (пташиного посліду) з тваринницького приміщення та витрати на зберігання гною і сечі у гноєсховищі (сушіння та зберігання, вартість тари для пташиного посліду)**

С т а т т і в и т р а т	С у м а , г р н	
	на 1 приміщення	на 1 т
Витрати на оплату праці – усього У т.ч.:		
оплата за тарифом		
доплата за продукцію		
надбавка за класність		
фонд оплати відпусток		
надбавка за безперервний стаж роботи		
за спеціальністю у даному господарстві		

...		
Відрахування на соціальні заходи		
Амортизаційні відрахування – усього У т.ч.: тракторів і с.-г. техніки* пристроїв для видалення гною		
Поточний ремонт і технічне обслуговування – усього: У т.ч.: тракторів і с.-г. техніки* пристроїв для видалення гною		
Паливо та мастильні матеріали		
Роботи і послуги допоміжних виробництв та виробництв, що обслуговують – усього У т.ч.: автотранспорт електроенергія		
Роботи і послуги сторонніх організацій		
Вартість підстилки		
Інші прямі витрати		
Загальновиробничі витрати		
<b>Разом витрат</b>		
<b>Вихід побічної продукції, т</b>		
<b>Собівартість 1 т гною (пташиного посліду)</b>		

\* розрахунок амортизаційних відрахувань та витрат на ремонт і зберігання тракторів та сільськогосподарських машин слід проводити з урахуванням нормативного і планового завантаження на кожен марку, визначену по тракторах в умовних еталонних гектарах, а по сільськогосподарських машинах – у нормозмінах (годинах) використання за сезон.

Такі розрахунки слід здійснювати по кожному тваринницькому приміщенні, що призводить до їх значного ускладнення. Оцінка 1 т гною за методикою другої половини минулого століття (1 т гною = 1.50 крб) не вписується у сучасні реалії, тому ми пропонуємо оцінювати гній і пташиний послід, ураховуючи вартість мінеральних добрив. Наприклад, усереднено в 1 т гною міститься 5.0 кг азоту, 2.5 кг фосфору і 6.0 кг калію (разом 13.5 кг діючої речовини). На початок 2008 р. ринкова ціна 1 ц комплексного добрива «Супер-агро» (загальний вміст діючої речовини NPK – 45 %) була на рівні 330 грн, тобто розрахункова ціна 1 ц NPK складала 733 грн (330 : 0.45). У цьому випадку вартість 1 т гною буде дорівнювати 98.96 грн (0.135 × 733). Відповідно до цієї методики разом з подорожчанням мінеральних добрив буде зростати і собівартість гною, що автоматично знижуватиме собівартість продукції тваринництва та підвищуватиме її рентабельність, яка у переважній частині сільських товаровиробників сьогодні є надзвичайно низькою, а у багатьох випадках взагалі від'ємною.

Особливо помітно це виявляється при виробництві молока, м'яса великої рогатої худоби, свиней, продукції вівчарства.

На нашу думку, передумовою збитковості окремих видів продукції тваринництва є недосконала методика розподілу витрат між окремими видами основної продукції. Так, собівартість однієї голови приплоду великої рогатої худоби визначається за вартістю 60 кормо-днів утримання корови, а собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного поголів'я корів на кількість кормо-днів.<sup>3</sup> У цьому випадку собівартість однієї голови приплоду буде дорівнювати 16.4 % від суми річних витрат на утримання корови ( $60 : 365 \times 100$ ), що негативно позначиться на собівартості 1 ц живої маси молодняка, реалізованого на м'ясо (табл. 3).

### 3. Розрахунок собівартості однієї голови приплоду ВРХ при різних витратах на утримання однієї корови

Показники	Витрати на 1 корову, грн						
	2000	3000	4000	5000	6000	7000	8000
Вартість 1 гол. приплоду (16.4 %), грн	328	492	656	820	984	1148	1312
Маса 1 гол. приплоду при народженні, кг	30	30	30	30	30	30	30
Собівартість 1 ц приплоду при народженні, грн	1093	1640	2187	2733	3280	3827	4373
Витрати на дорощування і відгодівлю 1 гол. до живої маси 400 кг при нульовій рентабельності (приріст 3.7 ц $\times$ 1000 грн), грн	3700	3700	3700	3700	3700	3700	3700
Умовна собівартість 1 гол. молодняка, реалізованого на м'ясо, грн	4028	4192	4356	4520	4684	4848	5012
Виручка від реалізації 1 гол. молодняка у живій масі (4.0 ц $\times$ 1000 грн), грн	4000	4000	4000	4000	4000	4000	4000
Прибуток (+), збиток (-), грн	-28	-192	-356	-520	-684	-848	-1012
Рівень рентабельності (збитковості), %	-0.7	-4.6	-8.2	-11.5	-14.6	-17.5	-20.2

Збільшення витрат на 1 корову призводить до збільшення собівартості однієї голови приплоду і 1 ц живої маси. Собівартість однієї голови приплоду при витратах на одну корову 2000 грн складає 328 грн і таке ж теля при витратах 8000 грн буде оцінено у 1312 грн, або у чотири рази більше.

<sup>3</sup> Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України 18 травня 2001 р. за № 132.



Виробництво м'яса великої рогатої худоби в Україні залишається збитковим. Рівень збитковості у 2000-2006 рр. склав більше 20.0 %. Академік УА-АН В.Я. Месель-Веселяк вважає, що такий стан у сільськогосподарському виробництві передусім обумовлюється недосконалістю міжгалузевих економічних відносин, зокрема цінового механізму.<sup>4</sup> Уважаємо, що до цього слід додати недосконалість існуючого механізму розподілу витрат між основною продукцією молочного скотарства (молоком і приплодом). У 1990 р., коли одна голова приплоду оцінювалася у 1.5 ц молока, рівень рентабельності м'яса великої рогатої худоби складав 20.6 %. Ми вважаємо, що одну голову приплоду при народженні слід оцінювати за існуючими реалізаційними цінами на м'ясо великої рогатої худоби у живій масі. Тоді собівартість однієї голови приплоду при народженні буде складати 240-300 грн, що відображає врівноваження цін попиту і пропозиції на цей вид продукції (крім племінних і високопродуктивних тварин, де слід використовувати чинну методіку).

Традиційно збитковою в Україні є продукція вівчарства, що обумовлюється у першу чергу загальним занепадом галузі. Настриг вовни з однієї вівці у 2006 р. склав 2.6 кг, що у 1.3 раза менше проти досягнутого рівня 1990 р. (який і тоді був набагато меншим за світові стандарти). На собівартість приплоду ягнят відносять 10.0 % від загальної суми на утримання овець основного стада (крім романівського і каракульського вівчарства). При середньорічних витратах на вівцематку і барана-плідника близько 600-800 грн собівартість однієї голови приплоду при народженні буде становити 60-80 грн, або 2000-2700 грн за 1 ц живої маси. Ми вважаємо, що приплід овець при народженні слід оцінювати за цінами реалізації овець на м'ясо у живій масі.

**Висновки з проведених досліджень і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Діюча система планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств має недоліки, але вона витримала практичне випробування, тому її необхідно постійно удосконалювати та уточнювати на науковому, методологічному і законодавчо-

---

<sup>4</sup> Месель-Веселяк В.Я. Підвищення конкурентоспроможності аграрного сектору економіки України // Економіка АПК. – 2007. – № 12. – С. 8.14.

му рівнях. Будь-які нововведення у цьому напрямку повинні бути обов'язково теоретично обґрунтованими, об'єктивно необхідними і відповідати економічним інтересам вітчизняних товаровиробників сільськогосподарської продукції.