

## Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами

**Єдинак Т.С.**

кандидат наук з державного управління,  
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування  
Університету митної справи та фінансів

**Омельницька Ю.Е.**

магістр  
Університету митної справи та фінансів

У статті досліджено значення системи управління витратами сільськогосподарських підприємств. Визначено основні переваги використання вдосконаленої системи управління. Класифіковано витрати сільськогосподарського підприємства на вирощування продукції рослинництва за етапами виробничого процесу. Представлено форму розбудови аналітичного обліку витрат підприємства відповідно до робочого плану рахунку. Виявлено особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання для підвищення конкурентоспроможності підприємств.

**Ключові слова:** витрати виробництва, управління, сільськогосподарське підприємство, собівартість, сезонність, продукція рослинництва.

Єдинак Т.С., Омельницькая Ю.Э. ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ

В статье исследовано значение системы управления затратами сельскохозяйственных предприятий. Определены основные преимущества использования усовершенствованной системы управления. Классифицированы расходы сельскохозяйственного предприятия на выращивание продукции растениеводства по этапам производственного процесса. Представлена форма развития аналитического учета расходов предприятия в соответствии с рабочим планом счета. Выявлены особенности управления затратами сельскохозяйственных предприятий в современных условиях хозяйствования для повышения конкурентоспособности предприятий.

**Ключевые слова:** затраты производства, управление, сельскохозяйственное предприятие, себестоимость, сезонность, продукция растениеводства.

Yedynak T.S., Omelnitskaya U.E. FEATURES OF CALCULATION OF THE COST OF CROP PRODUCTION BY AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article examines the value of the management system for agricultural enterprises. The main advantages of using the advanced management system are determined. The costs of an agricultural enterprise for growing crop production at the stages of the production process are classified. The form of development of analytical accounting of expenses of the enterprise according to the working plan of the account is presented. The peculiarities of management of agricultural enterprises' expenses in modern economic conditions are revealed in order to increase the competitiveness of enterprises.

**Keywords:** production costs, management, agricultural enterprise, cost, seasonality, crop production.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Оптимізація облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах набуває останнім часом значних обертів, адже аграрна сфера є однією з найперспективніших та продуктивніших галузей в українській економіці. Специфіка функціонування аграрного сектору пов'язана із сезонністю процесу виробництва (насамперед продукції рослинництва), тому виникає проблема пра-

вильності визначення та класифікації витрат виробництва, їх включення до собівартості продукції та визначення фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства у цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Процес формування витрат виробництва та визначення собівартості сільськогосподарської продукції завжди був у полі зору науковців і практиків, проблемам управління

ними приділялась значна увага. Їм присвячено низку наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених, серед яких: І. Ансофф, С. Дем'яненко, В. Моссаковський, Б. Мізюк, А. Дегтяр, О. Дацій, М. Портер, В. Савчук, О. Світовий та ін. Вагомий внесок у розроблення методики та методології вивчення даного питання зробили такі вчені, як М. Грещак, В. Зимовець, Т. Маренич, М. Павлишенко, О. Шпичак, Г. Фандель та ін. Незважаючи на значну кількість досліджень, які проводилися для вирішення проблеми управління витратами підприємств, сьогодні й досі це питання потребує більш ретельного вивчення.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є класифікація та аналіз структури витрат у розрізі калькуляційних статей на виробництво продукції рослинництва (на прикладі соняшника) та їхній вплив на формування собівартості продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств багато в чому залежить від сформованої системи управління витратами підприємства, що являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються стратегічні й тактичні завдання.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їх зниження. Управління витратами є важливою функцією стратегічного управління діяльністю підприємства та включає такі організаційні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат ресурсів;
- планування витрат за їхніми видами;
- облік та аналіз структури і динаміки витрат (класифікація);
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат [1].

На нашу думку, одними з найважливіших організаційних систем є саме облік витрат (аналітичний) та аналіз структури витрат (класифікація), адже саме вони дають змогу визначити всі витрати, які необхідно понести сільськогосподарському підприємству, плануючи вирощування продукції рослинництва, зокрема соняшнику.

Групування витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за об'єктами

витрат (об'єктами калькулювання) та за статтями витрат установлюється підприємством з урахуванням особливостей організації та технології виробництва, вимог нормативних документів, потреб управлінського обліку та бухгалтерської звітності.

Під час відображення в аналітичному обліку витрат на виробництво необхідно дотримуватися порядку, за яким одні й ті ж витрати протягом року мають відноситися на одні й ті ж самі статті витрат. Для цього необхідно встановити економічний зміст окремих статей витрат з урахуванням положень пунктів 11–16 П(С)БО 16 «Витрати» [2].

Робочий план рахунків сільськогосподарських підприємств має відображати інформацію за всіма об'єктами обліку, а саме: біологічні активи, виробництво, сільськогосподарська продукція, доходи і витрати від первісного визнання та від зміни вартості, які обліковуються за справедливою вартістю. Питання розбудови аналітичного обліку витрат підприємства мають знайти своє відображення в робочому плані рахунків.

Необхідно зазначити, що велика кількість сільськогосподарських підприємств всі суми загальновиробничих витрат відносять до виробничої собівартості продукції. Для обліку даних витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Проте він недостатньо розкриває специфіку загальновиробничих витрат аграрних підприємств. На нашу думку, потрібно всі загальновиробничі витрати поділяти на постійні та змінні та, відповідно, відображати на різних аналітичних рахунках:

- 91/1 – «Загальновиробничі витрати рослинництва»;
- 91/2 – «Загальновиробничі витрати тваринництва»;
- 91/3 – «Транспортні витрати»;
- 91/4 – «Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв»;
- 91/5 – «Витрати на управління виробництвом»;
- 91/6 – «Орендна плата за земельні паї» [3].

Як відомо, особливостями формування витрат у сільському господарстві передусім є значна тривалість виробничого циклу та чітко визначений сезонний характер виробництва. Останнє вимагає поступового накопичення витрат у незавершеному виробництві, що призводить до зниження основних фінансових показників.

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві застосовується певна

система економічних показників. Деякі показники розраховуються виходячи з вартості валової продукції. Вони реально відображають дійсний стан ефективності витрат не тільки в кінці року, а й упродовж нього, оскільки в процесі управління дуже важливим є прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень [4].

Відзначимо, що суттєвою специфікою під час формування витрат у сільському господарстві є його самовідтворення. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві для відтворення, насіння, добрив, кормів тощо. Тому певна частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми, оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва становить істотну частку.

Крім того, на формування витрат аграрних підприємств величезний вплив має сезонність. Сезонність витрат сільськогосподарських підприємств має певні пікові та мінімальні точки у виробничо-господарській діяльності. Так звані «мертві» сезони виробничих витрат, що понесені для виготовлення продукції. Загалом сезонність попри певні позитивні впливи (можливість підготуватися до сезону, наявність періодів для налагодження та ремонту обладнання, закупівлі необхідних добрив, накопичення ресурсів тощо) завдає більше соціально-економічної шкоди аграрним підприємствам, тому важливо розробити метод визначення того, чи зазнають сезонних коливань управлінські витрати підприємств. При цьому доцільно проаналізувати управлінські витрати загалом та окремі групи управлінських витрат, що дасть змогу виявити джерела виникнення сезонності у витратах, а також установити форми кривих розподілу управлінських витрат протягом року.

Сформована модель сезонності дасть змогу прогнозувати рівень управлінських витрат на наступні періоди з вищим рівнем вірогідності, які будуть основою для формування різних видів планів діяльності підприємств.

Рівень сезонності можна визначати через індекс сезонності, який розраховують за формулою:

$$I_s = \frac{Y_t}{Y} \quad (1)$$

де  $s$  – повний цикл діяльності сільськогосподарського підприємства;

$Y_t$  – обсяг управлінських витрат сільськогосподарського підприємства у вибраний момент часу  $t$ ;

$Y$  – середнє значення обсягу управлінських витрат сільськогосподарського підприємства [3].

Та перш ніж підприємство почне розраховувати індекс сезонності, необхідно визначитися з класифікацією витрат, що понесені (будуть понесені) сільськогосподарським підприємством у певний сезон.

У виробництві продукції рослинництва спостерігається яскраво виражена сезонність незалежно від виду продукції, коливаються лише рамки сезонів. У «холодному» сезоні (початок листопада-грудень до травня) спостерігається відсутність виробництва соняшника, й у складі витрат переважають постійні витрати, пов'язані з післязбиральною доробкою насіння, зберіганням та страхуванням. Страховий захист сільськогосподарського виробництва набуває популярності, адже є оптимальним способом забезпечення безперервності, збалансованості і стабільності розвитку аграрного ринку та одним з ефективних методів повернення збитків в аграрному секторі [5]. На теплий сезон (із травня до жовтня) припадають піки виробництва насіння соняшника, цей період включає витрати на підготовку ґрунту, сівбу, профілактику хвороб рослин, боротьбу зі шкідниками, витрати та збір урожаю тощо.

Розглядаючи особливості формування та склад витрат рослинницької продукції, зокрема соняшнику, необхідно враховувати технологію його вирощування. Основними етапами вирощування насіння соняшнику є:

- підготовка ґрунту;
- система внесення добрив у ґрунт;
- сівба;
- догляд за посівами;
- захист від хвороб;
- збирання;
- післязбиральна доробка насіння;
- зберігання;
- реалізація.

Кожен із вищенаведених етапів має свій склад витрат, саме у їх визначенні та класифікації виникає найбільша проблема кожного управлінця. Під час калькулювання витрат на виробництво продукції соняшнику необхідно враховувати низку чинників як суб'єктивного, так і об'єктивного характеру.

Складниками суб'єктивних чинників виступають:

- своєчасність та якість проведення агротехнічних заходів;

- ефективність системи організації та управління операційною діяльністю;

- функціональний стан основних засобів підприємства;

- рівень кваліфікації працівників, продуктивність їхньої праці тощо.

До об'єктивних чинників належать:

- кліматичні зміни;

- ринкові ціни матеріально-технічних ресурсів;

- державне регулювання оплати праці;

- ступінь мобільності трудових ресурсів тощо.

Для пошуку резервів зниження собівартості продукції передусім необхідно здійснити класифікацію витрат у розрізі найвагоміших статей і проаналізувати їх зміну, зважаючи на сезонність та включення до різних видів собівартості [6].

Сьогодні у структурі сільськогосподарських витрат більше третини займає вартість придбаних засобів виробництва. Використання мінеральних добрив, гербіцидів, добавок до кормів дає можливість нарощувати обсяги виробництва вищими темпами, а отже, швидше реагувати на зміни економічної кон'юнктури. Доцільно визначити склад витрат, понесених для вирощування соняшнику, та вид собівартості, до якої вони включаються (табл. 1).

З даних таблиці видно, що велику частку витрат становлять витрати на оплату праці (виробничого персоналу: трактористів, комбайнерів, водіїв) та єдиного соціального внеску на фонд оплати праці; прямі витрати на сировину, а також витрати на утримання або ж найму необхідної сільськогосподарської техніки для зазначених заходів, необхідних для вирощування соняшнику.

Для зменшення витрат постає необхідність використання нових та більш прогресивних технологій вирощування сільськогосподарських культур, висівання нових селекцій високоврожайних сортів сільськогосподарських культур, застосування більш широкого спектру засобів захисту рослин та добрив. Також важливим є оновлення технічного парку, що дав би змогу замінити декілька операцій (культивація, дискування – одна операція; одночасний посів із внесенням міндобрив) в одну технологічну операцію, що в кінцевому підсумку значно позначається на збільшенні виробленої валової продукції.

Отже, класифікувавши витрати виробництва соняшнику, можна з'ясувати вид собівартості, до якої вони включаються.

Технологічна собівартість – це собівартість, до складу якої включено виробничі витрати, що зумовлені специфікою продукції і застосованої технології. Вона складається з витрат на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені в процесі виготовлення продукції та безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, витратами на оплату праці з відрахуваннями, а також витратами, що пов'язані з утриманням і використанням обладнання. Всі ці витрати є прямими, тобто безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції.

Виробнича собівартість – технологічна собівартість та витрати, пов'язані з керуванням виробничими підрозділами, що виготовляють продукцію. Останні можуть бути побічними, або непрямими, витратами, якщо виробничі підрозділи виготовляють декілька видів продукції. Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», виробнича собівартість складається з чотирьох статей калькуляції: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат [2].

Повна собівартість реалізованої продукції – повна собівартість готової продукції та витрати, пов'язані з її реалізацією споживачу. До складу повної собівартості реалізованої продукції, крім витрат, що становлять повну собівартість готової продукції, включаються витрати на збут.

Повна собівартість реалізованої продукції може змінюватися залежно від періоду реалізації:

- одразу після стадії збору врожаю;

- після збору та обробки врожаю;

- після збору, обробки та тимчасового зберігання врожаю;

- після збору, обробки, зберігання протягом так званого «холодного сезону».

Таким чином, господарство, аналізуючи ситуацію, яка складається на ринку в період збору врожаю, приймає ефективні управлінські рішення щодо подальшої долі врожаю. Для цього співставляються ціни на зерно в період отримання врожаю та прогнозовані рівні цін на визначений майбутній період (якщо залишити врожай на зберігання, однак при цьому потрібно врахувати витрати на зберігання насіння). Отже, правильний вибір періоду реалізації виготовленої продукції також впливає на витрати, які включаються до собівартості, і безпосередньо на фінансовий результат діяльності фермерського господарства.

Сьогодні перед сільськогосподарськими виробниками стоїть проблема поліпшення

## Формування собівартості соняшнику за окремими етапами його вирощування

Етапи	Процес	Склад витрат	Вид собівартості	Сезон понесення витрат
Підготовка ґрунту	– оранка; – боронування; – культивування (1); – культивування (2)	– заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів	технологічна	листопад, квітень
Внесення добрив	Внесення добрив (хімічних та органічних)	– вартість добрив; – зарплата працівників та ЄСВ; – витрати на ПММ	технологічна	квітень – травень
Сівба	Висівання насіння, на 3-4-й день внесення хімічних засобів від бур'янів	– витрати на закупівлю насіння; – заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів	технологічна	червень
Захист від хвороб та бур'янів	Внесення хімічних добрив	– вартість хімічних добрив; – заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів	технологічна	червень
Догляд за посівами	– прополка (4-й тиждень); – підгортання (для збереження вологи)	– заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів	технологічна	червень-липень
Збирання	молотьба	– заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів	технологічна	вересень
Післязбиральна доробка насіння	– використання зерноочисно-сушільних агрегатів	– заробітна плата та ЄСВ; – витрати енергоносіїв	технологічна	вересень-жовтень
Зберігання	– перевезення в ангари (склади)	– заробітна плата та ЄСВ; – витрати на ПММ; – витрати на техогляд; – амортизація основних засобів; – утримання ангарів (складів)	виробнича собівартість	жовтень - до моменту реалізації (споживання)
Реалізація	– пошук ринків збуту; – завантаження та доставка до кінцевого споживача	– витрати на маркетингові послуги; – логістичні послуги; – податки; – заробітна плата вантажників та перевізників та ЄСВ; – витрати та ПММ	повна собівартість реалізованої продукції	–

Джерело: розроблено авторами

стану вирощування соняшнику. За таких умов економічно обґрунтований облік витрат і калькулювання собівартості продукції олійних культур у сільському господарстві має велике значення для утворення цін, за якими реалізується насіння, визначення рентабельності виробництва, здійснення матеріальної зацікавленості як сільських господарств у цілому, так і окремих робітників цих підприємств.

**Висновки з цього дослідження.** Відповідно до вимог управлінського обліку, для виділення окремих груп витрат у сільськогосподарських підприємствах потрібно враховувати значні особливості виробничих процесів, що спричиняють особливості управління витратами, зокрема: нерівномірність проведення витрат протягом звітного періоду; можливість отримання інформації про фактичну

собівартість продукції лише один раз у кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої продукції.

Діяльність підприємств аграрної сфери пов'язана з ризиком і невизначеністю та суттєво відрізняється від інших галузей народного господарства, що й зумовлює особливості управління витратами. При цьому в умовах постійного зростання розміру витрат особлива увага з боку керівництва сільськогосподарських підприємств повинна приділятися ефективності їх формування. Саме тому проблема побудови ефективної системи управління витратами повинна стати пріоритетом розвитку кожного підприємства, що сприятиме підвищенню прибутковості його господарювання.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 1. С. 125–129.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Винниченко Н.В., Лінська А.С. Проблеми оптимізації облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах. Ефективна економіка. 2017. № 12.
4. Управління витратами сільськогосподарських підприємств / І.О. Щєбликіна, З.В. Щєбликіна, Т.Р. Джемаліадінова. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(3). С. 344–350.
5. Гіржева О.М., Бірченко Н.О. Стратегічний інструментарій ризик-менеджменту підприємств аграрної сфери. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2017. Вип. 185. С. 115–123.
6. Бадалов Х.М. Досягнутий рівень собівартості продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах. Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки». 2015. № 1. С. 203–210.

#### REFERENCES:

1. Krushelnytska O. V. Udoskonalennia systemy upravlinnia vytratamy na pidpriemstvakh / O. V. Krushelnytska // Visnyk ZhDTU. 2010., № 1. S. 125 – 129.
2. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Vynnychenko N. V., Linska A. S. Problemy optymizatsii oblikovoho protsesu na silskohospodarskykh pidpriemstvakh. Efektyvna ekonomika. 2017. № 12.
4. Shcheblykina I. O. Upravlinnia vytratamy silskohospodarskykh pidpriemstv / I. O. Shcheblykina, Z. V. Shcheblykina, T. R. Dzhemaliadinova. Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky). 2013. № 1(3). S. 344-350.
5. Hirzheva O. M. Stratehichniy instrumentarii ryzyk-menedzhmentu pidpriemstv ahrarnoi sfery / O. M. Hirzheva, N. O. Birchenko // Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu silskoho hospodarstva imeni Petra Vasylenka. 2017. Vyp. 185. S. 115-123.
6. Badalov Kh.M. Dosiahnutyi riven sobivartosti produktsii roslinnytstva v silskohospodarskykh pidpriemstvakh. Visnyk KhNAU (Serii «Ekonomichni nauky»), 2015. № 1. S. 203-210.