

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

**ГУНДЗИК Марія Василівна**

**Механізм формування та шляхи зниження собівартості  
аграрної продукції /Mechanism of formation and ways of  
reducing the cost of agricultural products.**

Спеціальність – 8.03050401 «Економіка підприємства»  
Магістерська програма – Економіка і фінанси підприємств  
агропромислового виробництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ЕФАПзм-21  
М. В. Гундзик

---

Науковий керівник:  
д.е.н., професор  
В. І. Копитко

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:

«\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_Р.Ф. Бруханський

## РЕЗЮМЕ

**Дипломна робота** містить 106 сторінок, 21 таблицю, 2 рисунки, список використаних джерел із 52 найменувань.

**Метою дипломної роботи** є дослідження методології та методики формування собівартості сільськогосподарської продукції для визначення пріоритетних чинників її зниження і розробки управлінських рішень в сільському господарстві як одного з напрямків подолання кризових явищ в галузі на сучасному етапі.

**Об'єктом дослідження** є процес формування витрат і собівартості аграрної продукції в ПАП «Дзвін» Тернопільської області.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні, практичні положення і закономірності, пов'язані з сутністю, формуванням і аналізом витрат виробництва продукції.

**Одержані висновки та їх новизна:** полягають в розвиткові теоретико-методологічних і розробці практичних рекомендацій щодо зниження витрат та собівартості сільськогосподарської продукції з метою підвищення ефективності господарської діяльності.

**Ключові слова:** вартість, витрати, собівартість, ефективність, рентабельність.

## RESUME

**Thesis contains** 106 pages, 21 table, 2 figures, 52 sources used items.

**The aim of the thesis** is the research methodology and methods of forming the cost of agricultural products for the identification of priority factors of decline and development management decisions in agriculture as one of the areas of overcoming the crisis in the industry today.

**The object** of the study is the formation of expenses and the cost of agricultural products in PAP "Bell" Ternopil region.

**The subject** of the study is theoretical, methodological and practical provisions and laws related to entity formation and analysis of the cost of production.

**The resulting** conclusions and their novelty, is to develop theoretical and methodological development and practical recommendations for reducing costs and the cost of agricultural products to improve the efficiency of business.

**Keywords:** cost, cost, cost, efficiency, profitability.

## АНОТАЦІЯ

**Гундзик М.В. Механізм формування та шляхи зниження вартості аграрної продукції.**

Дипломна робота за спеціальністю 8.03050401 – економіка підприємства.

– Тернопільський національний економічний університет. Факультет аграрної економіки і менеджменту, м. Тернопіль, 2017.

В дипломній роботі досліджено теоретичні засади формування вартості і собівартості сільськогосподарської продукції та їх закономірності, виявлено найбільш суттєві взаємозв'язки собівартості від внутрішніх і зовнішніх факторів на прикладі ПАП «Дзвін» Тернопільської області. Обґрунтовано шляхи зниження витрат відповідно до наукових вимог спеціалізації, здійснено прогнозування собівартості основних видів сільськогосподарської продукції.

## ANNOTATION

**M.V. Hundzyk . The mechanism of formation and ways to reduce the cost of agricultural products.**

Thesis specialty 8.03050401 – business economics. Ternopil National Economic University.– Department of Agricultural Economics and Management, m. Ternopil, 2017.

In the thesis work the theoretical bases of formation costs and the cost of agricultural products and their laws, found the most significant relationship to the cost of internal and external factors for example PAP "Bell" Ternopil region. The ways to reduce costs in accordance with the requirements of scientific specialization, made forecasting the cost of basic agricultural products.

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
Розділ I. Теоретико-методологічні засади формування витрат і собівартості аграрної продукції	6
1.1. Вартість і собівартість аграрної продукції як основа для формування ціни	6
1.2. Методичні підходи до вимірювання витрат та визначення собівартості в сільському господарстві	14
1.3. Вимірювання витрат та визначення собівартості в зарубіжній практиці	24
Висновки до I розділу	34
Розділ II. Сучасний стан формування витрат і собівартості при виробництві аграрної продукції в ПАП «Дзвін»	35
2.1. Загальна характеристика господарства	35
2.2. Рівень і динаміка собівартості аграрної продукції	45
2.3. Вплив собівартості на прибутковість виробництва аграрної продукції	55
Висновки до II розділу	64
Розділ III. Шляхи зниження собівартості аграрної продукції в ПАП «Дзвін»	65
3.1. Виявлення та оцінка резервів підвищення економічної ефективності на підприємстві	65
3.2. Впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин	76
3.3. Прогнозування рівня витрат та собівартості продукції	87
Висноки до III розділу	97
Висновки і пропозиції	98
Список використаної літератури	101

## ВСТУП

В системі конкретних рішень вдосконалення механізмів господарювання в аграрній сфері домінуюче становище повинна зайняти проблема зниження собівартості сільськогосподарської продукції, досягнення достатнього рівня їх відшкодування цінами реалізації. Державна аграрна політика не обмежує зростання цін, але в той же час існуюча система регулювання ринку проблему посилення відшкодовує функції цін не вирішує.

Відмінною особливістю економіки на сучасному етапі є нестримне зростання цін і собівартості сільськогосподарської продукції. Національна і регіональна статистика здійснюють моніторинг цін. Разом з тим, увага до собівартості дещо зменшилась як в наукових дослідженнях, так і на практиці. Питання організації виробничого обліку і управління витратами виробництва відійшли на другий план. Питання обліку і контролю витрат з метою зниження собівартості не завжди стоять в центрі уваги керівників і фахівців. Це обумовлено великою кількістю причин, зокрема з переоцінкою ролі прибутку. Прагнення отримати прибуток за всяку ціну суперечить принципам раціонального господарювання і може привести до негативних наслідків.

Досягнення соціально-економічної стабільності і продовольчої безпеки пов'язується з використанням важелів макроекономічного регулювання, а також факторів макrorівня – оптимізацією витрат на виробництво і реалізацію продукції, підвищенням продуктивності, зниженням витрат виробництва.

Для вирішення цих завдань в умовах економічної кризи доцільно на національному рівні розробити і реалізовувати програму зниження витрат виробництва, що, в кінцевому рахунку, буде фактором переходу від інфляції до стабілізації цін. Вона повинна бути одним з головних цільових орієнтирів в реалізації основних напрямків переходу країни до стійкого соціально-економічного розвитку суспільства.

Все сказане обумовлює необхідність подальшої наукової розробки теоретичних і практичних питань зниження собівартості продукції в умовах ринку та інфляції. Проблема дослідження витрат виробництва є багатоаспектною. Ринкові відносини передбачають внесення уточнень при обґрунтуванні сутності собівартості продукції і методології її визначення. Важливе місце серед них належить питанням вдосконалення аналізу і виявлення факторів і резервів її зниження.

Метою дипломної роботи є дослідження методології та методики формування собівартості сільськогосподарської продукції для визначення пріоритетних чинників її зниження і розробки управлінських рішень в аграрному підприємстві як одного з напрямків подолання кризових явищ в галузі на сучасному етапі.

Відповідно до мети дипломної роботи були поставлені такі завдання:

- дослідження теоретико-методологічної сутності і систематизація факторів собівартості сільськогосподарської продукції;
- виявити закономірності формування витрат виробництва на підприємстві;
- дослідити методику визначення розрахункової собівартості за видами продукції для обґрунтування паритетних або гарантованих закупівельних цін на сільгосппродукцію;
- виявити найбільш суттєві взаємозв'язки собівартості від внутрішніх і зовнішніх факторів;
- побудувати кореляційно-регресійні моделі собівартості для вдосконалення управління витратами виробництва на сучасному етапі.

Предметом дослідження стали теоретичні, методологічні, практичні положення і закономірності, пов'язані з сутністю і аналізом витрат виробництва продукції, які прийнято називати собівартістю продукції.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат і собівартості аграрної продукції в ПАП «Дзвін» Тернопільської області.

**Методи дослідження:** діалектичний, абстрактно-логічний, метод системного аналізу, монографічний, статистико-економічний, розрахунково-конструктивний, балансовий.

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури.

Зміст викладено на 110 сторінках комп'ютерного тексту, розміщено 2 рисунки, 21 таблицю.

## РОЗДІЛ І

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ АГРАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### **1.1. Вартість і собівартість сільськогосподарської продукції як основа для формування ціни**

Вироблена продукція сільськогосподарськими підприємствами реалізується покупцям за відпускними цінами. Базою формування відпускних цін є собівартість продукції. У сільському господарстві вона формується під впливом різноманітних чинників: об'єктивних та суб'єктивних.

Важливим чинником, що безпосередньо впливає на собівартість сільськогосподарського виробництва і об'єктивною умовою раціональної організації і функціонування є його поділ на рослинництво й тваринництво. Для рослинництва характерною є сезонність виробництва і збуту продукції. Операційний цикл і нарощування витрат в рослинництві іноді тривають близько року (озимі зернові культури), а відшкодовуються витрати за рахунок реалізованого врожаю після його збирання. Сезонність виробництва, хоч і в меншій мірі, характерна і для тваринництва. Її можна лише згладити, але неможливо подолати. Все ці чинники відповідним чином впливають на величину собівартості виробництва сільськогосподарської продукції

На собівартість продукції впливає тривалість виробничого циклу. Розміри і асортимент продукції з коротким виробничим циклом (птаківництво, кролівництво, плодоовочева продукція відкритого ґрунту тощо) обмежені і виробляють її в не багатьох спеціалізованих господарствах. На собівартість продукції мають значний вплив кліматичні умови, які в Україні досить різноманітні. На півдні України, в Криму та Закарпатті клімат сприяє прискоренню виробничого циклу багатьох плодоовочевих культур, та продовженим вегетаційним періодом у рослинництві, що сприяє збиранню двох врожаїв за рік. За рахунок високої врожайності собівартість



виробництва одиниці продукції знижується. За низької собівартості продукції підвищується внутрігалузева конкурентноздатності виробників продукції аграрного сектору економіки та покращується маневрування рівнем цін у конкурентній боротьбі за ринку збуту сільськогосподарської продукції.

Належні кліматичні умови: тепло забезпечення і рівень зволоження території, переважання у ґрунтовому покритті родючих ґрунтів (більше як 20% світових ресурсів), сприяють веденню сільського господарства [11, с. 87]. Це забезпечує високу врожайність рослинної продукції і завдяки їм собівартість кожної одиниці вирощеного врожаю є відносно низькою. Зокрема, низька собівартість зернових фуражних культур сприяє зниженню собівартості відгодівлі тварин і птиці.

Значний вплив на рівень собівартості сільськогосподарської продукції має поява нових видів біологічних і помологічних сортів. На відміну від генно-модифікованих продуктів, виведення нових видів біологічних і помологічних сортів сільськогосподарської продукції є справою тривалих досліджень, експериментів і потребують значних фінансових ресурсів.

Виробництво продукції вищої якості вимагає більших витрат, але вони компенсуються підвищенням споживчої цінності продукції і, відповідно, за рахунок вищих закупівельних цін на них. Водночас технологія виробництва генно-модифікованих продуктів є простою і не потребує великих витрат. Тому за останні десятиліття вона завойовує все нові ринки збуту. Проте у науковців і громадськості немає однозначної думки щодо корисності генно-модифікованої продукції для людини. Україна приєдналась до країн, де виробництво і споживання генно-модифікованих продуктів заборонено.

Отримання деяких видів сільськогосподарської продукції практично без участі у цьому робочої сили і засобів праці навіювало науковців, письменників та інших творчих особистостей (Сергій Подолинський, Микола Руденко) на філософські роздуми щодо цього феномену сільського господарства. Про вирощування риби в озерах, ріках і навіть у морях, про врожайність дикорослих грибів, ягід, плодів ніхто не дбає. Витрати на їх

виробництво і вирощування відсутні, а збирання врожаю таких продуктів перетворюється скоріше на дозвілля ніж на трудовий процес. Тут собівартість продукції є порівняно низькою

При визначенні впливу собівартості сільськогосподарської продукції на відпускні ціни не можна обійти такого об'єктивного чинника, як ціни на землю. За твердженням фахівців, ціни на землю в Україні є заниженою. Низький рівень цін на землю зумовлюється відсутністю ринку землі сільськогосподарського користування. Адже тільки ринок землі може визначити її реальну вартість.

Земля як природний ресурс є особливо важливим природним фактором сільськогосподарського виробництва. В сучасних умовах ринкових відносин України, земля поступово стає товаром. І як кожен товар, вона має свою споживну і ринкову вартість. Споживна вартість землі відображає її корисність для конкретного користувача. Ринкова вартість землі являє собою максимально можливу ціну продажу ділянки землі на відкритому і конкурентному ринку. Рівень ринкових цін кожної окремої ділянки землі визначається співвідношенням попиту і пропозиції. Підвищення цін на землю зумовлює зниження попиту. І, навпаки, зниження ціни веде до його збільшення. Водночас кількість пропозиції на ринку землі обмежена самою природою. Тому ціна землі визначається здебільшого рівнем цін на сільськогосподарські продукти, що вирощуються на ній [32, с. 125].

Базою формування рівня відпускних цін на сільськогосподарську продукцію, не охоплену безпосереднім державним регулюючим впливом, є її собівартість. Її розмір значною мірою диференціюється за видами продукції та залежно від ступеня її первинного оброблення безпосередньо у сільськогосподарського товаровиробника. Чим вищий ступінь оброблення продукції, тим більша її собівартість, змінюється вихід продукту і його якість, а також відповідно, зростає відпускна ціна.

У сільському господарстві діють суб'єктивні чинники, які через собівартість продукції формують позитивні або негативні зміни у відпускних

цінах. До позитивних чинників відносяться становлення землі як засобу праці та бази орендних відносин. Власник і орендар краще розпоряджаються землею та її родючістю, що зумовлює менші витрати з вирощування продукції. Власник землі постійно дбає про відновлюваність її родючості. У цьому відношенні колективна або державна форма власності поступаються перед приватною власністю землі.

До суб'єктивних чинників, що впливають на собівартість продукції значною мірою належить фінансово-кредитна політика держави. Стосовно сільського господарства вона завжди була суб'єктивною. Визначальною метою такої політики було вилучення від виробників сільськогосподарських продуктів найбільше доходів до державного бюджету [39, с. 67].

У сільському господарстві України існує ряд суб'єктивних умов і чинників, що негативно впливають на собівартість виробництва продукції. Вони безпосередньо впливають на зниження конкурентоспроможності вітчизняної продукції на зовнішніх ринках. До основних з них належать [39, с. 226]:

- руйнування більшості колгоспних, міжколгоспних та інших тваринницьких, машинних, будівельних, ремонтних та інших комплексів. Це вплинуло на зниження обсягів виробництва сільськогосподарської продукції і, одночасно на підвищення їх собівартість. Останнє у свою чергу спричинило зростання відпускних цін на продукцію сільськогосподарського виробництва;

- відсутність у сільськогосподарських підприємствах власної матеріально-технічної бази для довготермінового зберігання різноманітної продукції. Цим обмежуються можливості виробників сільськогосподарської продукції порівняно тривалим зберіганням виготовленої ними продукції. Тому продукція аграрного сектору економіки зазвичай реалізується по мірі дозрівання та збирання урожаю за цінами, які диктують покупці та комерційні структури;

– повільне створення ринкової заготівельної інфраструктури (агробірж, гуртових ринків, торговельних домів, заготівельних підприємств тощо), спроможної закуповувати і довгостроково зберігати сільськогосподарську продукцію, а за певних умов і переробляти її. В колишньому СРСР діяла потужна заготівельна інфраструктура споживчої кооперації, представлена великою кількістю коопзаготконтор, коопзаготпромторгів, коопзаготзбутбаз, коопзаготпромів тощо. На сьогодні згадана заготівельна база зруйнована і практично не функціонує. Без організаційної та фінансової допомоги держави заготівельну систему в Україні відновити досить важко. Водночас за відсутності розвинутої заготівельної інфраструктури, вирощений врожай – лише частина справи. Решта – це збутові аспекти: кому, коли, в якому розмірі товаровиробник продаватиме вирощений врожай, в який спосіб та якою ціною;

– повільне впровадження у виробництво сучасних агротехнологій, засобів захисту рослин і тварин, мінеральних добрив за умов їхніх високих цін та недостатньої фінансової підтримки сільськогосподарського товаровиробника з боку держави;

– повільне формування машиноремонтних станцій, які виконували б всі роботи з ремонту та технічного обслуговування сільськогосподарської техніки в кожному мікрорегіоні. Створення своєї ремонтної бази кожним сільськогосподарським товаровиробником є досить обтяжливим для собівартості його продукції;

– повільне впровадження лізингових операцій на сільськогосподарську техніку. Це обмежує своєчасне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників сучасним парком машин на далеку перспективу і цим змушує товаровиробників проводити відновлювальні роботи вкрай зношеної техніки на старій, примітивній і високовитратній власній ремонтній базі.

Собівартість одиниці продукції визначається за допомогою калькуляції. Вона передбачає виявлення результативності запланованих і фактичних агротехнічних, технологічних і організаційно-економічних заходів

сільськогосподарського товаровиробника. Останні спрямовані на підвищення ефективності виробництва та обґрунтування рівня відпускних цін на сільськогосподарську продукцію [38, с. 69].

У сільському господарстві витрати виробництва групують за економічним змістом, виокремлюючи такі елементи:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів;
- інші витрати.

Матеріальні витрати на сільськогосподарських підприємствах включають такі складові:

- витрати на підготовку та освоєння випуску продукції;
- обслуговування виробничого процесу (насінням, добривами, паливом, енергією тощо);
- витрати на винахідництво і раціоналізацію;
- витрати на матеріально-технічне забезпечення адміністративного апарату підприємства;
- витрати з утримання і експлуатації засобів природоохоронного призначення тощо.

Зазначені матеріальні витрати включаються до калькуляції собівартості продукції за цінами придбання без ПДВ. До них відносяться також транспортно-заготівельні витрати з придбання матеріальних ресурсів (вартість послуг товарних бірж, брокерів, мито та митні збори, витрати на транспортування до місць складування та збереження матеріальних ресурсів, витрат на навантажувально-розвантажувальні роботи, вартість послуг експедиторських фірм тощо). Вони разом з вартістю придбаних матеріальних засобів без ПДВ за чинним стандартом бухгалтерського обліку становлять їх первісну вартість у формі собівартості матеріальних запасів підприємства.

Вартість матеріальних ресурсів, які включаються до собівартості продукції, зменшується на вартість зворотних відходів (бадилля, солома, полова, бурякова гичка тощо). Вони оцінюються підприємством за вільною ціною.

Витрати на оплату праці визначаються відповідно до прийнятої сільськогосподарським товаровиробником системи оплати праці. Вартість продукції, що видається в рахунок оплати праці, оцінюється упродовж року за плановою собівартістю, а наприкінці року – за очікуваною [39, с. 68].

До інших витрат сільськогосподарські підприємства належать:

- рентні платежі за використання земельних ресурсів;
- витрати, пов'язані з управлінням виробництвом;
- витрати на реалізацію власної продукції;
- відшкодування складських, навантажувально-розвантажувальних, перевалочних, пакувальних, транспортних, експедиторських та страхових витрат сільськогосподарського підприємства як постачальника своєї продукції, що включаються до ціни згідно з умовами постачання, зафіксованими угодою сторін;
- оплата транспортно-експедиторських, страхових та посередницьких послуг, вартість яких входить до ціни продукції згідно з угодою сторін;
- оплата експортного (вивізного) мита та митних зборів, коли продукція сільського господарства перетинає митний кордон держави, та інші витрати, що не мають особливостей витрачання на сільськогосподарських підприємствах і пов'язані, переважно, з реалізацією продукції.

Витрати сільськогосподарських підприємства, значною мірою залежать від конкретних умов виробництва. Тому облік витрат може вестися в цілому по підприємству або його окремих структурних підрозділах без деталізації за окремими сільськогосподарськими культурами, видами худоби, птиці тощо. Фактичні витрати по підрозділу розподіляються між окремими культурами та видами продукції пропорційно до кошторисних витрат, а за їх відсутності – пропорційно до нормативів витрат згідно з технологічними картами чи

укрупненими нормативами. Величина фактичних витрат підлягає коригуванню на індекс інфляції.

Собівартість сільськогосподарської продукції складається з виробничої собівартості та операційних витрат, які разом становлять повну собівартість.

До виробничої собівартості належать лише витрати, пов'язані з виробництвом продукції, включаючи управлінські витрати окремих підрозділів підприємства (бригад, току, ферми тощо).

Об'єкти калькуляції у рослинництві передбачають такі калькуляційні статті (категорії) витрат [38, с. 80]:

- витрати на оплату праці;
  - відрахування на соціальні заходи;
  - матеріальні витрати, які увійшли в собівартість продукції;
- у тому числі:
- насіння та садивний матеріал;
  - інша продукція сільського господарства (органічні добрива, підстилка, яйця для інкубації тощо);
  - мінеральні добрива;
  - нафтопродукти;
  - електроенергія;
  - пальне;
  - запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту;
  - оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями, та інші

матеріальні витрати;

- амортизація необоротних активів;
  - інші витрати (включаючи плату за оренду):
- у тому числі орендна плата за: земельні частки (паї) та майнові паї;
- витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому.

Об'єктами калькуляції у тваринництві виступають такі витрати:

- витрати на оплату праці
- відрахування на соціальні заходи

- матеріальні витрати, які увійшли в собівартість продукції у тому числі:
  - корми покупні;
  - інша продукція сільського господарства (гній, підстилка, яйця для інкубації);
  - нафтопродукти;
  - електроенергія;
  - паливо;
  - запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту;
  - оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати;
  - амортизація основних засобів;
- у тому числі орендна плата за майнові паї
- витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому.

У процесі планування передбачається визначення собівартості всієї продукції та окремих її одиниць, витрати на 1 грн. валової продукції у порівняльних цінах та товарної продукції у цінах реалізації. Фактична собівартість продукції в сільському господарстві розраховують в цілому за рік. На основі собівартості продукції формуються відпускні ціни на кожен вид продукції.

## **1.2. Методичні підходи до вимірювання витрат та визначення собівартості в сільському господарстві**

Вимірювання витрат та визначення собівартості є тими базовими етапами, на основі яких формується вся подальша економічна робота як на підприємстві, так і за його межами. Правильне їх проведення дозволяє підприємству бути впевненим і в правильності обраної стратегії господарювання, яка безпосередньо залежить від вказаних процесів.



Закономірно, що при такому стані речей вимоги до цієї ділянки економічної роботи мають бути досить високими та, що дуже важливо, чітко визначеними. Це породжує необхідність існування єдиних загальноприйнятих, принаймні на галузевому рівні, методичних підходів. Загальновизнаність таких підходів зумовлює потребу в прийнятті на себе завдань по розробці та впровадженню методик вимірювання витрат та визначення собівартості державними органами. Тому в Україні, як і в усіх розвинених країнах світу методичними підходами до вимірювання витрат та визначення собівартості традиційно займається держава, що є безперечно явищем позитивним.

Негативним в цьому процесі є, як вже частково вказувалося в попередньому підрозділі, недосконалість документів, що регулюють такі методики та як наслідок - недостатня відрегульованість самих методик. Крім того, складнощі створює і частота внесення змін до методичних рекомендацій, що визначають порядок вимірювання витрат та визначення собівартості. Зокрема, методика з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції для сільськогосподарських підприємств за роки незалежної України неодноразово змінювалася, а в 1993, 1996 та 2001 рр. взагалі приймалася в новій редакції. Подібні зміни, попри об'єктивну необхідність удосконалення існуючих методичних підходів не сприяють формуванню стабільної ефективно діючої системи економічної роботи. Тому проведемо їх аналіз та визначимо настільки вони досягли своєї мети - приведення методик вимірювання витрат та визначення собівартості у відповідність до потреб, які породжують умови господарювання в країні.

Аналізуючи ситуацію початку 90-х років, коли Україна взяла курс на побудову ринкової економіки, варто зазначити, що після розпаду Радянського Союзу в правовому полі усіх колишніх республік відбулися кардинальні зміни. Використання багатьох нормативних актів, як законодавчого так і виконавчого характеру стало неможливим, ще інші потребували різного ступеня оновлення. Це стосувалося і документів, що

регламентували вимірювання витрат та визначення собівартості. Тому в 1993 році Кабінетом Міністрів України замість чинного до цього часу Розпорядження Ради Міністрів УРСР була прийнята Постанова «Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України» від 19 вересня 1993 р. № 764 [48]. Вона встановлювала порядок визначення складу витрат, що включаються до собівартості продукції відповідно до вимог часу.

Проте економічна ситуація в країні продовжувала постійно трансформуватися, що потребувало внесення змін і до нормативно-правових актів. В зв'язку з цим, всього лише через рік Кабінет Міністрів України скасовує чинність постанови № 764 і приймає нову – «Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях» від 10 листопада 1994 р. № 759, яка враховує всі зміни і доповнення, що були внесені протягом року і зобов'язує відповідні міністерства та відомства в десятиденний термін після її виходу затвердити галузеві типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) [49].

Розвиток підприємництва в Україні став основою прийняття різноманітних нормативних актів і в податковій сфері. Так, в 1994 році Верховна Рада прийняла Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. Для правильного обчислення прибутку та запобігання незрозумілостей в калькуляції собівартості, одна із статей закону містить перелік витрат, які відносяться на собівартість (Стаття 9: Витрати виробництва (обігу), що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), втрати і витрати, що відносяться на збитки підприємства).

Між витратами, що відносяться на собівартість продукції, переліченими в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" та тими, що містилися в Постанові № 759 були виявлені деякі розбіжності, що могло стати причиною ряду непорозумінь та складнощів в обчисленні

собівартості. Оскільки закон має вищу силу, то Верховна Рада зобов'язала Кабінет Міністрів всі нормативні акти виконавчого характеру, що стосуються даного закону, узгодити із Законом.

У 2001 р. Наказом Міністерства аграрної політики України № 132 були затверджені "Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств" [38], які узгоджували методику планування, обліку та калькулювання із Положенням (стандартом) 16 "Витрати".

Згідно Типового положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств виробнича собівартість включала в себе всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції та внутрішньогосподарським перевезенням її до місця зберігання. Повна ж, або комерційна, складалася з виробничої собівартості та витрат підприємства на реалізацію продукції: підготовки, навантаження, транспортування, розвантаження і т.д. Виробничу собівартість визначали для всієї продукції, повну - лише для товарної.

На сьогоднішній день, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, виділяється виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції. До виробничої належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Тобто, загальногосподарські витрати по обслуговуванню та управлінню підприємством до неї вже не включаються. Не включаються і фінансові витрати. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Витрати на збут до неї не входять. Таким чином, на відміну від попередньої методики, адміністративні витрати, фінансові витрати та витрати, пов'язані з

реалізацією продукції, до собівартості не включаються і відшкодовуються за рахунок отриманого прибутку.

Подібні зміни можуть характеризуватися з двох позицій. З одного боку процес уніфікації систем вимірювання витрат та визначення собівартості в різних країнах є явищем позитивним і таким, що вимагає всебічного схвалення. Єдині вимоги до такої роботи мають багато переваг, тому перехід України на міжнародні стандарти був цілком закономірним. З іншого боку не слід однозначно відмовлятися від вітчизняних традицій ведення економічної роботи на підприємстві, оскільки чимало з того, що в нас використовувалося було перевірено часом і відповідало потребам господарської практики. Так, на нашу думку, ті показники собівартості, як виробничої так і реалізованої продукції, що пропонуються міжнародними стандартами для економічної роботи на підприємстві є менш придатними за попередні. Можливо з позицій бухгалтерського обліку і є логіка у використанні їх в такому "неповному" вигляді, проте ми вважаємо, що собівартість продукції, яка не включає в себе усіх витрат, необхідних для отримання такої продукції не відображає реальну ситуацію в господарюванні і не може вважатися собівартістю з позицій класичних підходів до цієї економічної категорії. Крім того, такий підхід до її визначення суперечить самим же Методичним рекомендаціям з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, де, як уже зазначалося, вказано, що собівартість продукції - це витрати пов'язані з її виробництвом. Виходячи з того, що пропонується Методичними рекомендаціями та Положенням (стандартом) бухгалтерського 16 "Витрати" у визначенні до собівартості продукції таким чином було б доречнішим вказати, що вона включає в себе лише витрати технологічного характеру.

Цікавим є і те, що Державний комітет статистики України у своїй роботі продовжує використовувати старі методики. Так, зокрема, в Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-ст "Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств за 200 рік",

затвердженій Наказом Держкомстату від 05.11.2004 № 607 у поясненні до рядка "Повна собівартість реалізованої продукції" (пункт 2.1.8) вказується, що там "відображають повну собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, що складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат" [50]. Тобто порядок визначення собівартості не відповідає методиці пропонованій положенням (стандартом) 16 "Витрати".

Таким чином, вироблена підприємством сільськогосподарська продукція документально має відображатися не за собівартістю, а за ринковою ціною, зменшеною на витрати пов'язані з її можливою реалізацією. Подібний стан речей окрім уже названих критичних зауважень щодо наслідків дії Положення (стандарту) 30, на нашу думку, має іще декілька. По-перше, підприємство фактично втрачає необхідність оперувати категорією собівартості, замінюючи її ринковою ціною. Безперечно, що така ситуація значно скорочує можливості підприємства підвищувати свою доходність за рахунок внутрішніх резервів. По-друге, оцінка виробленої продукції за ринковими цінами є явищем досить умовним, що суттєво знижує достовірність інформації з якою працюватимуть на підприємстві для визначення власної дохідності. Щоправда, варто відмітити, що з позицій управління визначення вартості виробленої продукції в ринкових цінах має сенс, але, на нашу думку, воно повинно здійснюватися паралельно із традиційним, а не замість нього. Крім того використання цін активного ринку, про що йшлося вище, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" передбачає, що такому ринку мають бути притаманними наступні умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [39, с. 84]. Як видно з наведених умов, вони будуть властивими скоріше біржовим ринкам розвинених країн, але аж ніяк вітчизняному ринку сільськогосподарської продукції. До того ж, окрім

формальної неможливості визначати ціни на активному ринку, існує ще й неможливість технічна, оскільки ціни, які використовуються в Україні в межах одного регіону, та одного каналу збуту можуть мати досить серйозні коливання. Ще більші коливання можуть викликати додаткові способи визначення справедливої вартості, наведені у Положенні (стандарті) 30 на випадок відсутності активного ринку.

Щодо ситуації з іншим документом працівника економічної служби - так званого плану економічного і соціального розвитку, то вона ще гірша. Оскільки він не має прямого відношення до документації фіскального характеру, наголос на який робиться останнім часом, то, як показує досвід, контроль за його складанням значно послабився. До того ж методичні вказівки по складанню такого плану востаннє розроблялися більше ніж 10 років тому і на сьогоднішній день не відповідають ні вимогам нормативно-правових актів даної сфери дії, ні потребам самих господарств. Протягом тривалого часу не випускаються і положення по організації економічної роботи в сільськогосподарських підприємствах. В зв'язку з цим план економічного та соціального розвитку підприємства нині включає в себе лише показники виробничої програми. Ні про витрати, ні про собівартість там не йдеться.

Робота з категоріями витрат та собівартості у свій час досить ретельно проводилася на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Кожне господарство принаймні мало журнал аналізу господарської діяльності (форма 203), який складався із двох частин: оперативний аналіз (помісячний) та річний аналіз. Вони містили аналіз виконання плану робіт і витрат усіх виробничих та обслуговуючих підрозділів, а також господарства в цілому. В багатьох господарствах функціонували бюро економічного аналізу, в які входили працівники економічних служб та інші спеціалісти господарств, що дозволяло робити такий аналіз більш глибоким.

Недостатня увага до економічної роботи на рівнях місцевої та державної влади нерідко стає причиною цілого ряду незрозуміlostей у

веденні такої роботи, що викликає чимало запитань у працівників відповідних служб. Так, окрім непевної ситуації із визначенням собівартості продукції, яка тривалий час спостерігається в агропромисловому виробництві, залишається невирішеним питання амортизації на повне відновлення в умовах оренди. Оскільки майно сільськогосподарських підприємств було розпайоване серед їх працівників, то при створенні нового господарського формування воно вже буде використовуватися на правах оренди. З цією метою Міністерством аграрної політики України було введено в дію "Договір на виробництво сільськогосподарської продукції в умовах оренди" (форма № 207). Згідно договору відносини орендаря та орендодавця у сфері грошових розрахунків обмежуються орендною платою. Тобто, беручи в оренду майно, виробник не сплачує амортизаційних відрахувань власнику майна, а лише орендну плату. Орендодавець, в свою чергу, не нараховує амортизацію на орендоване майно так, як він його не використовує і до того ж є фізичною особою.

Це ж саме впливає і з Указу Президента України "Про забезпечення економічних інтересів і соціального захисту працівників соціальної сфери села, та вирішення окремих питань, що виникли в процесі проведення земельної реформи" від 12 квітня 2000 р. № 584 [17, с. 68], де вказується, що "приватно-орендне підприємство засновується на власності фізичної особи, а діяльність такого підприємства здійснюється на засадах оренди земельних часток (паїв), майна, а також використання праці фізичних осіб". Надаючи майно в оренду, фізична особа не отримує коштів на його відновлення, в той час, як виробник, згідно "Програми діяльності підрозділу по вирощуванню сільськогосподарських культур" (форма 191), затвердженої Міністерством аграрної політики України, закладає в собівартість амортизаційні відрахування. Чи ці кошти він повинен сплачувати власнику понад орендну плату, чи сама плата має включати в себе кошти на відновлення - це питання залишається невирішеним.

Слід відмітити, що Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)" від 6 вересня 1996 р. № 1075 [50], яка б мала все пояснити, таких роз'яснень не містила. Крім того, згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 28 грудня 1996 р. № 1568, дію постанови № 1075 було зупинено до прийняття законодавчих актів з питань оподаткування і такою вона залишалася до 11.05.2006 р. поки взагалі не втратила чинність. Весь цей період – близько 10 років, відповідно до Постанови № 1568, використовувався порядок нарахування амортизації затверджений ще Постановою Ради Міністрів СРСР "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР" від 22 жовтня 1990 р. № 1072 [51], актуальність якої була далекою від бажаної.

Паралельно із згаданою Постановою питання нарахування амортизації, починаючи з 2000 р. регулювало Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", яке на сьогоднішній день є основним документом, що визначає порядок та форми нарахування амортизації. Його метою є визначення методологічних засад формування інформації про основні засоби та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Проте, маючи розділ "Амортизація основних засобів", Положення (стандарт) 7 зовсім не згадує про їх оренду.

Дещо більше інформації міститься в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" [38, с. 260] вказано, що при фінансовій оренді амортизація нараховується орендарем. Також в Положенні (стандарті) можна знайти, що нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається на рахунках орендодавця. Подібні формулювання породжують питань більше ніж вирішують і основне з них - яким чином орендодавець, який є фізичною особою, сформує амортизаційний фонд на повне відновлення, залишається відкритим.



Не вирішують цього питання і Цивільний та Господарський Кодекси України, які в своїй структурі мають розділ 58 "Найм (оренда)" та параграф 5 "Оренда майна та лізинг" відповідно [39, с. 276]. Єдине лише те, що в Господарському Кодексі в статті 284 вказується, що в договорі про оренду серед інших умов оренди має бути і порядок використання амортизаційних відрахувань.

Останнім, аналізованим нами, документом з цього важливого для господарської практики питання є Примірне положення про фонд відтворення орендованих основних засобів, затверджене Наказом Міністерства аграрної політики від 1.07.2003 № 210 [39, с. 20]. Він найбільш наближений до вирішення поставлених питань, хоч також не є вичерпним. Зокрема, в даному положенні вказується, що джерелом відновлення зданих в оренду основних засобів є частина орендної плати в межах суми амортизаційних нарахувань. Тобто, незалежно від виду оренди (фінансова чи операційна), орендар нараховує амортизацію, як це вже вказувалося в інших документах, а потім включає її до орендної плати, таким чином збільшуючи орендну плату на суму амортизації. Безперечно, такий порядок розрахунків є очевидним і зрозумілим, проте, як видно із зробленого нами аналізу вітчизняного законодавства, про нього не йдеться в жодному загальнодержавному документі, що призводить до його ігнорування. Тому на практиці орендна плата обмежується законодавчо визначеним її мінімальним розміром - 3 % від вартості об'єкта оренди, а питання щодо амортизації взагалі не піднімаються. При цьому цікавим є те, що орендар відповідно до прийнятої методики визначення собівартості включає амортизаційні нарахування до її складу, таким чином фактично збільшуючи на їх суму власні доходи.

Отже, на основі проведеного аналізу ситуації із вимірюванням витрат та визначенням собівартості на сільськогосподарських підприємствах можна сказати, що попри значну кількість нормативно-правових актів покликаних регламентувати цю ділянку економічної роботи, вона все ще залишається, на

наш погляд, незадовільною. Постійні зміни в регулюючих документах не сприяють їх удосконаленню, а лише заплутують ситуацію. Нерозуміння важливості чітко визначеної роботи по вимірюванню витрат та визначенню собівартості призводить до зниження до неї уваги на законодавчому рівні, на що вказує значна кількість незрозумілостей на рівні підприємства. А відсутність нормативно-правових засад, які б належній мірі регулювали методичні підходи до такої роботи негативно впливає на фінансово-економічний стан сільськогосподарських підприємств.

### **1.3. Вимірювання витрат та визначення собівартості в зарубіжній практиці**

Економічна робота в сільськогосподарських підприємствах розвинених країн знаходиться на досить високому рівні, доказом чого може слугувати приклад США, коли Конгрес, прийнявши в 1973 р. Закон "Про сільське господарство та захист споживача", в законодавчому порядку зобов'язав міністра сільського господарства організувати вивчення витрат при виробництві пшениці, фуражного зерна та молока [44, с. 45]. Загалом же, аналізуючи систему вимірювання витрат та визначення собівартості в цілому, можна помітити, що закордоном вона розглядається під кутом зору управління, тому більшість її складових покликані слугувати насамперед ефективному прийняттю управлінських рішень.

Дослідження проблематики вимірювання витрат та визначення собівартості закордоном доцільно почати із категорії самих витрат. Для того щоб методики їх вимірювання були максимально наближеними до об'єктивних необхідно максимально враховувати всі їхні особливості та характеристики. Властивості витрат як економічної категорії найбільш повно проявляються при аналізі їх численних класифікацій, що розкривають усі аспекти їх формування та використання. Ми вже наводили орієнтовну схему класифікацій витрат у вітчизняній науці та практиці. Подібна схема

класифікацій закордоном, щоправда з позицій не стільки економіста, скільки менеджера матиме наступний вигляд (табл. 2.2) [39, с. 12].

Таблиця 1.1

## Орієнтовна схема класифікацій витрат за напрямками використання

Напрямок використання	Види витрат та класифікаційні критерії
Витрати для визначення вартості запасів продукції	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрати на звітний період і собівартість продукції.</li> <li>2. Складові витрат на виробництво продукції.</li> <li>3. Позамовна і попроцесна калькуляція витрат</li> </ol>
Витрати на виробництво, по яких приймаються рішення	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Динаміка витрат.</li> <li>2. Витрати минулого та майбутнього періодів.</li> <li>3. Зворотні та незворотні витрати.</li> <li>4. Альтернативні витрати.</li> <li>5. Граничні (маржинальні) та інкрементні витрати</li> </ol>
Витрати по яких здійснюється контроль і регулювання	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Регульовані та нерегульовані.</li> <li>2. Динаміка витрат</li> </ol>

Як видно із наведеної схеми, в основі визначення класифікаційних критеріїв та побудови самих класифікацій лежить напрямок застосування витрат, що дозволяє говорити про різне призначення одних і тих же витрат в межах різних напрямків їх використання.

Порівнюючи наведені класифікації із вітчизняними, можна зробити висновок, що в переважній їх більшості вони досить схожі, хоч є і відмінності. Так, у закордонних джерелах нерідко можна зустріти такі види витрат, які у вітчизняній науці мають інший зміст, інше застосування чи й взагалі не використовуються. Розглянемо деякі із них детальніше та проаналізуємо наскільки доцільним може бути їх використання в пропонованому закордонними методиками вигляді для вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Альтернативні витрати не є новими для вітчизняної науки, проте нею сфера використання альтернативних витрат і закінчується. На практиці в Україні такі витрати не використовують зовсім, хоч більшість закордонних менеджерів добре з ними знайомі, а в підручниках по стратегічному обліку, до сфери якого їх відносять, альтернативні витрати займають чільне місце

[44, с. 47]. Важливість цього виду витрат пояснюється тим, що вони безпосередньо пов'язані з прийняттям управлінського рішення, що вважається основним етапом в економічній роботі закордоном. Суть таких витрат, як вже зазначалося, полягає у співставленні потенційних ефектів при різних варіантах витрачання ресурсів. Як правило, основним показником при виборі того чи іншого варіанту виступає прибуток, тому зазвичай альтернативні витрати прив'язуються до інших економічних категорій, насамперед ціни. Проте можуть вони розглядатися і одноосібно, з позицій більшого чи меншого їх розміру в розрахунку на одиницю того чи іншого параметру виробничої програми. В Україні такі витрати не використовуються з огляду на їх відсутність у документах облікового (статистичного) характеру. Разом з тим вимоги до господарської діяльності, які ставить ринкова економіка, не можуть бути витримані без врахування такого виду витрат, що вказує на їх перспективність і для сільськогосподарських підприємств України.

Все вищевикладене щодо альтернативних витрат стосується і такої класифікації витрат як зворотні-незворотні. Вони також відомі вітчизняній науці, майже не використовуються практикою і відіграють вагому роль закордоном. Суть таких витрат полягає в тому, що суб'єкт господарювання визначає для себе може він їх уникнути чи ні, а якщо може, то за яких умов. Нерідко, говорячи про зворотні та незворотні витрати, мають на увазі не стільки їх економічну суть, скільки те, чи варто брати такі витрати в розрахунок [11, с. 43].

Широко використовується в закордонній практиці і такий вид витрат як інкрементні, або як їх іще називають прирістні чи диференціальні. Це витрати, які виникають в результаті виготовлення додаткової продукції. Потреба в них обумовлена тим, що зростання витрат, як правило, не буде пропорційне зростанню продукції, а отже при різних її обсягах кількість витрат на одиницю продукції буде різною. Тому при жорсткій конкуренції на ринку, виробник, проаналізувавши розмір інкрементних витрат, може прийти

до висновку про недоцільність збільшення витрат, навіть якщо це призведе до зростання обсягу продукції. За подібних обставин використовується і такий вид витрат як граничні або маржинальні. Проте як і в попередніх випадках оперування таким видом витрат у вітчизняній науці не наближає їх до практичного використання, яке є досить поширеним закордоном.

Окрім перелічених в закордонній науці, і що особливо важливо практиці зустрічаються і інші види витрат, також переважно відомих, але не використовуваних в економічній роботі вітчизняних підприємств. Це квазіпостійні витрати, які не залежать від обсягів виробництва, але мають місце лише при умові "позитивного обсягу виробництва" [11, с.45].; сумісні - пов'язані з єдиним виробничим процесом, в результаті якого виробляється більше одного виду продукції; додаткові - коли для виробництва кількох видів продукції використовується одне і те ж знаряддя та ін.

Загалом же, аналізуючи класифікації витрат у закордонній науці та практиці та зіставляючи їх із вітчизняними можна помітити, що якихось концептуально нових та принципово відмінних аспектів там не спостерігається. Практично все, що можна знайти з цього приводу в літературних джерелах, в тій чи іншій мірі є відомим вітчизняним науковцям. Проте, як вже зазначалося, багато наукових напрацювань з певних причин в Україні до виробництва не доходять, тоді як в закордонній практиці подібні речі приносять досить вагомий економічний ефект.

Перелічені види витрат, як власне і абсолютна більшість їх класифікацій характеризують витрати з якісного боку. Витрати відносяться до якоїсь із класифікацій в повному обсязі, без розподілу на складові та аналізу їх структури. І альтернативні, і не-зворотні, і інкрементні, і багато інших є по суті різновидами виробничих витрат, які залежно від напрямку їх використання можуть набувати різних характеристик. Це зумовлено вже згадуваною концепцією використання витрат, яка має яскраво виражену управлінську спрямованість. Разом з тим поняття витрат виробництва, як правило, пов'язують з кількісною стороною, маючи на увазі їх структуру та

значення. Ця частина економічної роботи на підприємстві в закордонних джерелах згадується як облік витрат.

Якщо говорячи про види витрат, ми вказували, що переважна їх більшість є подібними до тих, що використовуються в країнах СНД, то з обліком витрат ситуація дещо інша. На відміну від вітчизняних методик обліку, які по суті являють собою єдину систему скориговану на галузеві особливості, за кордоном систем обліку витрат існує досить багато. Так, відомий американський економіст Р.Купер, досліджуючи облік витрат в США, лише в своїх роботах розглядає близько 150 систем такого обліку [44, с. 58].

Як правило, в межах вітчизняної системи економічної роботи на підприємстві робота з вимірювання витрат досить чітко може бути відокремлена від визначення собівартості продукції. Різниця спостерігається навіть на рівні термінології коли вимірювання витрат пов'язують з їх обліком, а визначення собівартості з калькуляцією. Дещо по іншому ця ситуація виглядає закордоном, коли вимірювання витрат може ототожнюватися із визначенням собівартості. Заплутує ситуацію і використання термінів, оскільки "калькуляція" нерідко вживається в поєднанні з категорією витрат, виступаючи по суті синонімом терміну "облік". При цьому у визначенні до калькуляції, в закордонних підручниках можна знайти, що основною її метою є вимірювання та облік витрат [11, с. 374]. Тобто особливості економічної роботи на підприємстві закордоном передбачають, що вимірювання витрат та визначення собівартості виступають єдиним блоком, включаючи спільне використання термінології.

Поєднанню вимірювання (обліку) витрат із визначенням (калькуляцією) собівартості сприяє і наявність перехідних форм, які в практиці вітчизняної економічної роботи відсутні. Найбільш поширеною такою формою є категорія маржинального (валового) доходу - грос-маржин (Gross Margin - GM) [11, с. 18].

Це один із основних показників аналізу фінансової життєдіяльності підприємства. Вказується, що "методика ГМ ґрунтується на класифікації продукції, ресурсів і видів витрат, на нормативах і внутрішніх технологічних взаємозв'язках галузей господарства. Валовий доход на одиницю галузі, обчислений з врахуванням прямих змінних витрат, розглядається як ринкова оцінка економічної ефективності галузі".

Розраховується gros-маржин наступним чином: у вартості готової (валової) продукції враховуються лише змінні витрати, тобто вартість насіння, добрив, засобів захисту, тимчасової праці (по контракту). ГМ також використовується для виміру технічної ефективності, тобто для визначення того, наскільки добре використовуються вхідні ресурси (насіння, добрива і т.д.) для виробництва готової продукції (на 1 га) та організаційної ефективності використання техніки, робочої сили, витрат на утримання будівель та споруд, капітальних витрат.

Визначення ГМ особливо корисно в тих випадках, коли відбувається порівняння з минулими роками або з іншими підприємствами. Проте, визначення "змінні витрати" багато в чому залежить від того, настільки легко витрати можуть бути розподілені по видах продукції чи виробничих галузях підприємства.

Для більш повного відображення впливу ринкових змін на фінансові результати господарства " оцінка валової продукції одиниці галузі може проводитися не по собівартості, а по ринковій реалізаційній ціні" [18, с. 58]. Якщо при розрахунку ГМ ресурси, що відносяться до змінних витрат, оцінювати за їх ринковою вартістю на момент визначення ГМ, то матимемо досить об'єктивний показник.

Визначення gros-маржина покладено в основу системи калькуляції собівартості продукції з розподілом за змінними витратами. Така калькуляція, або як її ще називають маржинальна передбачає розподіл між продукцією лише змінних витрат. Постійні витрати розглядаються як витрати періоду і відносяться безпосередньо на прибутки та збитки. Попри деяку

незвичність такої калькуляції для вітчизняних економістів, їхні закордонні колеги відзначають, що вона має цілий ряд позитивних моментів. Основними з них називають три [44, с. 23]. Перший – маржинальна калькуляція надає більш корисну інформацію для прийняття управлінських рішень. Йдеться про те, що в багатьох випадках для прийняття обгрунтованого управлінського рішення необхідно мати чіткий розподіл між постійними та змінними витратами, оскільки вони по різному впливають на процес виробництва. Другий позитивний момент полягає в тому, що маржинальна калькуляція нівелює вплив на прибуток зміни запасів. І третій - калькуляція по змінних витратах дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат в неліквідних запасах.

Другим видом калькуляції собівартості залежно розподілу витрат за кордоном є калькуляція з повним їх розподілом, яка відповідає традиційному розумінню калькуляції у вітчизняній науці та практиці. До її основних переваг відносять наступні: при калькуляції по змінним витратам не приділяють достатньої уваги постійним витратам; калькуляція з повним розподілом витрат дозволяє уникнути відображення у звітності фіктивних збитків.

Обидва види калькуляції можуть мати підвиди: калькуляція позамошна та калькуляція попроцесна. В межах калькуляції з повним розподілом витрат дані підвиди майже не відрізняються від вітчизняних аналогів, тому не будемо зупинятися на їх детальній характеристиці. Відзначимо лише те, що на відміну від більшості галузей, де використовується якийсь один із названих підвидів, в сільському господарстві через його різномірність застосовуються вони обидва.

Названі калькуляції є традиційними і використовуються вже тривалий час в економічній практиці багатьох країн. Проте постійні пошуки шляхів удосконалення економічної роботи на підприємстві породжують нові форми та види калькуляцій, деякі з яких досить успішно впроваджуються в практику підприємств найбільш розвинених країн.



Одним із таких видів є так звана калькуляція за видами діяльності [44, с. 40-43]. Вона ґрунтується на обліку витрат по функціях - ABC-менеджменті, про переваги якого вже йшлося. Така калькуляція може мати два методичних підходи. Перший передбачає, що до витрат якогось виду діяльності відносять лише ті витрати виробництва, які стосуються певних параметрів цього виду діяльності. При другому повні витрати підприємства абсорбуються по одиницям виробництва відповідно з діяльністю кожного виду, пов'язаного з виробництвом даної одиниці продукції. Загалом про калькуляцію за видами діяльності кажуть, що вона являє собою уточнений варіант традиційних методів розподілу накладних витрат, але з більш вибіркоким підходом до одиниць розподілу. При належному виборі таких одиниць дана калькуляція дає уявлення про величину потенціалу підприємства.

Другим новим видом калькуляції собівартості є калькуляція витрат на основі руху продукції. В її основу покладено припущення, що кінцева продукція та витрати, пов'язані з її виробництвом з'являються із набору фізичних ресурсів (один із яких є вихідним або "ключовим") та комплексу "втручань" щодо цього ключового ресурсу. Такі втручання можуть трансформувати фізичний вид ресурсів, змінювати їх місцезнаходження, склад, природу. Витрати визначаються виходячи з таких втручань, поки на основі ключового ресурсу не буде вироблена кінцева продукція.

Обидві нові методики визначення собівартості дозволяють вирішувати чимало завдань управлінського характеру, хоч на рівні визначення собівартості продукції, вони є складнішими за традиційну калькуляцію, а тому більш популярними серед менеджерів ніж серед бухгалтерів.

Якщо в контексті перелічених методик вимірювання витрат та визначення собівартості говорити лише про сільське господарство, яке закордоном представлене переважно фермерськими господарствами, то стає зрозумілим, що прогресивніші, але складніші методики в цьому секторі економіки матимуть серйозні кадрові проблеми. Так, відповідно до

результатів спеціальних обстежень фермерських господарств США та експертних оцінок американських спеціалістів лише 25 % фермерських господарств користуються належним чином розробленою системою обліку, а свої виробничі витрати знають від 25 до 50 % фермерів [18, с.27]. Така ситуація багато в чому пояснюється специфікою сільськогосподарського виробництва в США, коли ще відносно недавно можна було забезпечити прибуток шляхом збільшення кількості продукції, при цьому не переймаючись зростанням витрат. Співвідношення закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію та витрат на необхідні для її виробництва ресурси тривалий час було таким, що заохочувалася не економія, а саме витрачання матеріально-технічних ресурсів та засобів виробництва.

Проте, на сьогоднішній день, коли управління сільськогосподарським підприємством здійснюється на принципах підприємництва, більшість фермерів починають усвідомлювати необхідність ведення обліку витрат та визначення собівартості виробленої продукції. Оскільки методика такої роботи, як видно із вищевикладеного, постійно ускладнюється, висуваючи все нові вимоги та регулярно збільшуючи набір застосовуваних методів, фермеру, зайнятому безпосередньо виробництвом, практично неможливо самостійно вимірювати витрати та визначати собівартість на належному рівні. В зв'язку з цим основною організаційною формою підвищення рівня економічної роботи в господарстві стало використання послуг фахових спеціалістів. Так, відповідно до інформації журналу "Agri Finance" 97 % фермерів користуються послугами професійних менеджерів через відсутність спеціальних знань в сфері управління.

Загалом в США ще з 1929 р. існує Національна асоціація менеджерів фірм та експертів з оцінки сільської власності, яка надає різноманітні послуги щодо управління фермерськими господарствами. При цьому облік витрат та визначення собівартості знаходяться на першому місці в переліку основних видів послуг за частотою їх використання та на другому місці (після вибору орендаря) за ступенем важливості для фермерів [17, с. 47].

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити наступні висновки. Різниця між методиками вимірювання витрат та визначення собівартості на вітчизняних підприємствах та закордоном лежить скоріше в площі управління аніж безпосередньо прийомів обліку та калькулювання. На закордонних підприємствах ця ділянка економічної роботи не має достатньо чітких меж, останнім часом все більше пов'язується із обґрунтованістю прийнятих управлінських рішень і структурно належить до сфери дії управлінського обліку. Разом з тим на первинному рівні вимірювання витрат, як в розрізі статей так і по елементах суттєво не відрізняється від вітчизняного і основні відмінності розпочинаються при подальшому русі такої інформації. Вони полягають у значних теоретичних напрацюваннях стосовно методик використання інформації про розмір та природу походження витрат в процесі управління підприємством. Оскільки нові розробки, що час від часу з'являються у цій сфері є практично завжди складнішими за традиційні, то для їх впровадження існує досить розвинена система ведення такої роботи на сервісних засадах.

## Висновки до I розділу

Невід'ємним елементом виробничого процесу є витрати виробництва, які в свою чергу є базою для визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Багатоаспектний характер аграрного виробництва формує й багатофакторний вплив на показник собівартості.

До таких факторів, перш за все, належать ціни реалізації сільськогосподарської продукції, оскільки вони визначають розмір витрат товаровиробників у кожному виробничому циклі. Важливим фактором, що безпосередньо впливає на собівартість сільськогосподарського виробництва і об'єктивною умовою раціональної організації і функціонування є його поділ на рослинництво й тваринництво. Для рослинництва характерною є сезонність виробництва і збуту продукції. Тривалість виробничого циклу також вносить свій лімітуючий вплив у динаміку витрат.

На сьогодні включення до виробничої собівартості загальногосподарських та фінансових витрати, а також відшкодування витрат на збут за рахунок одержаного прибутку викликають дискусійні питання, оскільки, за думкою ряду економістів, утруднюють аналітичну роботу на підприємстві.

Не дивлячись на значну кількість нормативно-правових актів у вітчизняному законодавстві покликаних регламентувати вимірювання витрат і визначення собівартості, даний сектор роботи все ще залишається незадовільним.

Постійні зміни в регулюючих документах не сприяють їх удосконаленню, а лише заплутують ситуацію. Нерозуміння важливості чітко визначеної роботи по вимірюванню витрат та визначенню собівартості призводить до зниження до неї уваги на законодавчому рівні, на що вказує значна кількість незрозумілостей на рівні підприємства. А відсутність нормативно-правових засад, які б належній мірі регулювали методичні підходи до такої роботи негативно впливає на фінансово-економічний стан сільськогосподарських підприємств.

## РОЗДІЛ II

### СУЧАСНИЙ СТАН ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ АГРАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПАП «ДЗВІН»

#### 2.1. Загальна характеристика господарства

Приватне агропромислове підприємство (ПАП) «Дзвін» – є аграрним підприємством, яке здійснює свою діяльність в Тернопільській області із 2000 р. Господарство займає вигідне економіко-географічне положення: відстань до районного центру 30 кілометрів та до обласного центру (м. Тернопіль) – 65 кілометрів.

Сільськогосподарські угіддя ПАП «Дзвін» орендує в таких населених сільських пунктах Чортківського району: Звинячі, Скомороші, Косіві, Ридодубах, Білому Потоці, Білій, Семаківцях, Угрині, Білобожниці, Росохачі, а також в Лосячі, Гуштині, Дубівці, Бурдяківцях Борщівського району.

ПАП «Дзвін» спеціалізується на виробництві основних видів продукції рослинництв – група зернових, технічних культур і тваринництва – виробництво молока, м'яса ВРХ та свиней.

За природно-кліматичним розміщенням в господарстві досить сприятливі умови для виробництва майже всіх сільськогосподарських культур. Внаслідок розміщення в правобережному лісостепі, а саме в західній частині – господарство має родючі ґрунти (темно-сірі опідзолені, чорноземи опідзолені) і достатнє зволоження, що забезпечує потужну природно-ресурсну базу для операційної діяльності. За кліматичним фактором клімат є помірно-континентальним. Пересічна температура січня – $-5,4^{\circ}\text{C}$ , липня –  $18,8^{\circ}\text{C}$ . Опадів 560 мм на рік, найбільша кількість випадає влітку. Період з температурою  $+10^{\circ}\text{C}$  становить 162 дні. Висота снігового покриву 23 см. Як зазначалося район належить до вологої, помірно теплої агрокліматичної зони.

За організаційно-виробничою структурою ПАП «Дзвін» складається з трьох підрозділів: підрозділи у Звинячі, Ридорубах та Бурдяківцях-Лосячі. Підрозділ у Звинячі, який є центральним, у своєму складі містить:

виробничі структури – ферму, тракторну бригаду;  
адміністративні – бухгалтерію;  
будівлі і споруди – автогаражі, склад запчастин, склад мінеральних добрив та ін. матеріалів;  
допоміжні – столову.

Підрозділ у Ридодубах у своєму складі містить:

виробничі структури – тракторну бригаду;  
адміністративні – бухгалтерію;  
будівлі і споруди – автогаражі.

Підрозділ у Ридодубах у своєму складі містить:

виробничі структури – ферму, тракторну бригаду;  
адміністративні – бухгалтерію;  
будівлі і споруди – автогаражі, склад запчастин;  
підсобні підприємства – цегельний завод;  
допоміжні – столову.

На даному етапі своєї операційної діяльності ПАП «Дзвін» здійснює виробництво майже всіх культур із групи зернових (пшениці, ячменю, кукурудзи та ін.), технічних культур (цукрового буряка, соняшнику, сої).

Протягом аналізованого періоду 2013-2015 рр. ПАП «Дзвін» дещо розширило свій земельний банк: із 7337 га до 7520 га сільськогосподарських угідь, або на 183 га (табл. 2.1), що, безперечно, забезпечує ефект масштабу виробництва – із збільшенням виробництва підвищується його прибутковість за рахунок зниження собівартості продукції і, відповідно, підвищення дохідності. Проте крупно товарне виробництво також має свої межі, які визначаються зниженням ефективності управління структурними підрозділами та далекою відстанню між ними, потребою використовувати різну технологію виробництва в різних природно-кліматичних зонах.

Таблиця 2.1

## Склад і структура сільськогосподарських угідь ПАП «Дзвін»

Вид угідь	2013р.	2014р.	2015р.	2015 р. до 2013 р., ±
Сільськогосподарські угіддя, га	7337	7354	7520	183
в т.ч. рілля	7337	7354	7520	183
з них орендована	7335	7352	7518	183

Сталий розвиток сільськогосподарського виробництва передбачає функціонування двох основних галузей сільського господарства: рослинництва та тваринництва та їх оптимальне поєднання. Взаємозв'язок і взаємообумовленість є наступними. Рослинницька галузь не може ефективно розвиватись без органічних добрив, які постачає тваринницька галузь, а остання в свою чергу не є продуктивною без міцної кормової бази, джерелом якої є кормові та фуражні культури. Для прикладу, в господарствах, які займається органічним виробництвом, успішний розвиток рослинництва є неможливий без тваринницьких галузей: скотарства, свинарства та ін. Статистичні дані свідчать, що у 1990 р. співвідношення товарної продукції рослинництва і тваринництва становило 1:1,5, а на сьогодні зазначений показник дорівнює 1:0,42, що безперечно негативно впливає на спеціалізацію і виробничу структуру агропідприємств.

Один із показників, який характеризує спеціалізацію агропідприємства є структура товарної продукції. За 2013-2015 рр. в ПАП «Дзвін» спостерігається стрімке зменшення частки галузі тваринництва на користь рослинницьких галузей. Питома вага першої галузі зменшилась із 14,2 % до 6,9 %, а другої, навпаки, збільшилась із 84,7 % до 92,8 %. Причому в розрізі групи зернових збільшилась питома вага озимої пшениці (майже в 3 рази), а серед олійних культур – соняшнику (в 13 разів). В групі технічних культур досить помітно зросла частка цукробурякового виробництва, що пояснюється покращенням цінової кон'юнктури на ринку цукру і стимулюванням товаровиробників до розширення посівних площ під дану культуру.

Звичайно, це є свідченням високої залежності вітчизняного аграрного ринку від мінливої кон'юнктури на світових ринках аграрної продукції, яка у великій мірі має спекулятивний характер, або ж за визначенням економістів ефект «мільних пузирів».

Таблиця 2.2

## Структура товарної продукції ПАП «Дзвін»

Назва продукції	Роки					
	2013		2014		2015	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
<b>Рослинництво</b>	32842	84,7	58066	88,7	122839	92,8
Зернові та зернобобові	23864	61,5	28240	43,2	75302	56,9
пшениця озима	2580	6,7	9594	14,7	26594	20,1
пшениця яра	130	0,3				
гречка			6	0,01	5	0,01
кукурудза на зерно	18408	47,5	11648	17,8	34517	26,1
ячмінь озимий		0,0		0,0		0,0
ячмінь ярий	2746	7,1	6992	10,7	14186	10,7
Соняшник	1023	2,6	2629	4,0	46090	34,8
Соя	2537	6,5	9158	14,0	5486	4,1
Ріпак озимий	3713	9,6	5218	8,0	13935	10,5
Ріпак ярий						
Цукрові буряки	1417	3,7	11419	17,5	21822	16,5
Картопля	279	0,7	614	0,9	1050	0,8
Ін. пр.-я рослинництва			716	1,1	654	0,5
<b>Тваринництво</b>	5500	14,2	7122	10,9	9150	6,9
ВРХ (ж.м.)	540	1,4	585	0,9	1552	1,2
Свині	1310	3,4	2502	3,8	2658	2,0
Молоко	3650	9,4	4021	6,1	4940	3,7
Ін. пр.-я тваринництва			14	0,0		
Послуги			285	0,4		0,0
<b>Продукція с/г всього</b>	<b>38774</b>	<b>100</b>	<b>65437</b>	<b>100</b>	<b>132299</b>	<b>100</b>

Погіршення стану ринку м'ясо-молочної продукції не могло не позначитись на функціонуванні тваринництва в господарстві. Так, якщо питома вага галузі ще у 2013 р. становила 14,2 %, то вже у 2015 р. – лише 6,9 %. Дана картина характерна для м'ясного і молочного скотарства, а також свинарства, незважаючи на деяке збільшення грошових надходжень від тваринництва із 5500 тис. грн. до 9150 тис. грн. В загальному реалізація продукції тваринництва зросла у 1,6 рази, в той час як грошові надходження від більш прибуткового рослинництва в 3,7 рази.



ПАП «Дзвін» в маркетинговій стратегії використовує збут виробленої продукції за різними каналами, причому переважну її частку, наприклад, зернові, реалізовує ТОВ СП «Нібулон» на філію «Смотрич», де можна зберігати одночасно 66 тис. т продукції. Також на договірних умовах господарство організовує збут продукції на Чортківський комбінат хлібопродуктів, а також Білобожницький та Івано-Франківський комбінати хлібопродуктів та широку мережу млинів на території області. Вирощені цукрові буряки за контрактами здаються на Чортківський цукровий завод, виробничі потужності якого дозволяють переробляти біля 1000 т солодких коренів за добу.

Як видно з табл. 2.3 найбільшу частку витрат рослинництва займають матеріальні витрати 84,3 %, витрати на оплату праці – 6,1 % та орендна плата за землю – 5,1 %.

Важливим фактором виробництва в аграрному секторі є трудові ресурси (персонал) підприємства. У сільському господарстві використання робочої сили залежить від ряду факторів, таких як: важкі умови праці; слабкий розвиток соціальної сфери в аграрному секторі; нерівномірний розподіл трудових ресурсів сільського господарства по території країни; недостатня підготовка робітничих кадрів; зростання безробіття в сільській місцевості; низька ефективність сільськогосподарського виробництва; відтік молоді зі сфери сільськогосподарського виробництва.

На ефективність сільськогосподарського виробництва впливає не лише його загальне забезпечення трудовими ресурсами, а й їх якісний склад. Тобто, вищих результатів досягають ті підприємства, які за однакових інших умов краще забезпеченні механізаторами (трактористами-машиністами, комбайнерами, водіями), майстрами рослинництва і тваринництва I і II класів, спеціалістами з вищою та середньою спеціальною освітою.

Таблиця 2.3

Склад і структура витрат на виробництво продукції рослинництва і тваринництва в ПАП Дзвін у 2015 р.

Статті витрат	Рослинництво		Тваринництво	
	тис.грн	%	тис.грн	%
Витрати на оплату праці	7460	6,1	710	7,1
Відрахування на соц.заходи	2657	2,2	253	2,5
Матеріальні витрати:	102348	84,3	8706	86,9
насіння та посадковий матеріал	10827	8,9	X	
корми – всього	X	-	2016	20,1
з них корми покупні	X	-	-	0,0
інша продукція с/г		-	656	6,5
мінеральні добрива	47054	38,8	X	
нафтопродукти	33269	27,4	2810	28,0
електроенергія	1034	0,9	124	1,2
паливо	1303	1,1	78	0,8
запчастини, рем. та буд.матеріали для ремонту	2720	2,2	425	4,2
оплата послуг і робіт стор.організаціями	6141	5,1	2597	25,9
Амортизація основних засобів	2722	2,2	354	3,5
Інші витрати, включаючи плату за оренду	6172	5,1		
у т.ч. орендна плата за земельні частки (паї)	6172	5,1	X	
майнові паї	-		-	
<b>Усього витрат</b>	<b>121359</b>	<b>100</b>	<b>10023</b>	<b>100</b>

В ПАП «Дзвін» станом на 1.01.2015 за штатним розписом нараховувалося 222 працівника середньооблікового складу з них в галузі рослинництва було задіяно 190 чол., в тваринництві – 32 чол. За розглядуваний період середня облікова чисельність працівників зменшилась на 13 чол. (табл. 2.4). Дана тенденція характерна для вітчизняних сільськогосподарських підприємств, в яких внаслідок комплексної автоматизації і механізації виробництва спостерігається зменшення кількості працюючих.

Кінцеві результати сільськогосподарської діяльності у великій мірі залежать й від наявності, структури інших елементів виробництва й від їх співвідношення. Маються на увазі залучені в оборот не лише сільськогосподарські угіддя, а також основний капітал агропідприємств, показники використання якого визначають спеціалізацію господарств агросектора.

Таблиця 2.4

## Склад і структура персоналу в ПАП «Дзвін»

Працівники	Роки					
	2013		2014		2015	
	к-сть, чол.	питома вага, %	к-сть, чол.	питома вага, %	к-сть, чол.	питома вага, %
Середньорічна кількість працівників	235	100	202	100	222	100
в рослинництві	187	79,5	156	77,3	190	85,6
в тваринництві	48	20,4	46	22,7	32	14,4
Річний фонд оплати праці, тис. грн.	5227,8	-	5295,4	-	5494,8	-
Фонд робочого часу, л.-год.	380678	-	380104	-	382491	-

В цьому контексті слід зазначити слова видатного українського економіста І.І. Лукінова, який стверджував, що не володіючи якісними параметрами ресурсів, які залучаються в господарський оборот, неможливо встановити і дотримуватись раціональної структури виробництва. Згідно технологічного нормативу частка основних засобів в загальній вартості авансованого капіталу галузі має становити в межах 40 %.

При огляді структури основних засобів ПАП «Дзвін» можна помітити, що найбільшу питому вагу складають машини і обладнання (трактори, комбайни) 51,1 %, тобто їх рухома частина (табл. 2.5). Проте ця питома вага порівняно із базовим 2013 р. зменшилась на 6,2 %, що пояснюється суттєвим здорожчанням сільськогосподарської продукції як вітчизняного, так й іноземного виробництва на ринку техніки. Проте незважаючи на це, господарство маючи резерв фінансової стійкості планомірно здійснює оновлення машинно-тракторного парку, що дозволяє проводити в задані

агротехнологічні терміни весь комплекс технологічних робіт. В загальному вартість основних засобів за період 2013-2015 рр. збільшилась в два рази.

Таблиця 2.5

Склад і структура основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення в ПАП «Дзвін»

Фонди	2013 р.		2014 р.		2015 р.	
	вартість, тис.грн	питома вага, %	вартість, тис.грн	питома вага, %	вартість, тис.грн	питома вага, %
Земельні ділянки	758	1,2	758	1,0	1136	0,9
Будинки, споруди та передавальні пристрої	20019	32,0	25118	33,2	43504	34,8
Машини та обладнання	35821	57,3	42652	56,5	63870	51,1
Транспортні засоби	3578	5,7	4714	6,2	8472	6,8
Інструменти, прилади, інвентар	2300	3,7	2311	3,1	8036	6,4
Всього	62476	100,0	75553	100	125018	100

Зростання питомої ваги рухомої частини основних засобів є характерною рисою і тенденційним розвитком у відтворенні основного капіталу для аграрних підприємств України. За підрахунками економістів, кожний відсоток збільшення вартості основних виробничих фондів зумовлює збільшення вартості валового внутрішнього продукту на 0,5 %. Дане співвідношення є класичним і є характерним в тому числі й для сільськогосподарських підприємств. А тому дане питання є актуальним та потребує державної фінансової допомоги.

Земельні угіддя беруть участь в процесі виробництва продукції рослинництва і тваринництва, тому аналіз ефективності використання земель сільськогосподарського призначення має на меті зіставлення кінцевих результатів виробництва в групі однорідних сільськогосподарських підприємств і виявлення резервів підвищення ефективності використання земель. Основними показниками, які характеризують стан використання земель є: землевіддача, яка показує, скільки припадає вартості валової сільськогосподарської продукції на одну гривню кадастрової вартості сільськогосподарських угідь; землемісткість, яка показує, скільки гривень

кадастрової вартості сільськогосподарських угідь припадає на одну гривню валової продукції; урожайність сільськогосподарських культур; показники виробництва галузі тваринництва в розрахунку на 1 га сільгоспугідь і інші.

Нарощування матеріально-технічної бази забезпечило й зростання фондоозброєності на 297,3 тис. грн., показник якої в 2015 р. дорівнював 563,1 тис. грн. основних фондів в розрахунку на 1 працівника. Відповідно збільшилась і фондооснащеність виробництва в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь із 8,5 тис. грн. до 16,6 тис. грн.

За період 2013-2015 рр. вартість валової продукції ПАП «Дзвін» істотно збільшилась, про що свідчать дані таблиці 2.6. Причому дане зростання було забезпечено за рахунок приросту продукції галузей рослинництва на 18276 тис. грн., в той час як приріст тваринництва був зафіксований на рівні 3531 тис. грн.

Таблиця 2.6

## Основні економічні показники діяльності ПАП «Дзвін»

Показники	Роки			2015 до 2013, ±
	2013	2014	2015	
Валова продукція, тис. грн. – всього	39059	68825	60866	21807
в т.ч. рослинництва	37125	63651	55401	18276
тваринництва	1934	5174	5465	3531
Вироблено ВП, грн.:				0
1 працівника	166213,3	340723,0	274176,0	107962,7
1 га с/г угідь	5323,7	9359,0	8094,0	2770,3
1 грн. вартості основних виробничих фондів	0,625	0,911	0,487	-0,138
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн., в розрахунку на:				
1 працівника	265,8	374,0	563,1	297,3
1 га с/г угідь	8,5	10,3	16,6	8,1
Повна собівартість реалізованої продукції і послуг с/г, тис. грн.	61861	49944	115709	53848
Виручка від реалізації продукції с/г, тис. грн.	53254	79885	188471	135217
Витрати на виробництво, тис. грн.	41856	41923	77394	35538
Прибуток (збиток) від операційної діяльності, тис. грн.	-12886	32168	66139	79025
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-12850	31387	78546	91396
Рівень рентабельності (збитковості) виробництва, %	-20,7	62,8	67,8	88,5

Безсумнівно, низькі реалізаційні ціни на продукції м'яс-молочного скотарства, свинарства, а також недостатній розвиток ринкової інфраструктури (відсутність оптово-продовольчих ринків, повноцінної біржової торгівлі) є стримуючими факторами розвитку тваринництва.

Важливо відмітити позитивну динаміку у продуктивності праці, яка зросла із 166 тис. грн. до 274 тис. грн. або в 1,6 рази, однак показник виробництво валової продукції в розрахунку на 1 грн. вартості основних виробничих фондів засвідчив зменшення.

Незважаючи на крупнотоварність виробництва господарство у 2013 р. отримало збиток у сумі 12850 тис. грн. Проте в наступних роках – 2014 та 2015 – було отримано 31 млн. грн. та 78 млн. грн. прибутку з рівнем досягнутої рентабельності 62,8 % та 67,8 % відповідно.

Однак при аналізі економічної ефективності потрібно брати похибку на інфляційний розвиток, який в значній мірі формує оманливу картину високої прибутковості сільськогосподарського виробництва. Оскільки навіть у випадку зростання витрат сільськогосподарської продукції на таку ж суму як і вартість покупних матеріально-технічних ресурсів, рівень рентабельності не досягне попереднього рівня, тому що дане зростання витрат потрібно перераховувати через показник рівня рентабельності, лише через вказану методику забезпечить реальне відшкодування витрат.

## **2.2. Рівень і динаміка собівартості аграрної продукції.**

З-поміж досліджуваних показників результативності виробництва показник собівартості сільськогосподарської продукції є важливим індикатором, котрий характеризує досягнутий рівень фондозабезпеченості, фондоозброєності, тобто техніко-технологічний рівень. Досягнутий раціональний рівень останнього дозволяє здійснювати оптимальні витрати забезпечуючи максимальне співвідношення прибутку і собівартості виробництва. З огляду на це, собівартість одиниці сільськогосподарської продукції для потреб регулювання економічних відносин аграрних підприємств та її прогнозування за економічним змістом та способами кількісного обґрунтування повинна диференціюватись за економічними рівнями та метою застосування. Собівартість може використовуватись для потреб управління сільськогосподарськими підприємствами в конкретних умовах окремих природно-економічних зон, регулювання внутрішньогосподарських економічних відносин, менеджменту витрат і т.п. Крім того собівартість також має своїм призначенням практичну реалізацію протекціоністського, а не дискримінаційного курсу регулювання ринкової ситуації на аграрному ринку та доходів сільськогосподарських підприємств, тобто для вирішення актуальної і важливої проблеми забезпечення їх прибутковості.

Вищезазначене потребує оцінку витрат і собівартості сільськогосподарської продукції в багатоаспектному відношенні:

- оцінка динаміки загальних витрат, їх складу і структури та в галузевому розрізі по підприємству і його окремих підрозділах;
- співставлення даних показників з аналогічними по району, області, природно-економічній зоні виробництва;
- проведення факторного аналізу собівартості основних видів продукції;
- визначення планових показників та прогнозних сценаріїв на перспективу із врахуванням цінової кон'юнктури.

В умовах мінливої кон'юнктури аграрного ринку ефективність сільськогосподарського виробництва також не є стабільною. В таких умовах не можна з високою ймовірністю спрогнозувати та спланувати показники витрат та собівартості, які є відображенням змін зовнішнього середовища.

Аналіз даних табл. 2.7 дозволяє встановити, що в ПАП «Дзвін» зросли усі елементи витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Зокрема, матеріальні витрати збільшились як у вартісному виразі, так і в загальній їх структурі: із 48710 тис. грн. до 96890 тис. грн. та з 70,5 % до 82,7 % відповідно. В цілому по сільськогосподарських підприємствах України даний показник у 2015 р. був дещо меншим і дорівнював 69,1 %.

Варто звернути увагу на такий елемент витрат як витрати на амортизацію: на сьогодні їхня сума є недостатньою для відновлення сільськогосподарської техніки, оскільки використовується методика нарахування амортизації за 1998 р., котра є застарілою й зменшує її вартість в межах 15-20 %. І це без врахування того, що амортизаційні відрахування мають забезпечити не просто відтворення основних засобів, а їх відтворення на новій інноваційно-технологічній основі.

Таблиця 2.7

## Елементи операційних витрат в ПАП «Дзвін»

Елементи витрати	2013 р.		2014 р.		2015 р.	
	вартість, тис. грн	питома вага, %	вартість, тис. грн	питома вага, %	вартість, тис. грн	питома вага, %
Матеріальні витрати	48710	70,5	51685	70,0	96890	82,7
Витрати на оплату праці	5900	8,5	5615	7,6	8170	7,0
Відрахування на соціальні заходи	2194	3,2	2088	2,8	2910	2,5
Амортизація	2097	3,0	2257	3,1	3076	2,6
Інші операційні витрати	10230	14,8	12140	16,5	6172	5,3
<b>Разом</b>	<b>69131</b>	<b>100</b>	<b>73785</b>	<b>100</b>	<b>117218</b>	<b>100</b>

Витрати на оплату праці є важливим соціально-економічним показником, який показує рівень підтримання людського капіталу та подальшої реалізації його потенціалу. Згідно даних, в Європі питома вага оплати праці у вартості виробленої продукції становить 30 %. В нашій країні



цей показник є в кілька разів меншим, що не дозволяє підвищити конкурентоспроможність персоналу підприємств та соціально-економічний розвиток трудового колективу агропідприємств.

Як видно з даних рис. 1, частка оплати праці в загальній їх вартості щороку зменшувалась і на сьогодні дорівнює 7,0 %. Звичайно, така тенденція у великій мірі пояснюється значним зростанням матеріально-технічних витрат на виробництво продукції, які в ПАП «Дзвін» у 2015 р. збільшилися до 82,7 %, а умовах інфляційного розвитку їх зростання може зменшити частку оплати до такого рівня, який бде недостатній для повноцінного відтворення персоналу (історичний досвід 1990-х років).

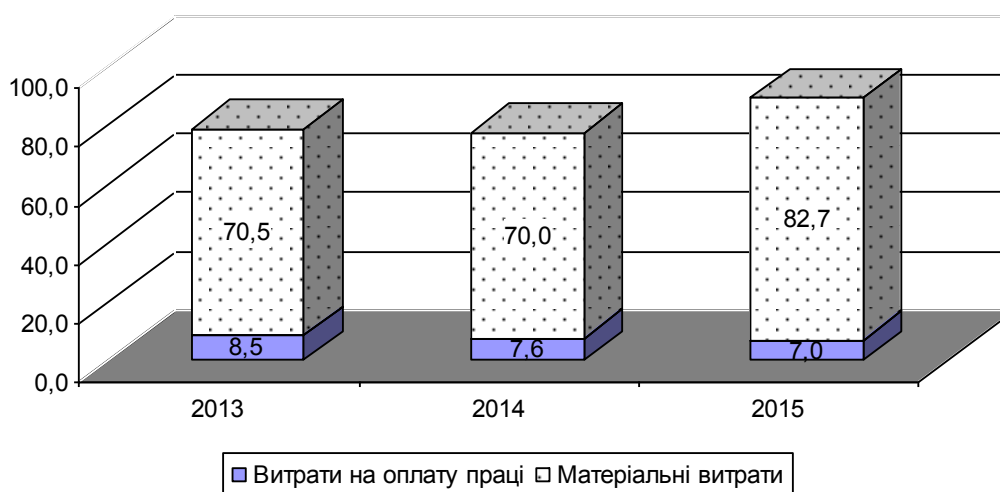


Рис. 1. Частка матеріальних витрат та витрат на оплату праці в загальній їх вартості в ПАП «Дзвін».

З метою більш глибокого дослідження витрат, проаналізуємо їх склад і структуру в розрізі матеріальних витрат за вказаний період. Як свідчать дані табл. 2.8 найбільший приріст становлять витрати на придбання мінеральних добрив (466,5 %) та паливно-мастильних матеріалів (477,8 %). За вказаний період це дуже значне зростання, яке не компенсувалось державними субсидіями та індексаціями для товаровиробників сільськогосподарської продукції. При цьому зменшилась частка амортизаційних відрахувань, орендної плати за земельні паї.

Таблиця 2.8

Склад і структура витрат на основі виробництво у ПАП «Дзвін»  
за 2013-2015 рр.

Елементи витрат	2013 р.		2014 р.		2015 р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
Витрати на оплату праці	5600	9,9	5615,0	9,8	8170	7,0
Відрахування на соц.заходи	2082	3,7	2088,0	3,7	2910	2,2
Матеріальні витрати	39652	70,5	41649,0	73,1	111054	82,7
насіння та посад. матеріал	6253	11,0	7237,0	12,7	10827	8,2
корми - всього	2540	4,5	3671,0	6,4	2016	1,5
з них корми покупні						
інша продукція с/г	294	0,5	744,0	1,3	656	0,5
мінеральні добрива	10095	17,8	7016,0	12,3	47054	35,8
нафтопродукти	7551	13,3	11906,0	20,9	36079	26,5
електроенергія	741	1,3	925,0	1,6	1158	0,9
паливо	1839	3,2	1836,0	3,2	1381	1,1
запчастини, ремонтні та буд.матеріали для ремонту	4762	8,4	2662,0	4,7	3145	2,4
оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	5577	9,8	5652,0	9,9	8738	6,7
Амортизація основних засобів	2097	3,7	2257,0	4,0	3076	2,3
Інші витрати, включаючи плату за оренду	7205	12,2	5397,0	9,5	6172	4,7
у тому числі орендна плата за						
земельні частки (паї)	4105	7,2	4886,0	8,6	6172	4,7
майнові паї						
<b>Усього витрат</b>	<b>56636</b>	<b>100</b>	<b>57006,0</b>	<b>100</b>	<b>131382</b>	<b>100</b>

В ПАП «Дзвін» здійснюється багатoproфiльне виробництво, а тому проаналізуємо динаміку собівартості основних видів продукції. В групі зернових і зернобобових даних показник підвищився по всіх культурах (за винятком озимої та ярої пшениці), а в найбільшій мірі по гречці – в 5,6 раза та кукурудзі на зерно – в 1,8 рази. Серед групи олійних культур собівартість соняшнику і сої збільшилась на 264,2 % та 356,7 % відповідно. В тваринницькій галузі вдалося знизити рівень витрат в розрахунку на 1 ц

продукції в м'ясному скотарстві, а в при виробництві молока – досягти їх мінімального зростання.

Таблиця 2.9

Динаміка виробничої собівартості 1 ц основних видів продукції в ПАП  
«Дзвін»

Продукція	Роки			2015 р. до 2013 р.	
	2013	2014	2015	±	%
Рослинництво					
Зернові та зернобобові	152,2	82,7	174,3	22,1	114,5
пшениця озима	199,5	78,8	138,3	-61,2	69,3
пшениця яра	157,9	39,6	18,7	-139,2	11,8
гречка	117,6	409,1	666,7	549,1	566,9
кукурудза на зерно	135,7	86,4	250,4	114,7	184,5
ячмінь озимий	190,8	-	-	-	-
ячмінь ярий	135,2	93,2	140,0	4,8	103,6
Соняшник	141,2	205,9	373,1	231,9	264,2
Соя	166,7	176,2	594,7	428	356,7
Ріпак озимий	311,6	246,0	345,5	33,9	110,9
Ріпак ярий					
Цукрові буряки	50,6	25,6	55,2	4,6	109,1
Картопля	82,5	71,6	153,5	71	186,1
Тваринництво					
ВРХ (в живій вазі)	2567,1	1558,5	2185,0	-382,1	85,1
Свині (в живій вазі)	1560,1	1790,8	3309,3	1749,2	212,1
Молоко	288,4	239,4	328,0	39,6	113,7

При більш детальному аналізі складу витрат на виробництво продукції рослинництва, на прикладі вирощування озимої пшениці, можна відмітити, що в цілому витрати на 1 ц продукції вдалося зменшити на 61,2 грн або на 38,7 % в тому числі матеріальні витрати на 60 грн або на 42,2 %. Зокрема в розрізі матеріальних витрат господарство у звітному році потребувало значно менше нафтопродуктів, послуг і робіт сторонніх організацій та решти матеріальних витрат. Позитивним слід вважати зростання витрат на оплату праці у 3,6 рази, які у 2015 р. становили 1,5 % у загальній їх вартості.

Таблиця 2.10

Склад витрат на виробництво 1 ц пшениці в ПАП «Дзвін» в 2013-2015 р., грн.

Статті витрат	2013 р.		2015р.		2013 р. до 2015 р.	
	грн.	%	грн.	%	±	%
Витрати – всього	199,5	100	138,3	100	-61,2	69,3
Прямі витрати на оплату праці	0,6	0,3	2,2	1,6	1,6	366,7
Прямі матеріальні витрати	142,2	71,3	82,2	59,4	-60	57,8
насіння	6,0	3,0	6,5	4,7	0,5	108,3
мінеральні добрива	47,9	24,0	52,0	37,6	4,1	108,6
нафтопродукти	21,5	10,8	12,9	9,3	-8,6	60,0
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	1,0	0,5	0,4	0,3	-0,6	40,0
решта матеріальних витрат	65,8	33,0	10,4	7,5	-55,4	15,8
Інші прямі і загальновиробничі витрати	56,5	28,3	53,9	39,0	-2,6	95,4
амортизація необоротних активів	5,2	2,6	3,6	2,6	-1,6	69,2
відрахування на соціальні заходи	2,4	1,2	2,8	2,0	0,4	116,7
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	48,9	24,5	47,4	34,3	-1,5	96,9

Децю інакша ситуація в молочному скотарстві, де збільшилась собівартість одиниці продукції (на 39,6 грн або 13,7 %). Подальший аналіз демонструє, на відміну від зернової галузі, збільшення матеріальних витрат і зменшення витрат на соціальні відрахування та оплату праці. Причому питома вага останніх зменшилась майже вдвічі і дорівнювала 7,3 % (табл. 11). Вартість кормів, які є основним елементом витрат в скотарстві, за розглядуваний період істотно зменшилась, що, безперечно вплинуло на кінцеві результати виробничої діяльності галузі.

Собівартість формується під сукупним впливом не тільки факторів виробництва, а й усієї системи економічних відносин, пов'язаних з виробництвом, розподілом, обміном і споживанням:

Таблиця 2.11

Склад витрат на виробництво 1 ц молока в ПАП «Дзвін» в 2013-2015 р., грн.

Статті витрат	2013 р.		2015 р.		2013 р. до 2015 р.	
	грн.	%	грн.	%	±	%
Витрати – всього	288,4	100	328	100	39,6	113,7
Прямі витрати на оплату праці	38,9	13,5	23,9	7,3	-15	61,4
Прямі матеріальні витрати	211,7	73,4	285,7	87,1	74	135,0
корми	103,0	35,7	69,9	21,3	-33,1	67,9
нафтопродукти	9,2	3,2	91,8	28,0	82,6	997,8
оплата послуг і робіт сторонніх організацій			19,4	5,9		
решта матеріальних витрат	99,2	34,4	104,3	31,8	5,1	105,1
Інші прямі і загальновиробничі витрати	37,8	13,1	18,7	5,7	-19,1	49,5
амортизація необоротних активів	11,5	4,0	10,5	3,2	-1	91,3
відрахування на соціальні заходи	10,4	3,6	8,2	2,5	-2,2	78,8
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	15,6	5,4	328,0	100	312,4	2102,6

- на собівартість продукції сильний вплив роблять фактори розподільного характеру (пропорції розподілу новоствореної вартості на оплату праці, прибуток товаровиробника і вилучається частина на користь суспільства, посередників і споживачів продукції);

- собівартість продукції залежить від характеру міжгалузевого обміну, який проявляється найчастіше в диспаритет цін на сільськогосподарську продукцію і на придбані сільськими товаровиробниками промислові засоби виробництва;

- сукупний попит на продовольчі товари та інші споживчі товари, вироблені із сільськогосподарської сировини, залежить не тільки від роздрібних цін, на які впливає собівартість продукції, але і рівня доходів населення, його платоспроможності, частки імпортової продукції, митної та податкової політики, фінансово-кредитної політики, співвідношення між проміжним і кінцевим споживанням, в кінцевому рахунку, від

цілеспрямованої економічної стратегії держави. Все це впливає як на обсяг виробництва продукції, так і на її собівартість.

Як було встановлено в попередньому дослідженні при аналізі динаміки собівартості 1 ц продукції, а також її складу, витрати на 1 ц озимої пшениці вдалося знизити. Причому це зменшення (на 19,6 грн/ц) стало можливим лише за рахунок підвищення врожайності, рівень якої зріс на 17,9 ц/га. В цій же групі зернових по ярій пшениці зменшення собівартості (на 120,4 грн/ц) було досягнуто як за рахунок ефективного управління виробничими витратами, так і за рахунок збільшення урожайності вдвічі (18,8 грн/ц). По решти сільськогосподарських культур, на жаль, спостерігається збільшення цього показника.

Серед галузей тваринництва лише в м'ясному скотарстві вдалося досягти зменшення витрат на одиницю продукції в тому числі в більшій мірі за рахунок витратної компоненти – на 1720,8 грн., підвищення середньодобових приростів худоби на вирощуванні та відгодівлі – на 1335,8 грн. В свинарстві стрімке зростання виробничих витрат на 1 голову в 2,2 рази зумовило збільшення собівартості одиниці продукції, не дивлячись на приріст продуктивності у галузі.

При виробництві молока можна відмітити відносно стабільний розвиток, за якого виробничі витрати на 1 голову та собівартість 1 ц молока показали незначне збільшення показників.

На основі вищезазначеного можна стверджувати, що основними факторами у зниженні собівартості продукції рослинництва і тваринництва й надалі будуть залишатися підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності тварин, тобто техніко-технологічний фактор інтенсифікації сільськогосподарського виробництва на інноваційній основі.

Для підтвердження розрахунків використаємо кореляційно-регресійний аналіз залежності показників собівартості на прикладі вирощування озимої пшениці від сукупності незалежних змінних. Завдання регресійного аналізу – вибір типу моделі (форми зв'язку), встановлення ступеня впливу незалежних

змінних на залежну і визначення розрахункових значень залежної змінної (функції регресії).

Таблиця 2.12

Факторний аналіз собівартості основних видів сільськогосподарської продукції в ПАП «Дзвін»

Продукція	Виробничі витрати на 1 га (1 гол.), тис. грн.		Урожайність, ц/га (продуктивність, ц)		Собівартість 1 ц, грн.			Абсолютна зміна (±) собівартості 1 ц, грн.		
	2013	2015	2013	2015	2013	умовна	2015	загальна	у т.ч. за рахунок	
									виробничих витрат на 1 га (1 гол.)	Урожайності (продуктивності)
<b>Продукція рослинництва</b>										
Зернові та зернобобові	7,5	9,6	49,8	55,4	152,1	194,0	174,3	22,2	41,8	-19,6
пшениця озима	7,7	7,7	38,7	56	199,3	200,2	138,4	-60,9	0,9	-61,9
пшениця яра	4,7	1,1	30,1	60,4	157,9	37,6	18,7	-139,2	-120,4	-18,8
гречка	2,0	8,0	17	12	117,6	470,6	666,7	549,0	352,9	196,1
кукурудза на зерно	8,7	13,4	64,5	53,7	135,6	208,4	250,3	114,7	72,8	41,9
ячмінь ярий	4,6	7,9	34	56,7	135,0	233,4	140,0	5,0	98,4	-93,5
Соняшник	3,8	9,7	26,8	26	141,3	362,4	373,6	232,3	221,1	11,2
Соя	2,7	7,1	16,2	11,9	167,0	436,2	593,8	426,8	269,2	157,6
Ріпак озимий	7,5	9,2	24,1	26,6	311,3	381,4	345,6	34,3	70,1	-35,8
Цукрові буряки	15,1	30,3	298,6	549,7	50,6	101,6	55,2	4,6	51,0	-46,4
Картопля	13,2	33,1	160,4	215,3	82,6	206,1	153,5	71,0	123,5	-52,5
<b>Продукція тваринництва</b>										
ВРХ (ж.м.)	10,7	3,5	4,2	1,6	2542,8	822,0	2157,8	-385,0	-1720,8	1335,8
Свині (ж.м.)	1,7	4,5	1,1	1,3	1524,5	4048,5	3425,6	1901,2	2524,0	-622,8
Молоко	13,2	16,9	45,8	51,6	288,7	369,4	327,9	39,2	80,7	-41,5

Завдання аналізу зводяться до виміру тісноти відомої зв'язку між варіативними ознаками, визначенню невідомих причинних зв'язків (причинний характер яких має бути з'ясоване за допомогою теоретичного

аналізу) і оцінці факторів, що роблять найбільший вплив на результативну ознаку.

У роботі результативним ознакою є собівартість 1 ц озимих зернових, грн. (Y). Розглянемо парні коефіцієнти кореляції, що характеризують тісноту зв'язку цього результативного ознаки з кожним з чотирьох факторних ознак. Ними є:

- 1) урожайність озимих зернових з 1 га, ц (X1);
- 2) затрати на оплату праці, тис. грн./га (X2);
- 3) затрати на добрива і хімічні засоби захисту, грн./га (X3);
- 4) затрати на насіння і садивний матеріал, тис. грн./га (X4).

Вихідну інформацію для проведення кореляційно-регресійного аналізу взято із форми річної звітності № 50 «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» н прикладі ПАП «Дзвін».

Із отриманих даних видно, що зв'язок між собівартістю 1 ц й врожайністю обернений і зв'язкумайже немає ( $r_1 = -0,054$ ). Зв'язок між собівартістю 1 ц і оплатою праці при виробництві озимої пшениці прямий і слабкий ( $r_2 = 0,148$ ). Зв'язок між собівартістю і затратами на добрива і засобами захисту рослин обернений і слабкий ( $r_3 = -0,106$ ). Зв'язок між собівартістю і прямими витратами праці при виробництві озимої пшениці прямий і слабкий ( $r_4 = 0,0726$ ).

З використанням програми Microsoft Excel було отримано рівняння множинної регресії:

$$Y = 418,51 - 1,063x_1 + 0,015x_2 + 0,0165x_3 - 0,475x_4$$

Аналізуючи дане рівняння мона зробити висновок: при підвищенні урожайності озимої пшениці на 1 ц/га, собівартість зменшиться на 1,063 грн., при збільшенні оплати праці на 1 грн., собівартість зросте на 0,015 грн., при збільшенні витрат на добрива на 1 грн., собівартість зросте на 0,016 грн., при збільшенні вартості насіння на 1 грн., собівартість зменшиться на 0,475 грн.



### **2.3. Вплив собівартості на прибутковість виробництва аграрної продукції.**

Ефективність виробництва – це складна економічна категорія, в якій відображаються дії економічних законів і виявляється найважливіша сторона діяльності підприємства – його результативність.

Щоб виробляти продукцію сільського господарства, кожне підприємство, колективне або фермерське господарство у своєму розпорядженні землею, основними або оборотними фондами, визначеними фінансовими засобами, робочою силою. Використання наявних ресурсів узагальнено відбивається в ефективності виробництва. У свою чергу, підвищення ефективності виробництва є основним джерелом прискорення темпів розвитку галузі.

Ефективність виробництва характеризується зростанням випуску високоякісної продукції при найменших затратах праці і коштів на її одиницю. Стосовно до сільського господарства сутність її означає отримання максимальної кількості продукції з кожного гектара, від кожної голови тварин при найменших затратах живої і матеріалізованої праці.

Економічна ефективність виробництва сільськогосподарської продукції характеризується системою показників, серед яких найважливішими є собівартість отриманої та реалізованої продукції (за видами), дохід від реалізації з одиниці площі та одиниці продукції, рівень рентабельності.

Діяльність агропідприємств з виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції пов'язана з певними витратами (витратами). Витрати відображають види і обсяги використовуваних ресурсів. Загальна величина витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг) і виражених у грошовій формі, називається собівартістю.

Собівартість продукції є одним з важливих узагальнюючих показників діяльності фірми, дзеркалом рівня господарювання. Витрати на виробництво одного і того ж обсягу даного виду продукції можуть зростати або

знижуватися в залежності від ефективності використання матеріальних, фінансових, земельних і трудових ресурсів, результатів впровадження нової техніки і прогресивної технології, сучасного менеджменту та інших факторів.

В ПАП «Дзвін» за розглядуваний період спостерігається неоднозначна картина щодо ефективності сільськогосподарського виробництва. Це можна розглянути на прикладі динаміки собівартості і ціни реалізації основних видів продукції, а також їх співвідношення (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Динаміка собівартості і ціни реалізації 1 ц сільськогосподарської продукції та їх співвідношення в ПАП «Дзвін»

Продукція	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2013 р.	2014 р.	2015 р.
	повна собівартість, грн./ц	ціна реалізації, грн./ц	повна собівартість, грн./ц	ціна реалізації, грн./ц	повна собівартість, грн./ц	ціна реалізації, грн./ц	Співвідношення ціни реалізації і повної собівартості продукції, %		
<b>Рослинництво</b>									
Зернові та зернобобові	143,6	110,5	89,6	134,5	137,6	246,9	130,0	66,6	55,7
пшениця озима	318,5	93,8	83,5	121,4	121,6	225,0	339,6	68,8	54,0
гречка			71,4	428,6	400,0	1000,0		16,7	40,0
кукурудза на зерно	113,7	107,9	88,1	121,9	155,8	248,5	105,4	72,3	62,7
ячмінь ярий	146,1	166,8	107,4	197,8	124,3	295,8	87,6	54,3	42,0
Соняшник	148,6	268,5	206,3	494,0	372,2	8475,5	55,3	41,8	4,4
Соя	138,5	317,2	173,9	418,5	703,8	732,1	43,7	41,6	96,1
Ріпак озимий	312,0	289,1	249,6	384,2	345,5	730,4	107,9	65,0	47,3
Цукрові буряки	51,4	36,3	29,3	42,8	53,8	92,2	141,6	68,5	58,4
Картопля	91,2	105,6	109,8	83,2	140,3	102,9	86,4	132,0	136,3
<b>Тваринництво</b>									
ВРХ (в ж.м.)	2100,4	596,0	1591,7	1052,2	1316,5	2117,3	352,4	151,3	62,2
Свині (вж.м.)	1329,9	960,4	1792,5	1475,2	2077,7	1828,1	138,5	121,5	113,7
Молоко	296,4	358,4	227,5	371,8	309,8	446,7	82,7	61,2	69,4

В цьому плані надзвичайно несприятливим для господарства був 2013 р.: внаслідок різкого зростання собівартості та «невтиганням» аналогічних темпів ціни реалізації несприятливим співвідношенням цих

показників було зафіксоване по групі зернових культур (за винятком ярого ячменю) – 130,0 % в тому числі по озимій пшениці – 339,6 %. Лише по групі олійних культур (за винятком озимого ріпаку) і картоплі питома вага собівартості ситуація характеризувалась як позитивною.

У звітному періоді ситуація кардинально змінилася: виробництво зернових культур, з огляду на співвідношення вказаних показників, було сприятливим, а також по озимому ріпаку, цукрових буряках, в той час як по картоплі – змінилось на протилежне. Позитивною динамікою відзначалось виробництво не лише молока (69,4 %), а й продукції м'ясного скотарства (62,2 %).

Вказані витратно-цінові показники відповідно вплинули й на кінцеві результати операційної діяльності господарства. Як свідчать дані табл. 2. поряд із ефективним зерновим виробництвом надзвичайно прибутковим було вирощування соняшнику – рівень рентабельності 2096,5 % в той час як картопля була повністю збитковою – -26,6 %.

Високим рівнем рентабельності відзначалось виробництво в м'ясній і молочній галузях – 60,8 % і 44,2 %. Погіршення цінової кон'юнктури на ринку свинини негативно відобразились на стану цієї галузі в господарстві, де у 2015 р. рівень збитковості становив 12,0 %.

Як бачимо, рівень рентабельності, в підтвердження постулатів аграрної економіки, визначається впливом двох основних показників – витрат на виробництво і реалізацію продукції та ціною її реалізації. При цьому зазначені показники в свою чергу залежать від сукупності чинників організаційно-економічного, виробничо-технічного характеру (організації виробництва, кваліфікації персоналу, рівня використовуваних техніки, технологій, державної аграрної політики та стану аграрних ринків сільськогосподарської продукції).

З огляду на зазначене, проведемо факторний аналіз рентабельності виробництва в ПАП «Дзвін» в залежності від динаміки показників повної собівартості та ціни реалізації продукції. Серед продукції рослинництва

відбулось підвищення прибутковості по всіх культурах за винятком виробництво сої і картоплі.

Таблиця 2.14

## Динаміка рівня рентабельності виробництва продукції в ПАП «Дзвін»

Продукція	Роки			2015 до 2013, ±
	2013	2014	2015	
Рослинництво				
Зернові та зернобобові	-23,0	50,1	79,4	102,4
пшениця озима	-70,5	45,5	85,1	155,6
пшениця яра	-70,9			
гречка		500,0	150,0	150
кукурудза на зерно	-5,1	38,3	59,5	64,6
ячмінь озимий				
ячмінь ярий	14,2	84,2	138,0	123,8
Соняшник	80,7	139,4	2177,2	2096,5
Соя	129,0	140,7	4,0	-125
Ріпак озимий	-7,3	53,9	111,4	118,7
Ріпак ярий				
Цукрові буряки	-29,4	46,2	71,4	100,8
Картопля	15,8	-24,2	-26,6	-42,4
Тваринництво				
ВРХ (в живій вазі)	-71,6	-33,9	60,8	132,4
Свині (в живій вазі)	-27,8	-17,7	-12,0	15,8
Молоко	20,9	63,5	44,2	23,3

По основній продовольчій культурі, озимій пшениці, підвищення рентабельності відбулось на 41,1 % за рахунок зростання реалізаційної ціни і на 114,5 % – за рахунок зниження виробничих витрат. Слід окремо зупинитись на вирощуванні соняшнику, зазначений показник по якому у 2015р. становив рекордні 2096,5 %. Незважаючи на ріст витрат виробництва, які зумовили зниження показника на 3426,4 %, за рахунок високої реалізаційної ціни вдалося підвищити рівень рентабельності на 5522,9 %.

В тваринництві, в секторі виробництва м'яса свиней підвищення рівня рентабельності на 65,3 % за рахунок зростання реалізаційної ціни не забезпечило прибутковості, а лише незначне зниження рівня збитковості, оскільки зростання витрат виробництва перекрило позитивну динаміку.

Таблиця 2.15

Факторний аналіз рівня рентабельності виробництва основних видів  
продукції в ПАП «Дзвін»

Продукція	Середня ціна реалізації 1 ц, грн.		Повна собівартість 1 ц, грн		Рівень рентабельності (збитковості), %			Зміна (±) рівня рентабельності (збитковості)		
	2013	2015	2013	2015	2013	умовна	2015	загальна	у т.ч. за рахунок	
									середньої ціни реалізації 1 ц	повної собівартості 1 ц
Продукція рослинництва										
Зернові та зернобобові	110,5	246,9	143,6	137,6	-23,0	71,9	79,4	102,4	94,9	7,5
пшениця озима	93,8	225,0	318,5	121,6	-70,5	-29,4	85,1	155,6	41,1	114,5
кукурудза на зерно	107,9	248,5	113,7	155,8	-5,1	118,6	59,5	64,6	123,7	-59,1
ячмінь ярий	166,8	295,8	146,1	124,3	14,2	102,5	138,0	123,8	88,3	35,5
Соняшник	268,5	8475,5	148,6	372,2	80,7	5603,6	2177,2	2096,5	5522,9	-3426,4
Соя	317,2	732,1	138,5	703,8	129,0	428,6	4,0	-125	299,6	-424,6
Ріпак озимий	289,1	730,4	312,0	345,5	-7,3	134,1	111,4	118,7	141,4	-22,7
Цукрові буряки	36,3	92,2	51,4	53,8	-29,4	79,4	71,4	100,8	108,8	-8,0
Картопля	105,6	102,9	91,2	140,3	15,8	12,8	-26,6	-42,4	-3,0	-39,4
Продукція тваринництва										
ВРХ (ж.м.)	596,0	2117,3	2100,4	1316,5	-71,6	0,8	60,8	132,4	72,4	60,0
Свині (ж.м.)	960,4	1828,1	1329,9	2077,7	-27,8	37,5	-12,0	15,8	65,3	-49,5
Молоко	358,4	446,7	296,4	309,8	20,9	50,7	44,2	23,3	29,8	-6,5

Собівартість зернової продукції в силу важивості її місця серед продовольчих культур є найважливішим показником економічної ефективності виробництва. Її зниження – одна з першочергових задач галузі, так як від рівня собівартості продукції залежать, сума прибутку і рівень рентабельності, фінансовий стан підприємства і його платоспроможність, темпи розширеного відтворення, рівень закупівельних і роздрібних цін на сільськогосподарську продукцію. Особливої актуальності проблема

зниження собівартості зернової продукції набуває на сучасному етапі. Пошук резервів її скорочення допомагає уникнути банкрутства і вижити в умовах ринкової економіки. З економічних і соціальних позицій зниження собівартості дозволяє:

- збільшити прибуток, що залишилася в розпорядженні підприємства, а отже, можливість не тільки простого, а й розширеного відтворення;
- поліпшити матеріальне стимулювання працівників і вирішення соціальних проблем;
- поліпшити соціальний стан підприємства;
- знизити ціни на свою продукцію, тим самим підвищити її конкурентоспроможність і збільшити обсяг реалізації.

Крім цього, фінансовий результат діяльності підприємства може бути представлений прибутком, збитком, а в точці рівноваги він дорівнює нулю. Прибуток є основним показником виробничо-фінансової діяльності підприємства, так як забезпечує розвиток виробництва. Він являє собою частину доходу, що залишається в розпорядженні підприємства після відшкодування всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції, витрат за іншими видами діяльності. Прибуток (збиток) господарюючого суб'єкта формують: фінансовий результат основної діяльності як різниця між виручкою від продажу і повною собівартістю проданої продукції; фінансовий результат від продажу матеріальних цінностей та іншого майна; сальдо інших доходів і витрат, безпосередньо не пов'язаних з основною діяльністю.

Як зазначалося вище, в зерновому виробництві за часовий проміжок 2013-2015 рр. вдалося досягти прибутковості виробництва. При більш детальному аналізі зернової галузі, вирощування озимої пшениці, оперуватимемо наступними індикаторами ефективності. Досягнення рентабельності на рівня 85,1 % характеризувалось виробничими витратами в розрахунку на 1 га зібраної площі майже на рівні 2013 р., що при підвищенні урожайності до 56,0 ц/га та зростанні ціни реалізації більш як вдвічі зумовило збільшення виробництва продукції на одиницю виробничих витрат,

величини отриманого прибутку в розрахунку на 1 посіву та 1 ц зібраної площі.

Знову ж таки, підвищення кількісного фактора, урожайності сільськогосподарських культур, позитивно відобразилось на кінцевих результатах виробничої діяльності в зерновій галузі, що робить його одним із ключових факторів в управлінні виробничими витратами в господарстві.

Таблиця 2.16

## Економічна ефективність виробництва пшениці в ПАП «Дзвін»

Показники	Роки			2015 до 2013, ±
	2013	2014	2015	
Урожайність, ц/га	38,7	48,6	56,0	17,3
Виробництво зернових на 1 грн. виробничих витрат, ц	5,0	12,7	7,2	2,2
Витрати виробництва на 1 га посіву зернових, грн.	7713,2	3831,4	7748,1	34,9
Повна собівартість 1 ц зернових, грн.	318,5	83,5	121,6	-196,9
Ціна реалізації 1 ц зернових, грн.	93,8	121,4	225,0	131,2
Одержано прибутку, грн.:				0
на 1 га посіву	-4544,1	1580,1	5913,4	10457,5
на 1 ц реалізованого зерна	-117,5	32,5	103,5	221
Рівень рентабельності (збитковості) виробництва, %	-70,5	45,5	85,1	155,6

У сучасних умовах господарювання підвищення ефективності зернового виробництва неможливо забезпечити без адаптивної інтенсифікації, яка передбачає впровадження і освоєння сучасних сортів і застосування ресурсозберігаючих технологій обробітку зернових культур, диференціацію розміщення і дотримання оптимальної структури їх посівних площ, екологізацію відтворення ґрунтової родючості, знаходження рівня застосування агрохімічних засобів, що дозволяє освоїти екологічно збалансовані системи землеробства і ряд інших заходів, спрямованих на ефективне використання природних ресурсів. Тому перехід до адаптивного зернового господарства передбачає, перш за все, дедалі ширше використання ресурсо-, енергозберігаючих і природоохоронних технологій, що підтверджується ефективністю виробництва зерна в господарствах зернового напрямку.

Аналогічне дослідження, як і в рослинництві, проведемо в розрізі галузі тваринництва на прикладі молочного скотарства, яке в ПАП «Дзвін» є досить розвиненим. На основі даних таблиці 2. можна помітити стійку тенденцію у підвищенні прибутковості виробництва молока: рівень рентабельності зріс у два рази із 20,9 % до 44,2 %. Це дозволило отримати більше прибутку на 1 корову та на 1 ц реалізованого молока, хоча виробництво молока на 1 грн. виробничих витрат зменшилось. Слід відмітити, що за вказаними показниками, крім продуктивності молочного стада, більш «ударним» був 2014р.

Таблиця 2.17

## Економічна ефективність виробництва молока в ПАП «Дзвін»

Показники	Роки			2015 до 2013, ±
	2013	2014	2015	
Середньорічний надій на 1 корову, кг	4583	4785	5158	575
Одержано молока на 1 грн. витрат виробництва, кг	0,347	0,418	0,305	-0,042
Собівартість 1 ц молока, грн.:	296,4	227,5	309,8	13,4
Ціна реалізації 1 ц молока, грн.	358,4	371,8	446,7	88,3
Одержано прибутку, грн.:				
на 1 корову	2743,5	6876,7	6758,9	4015,4
на 1 ц реалізованого молока	59,9	143,7	136,9	77
Рівень рентабельності (збитковості) виробництва, %	20,9	63,5	44,2	23,3

Слід зазначити, що у порівнянні з птахівництвом і свинарством молочне скотарство має більш тривалий період відтворення: корова починає давати молоко через 2-2,5 року, а витрати на її утримання окупаються після 3-4 лактації. Корови першого і другого отелення дають за рік в середньому на 15-30 % менше молока, ніж після третього і наступних отелень. У скоростиглих порід удій підвищується до четвертої, у пізньостиглих – до п'ятої – сьомої лактації, а потім поступово знижується. Тривалість продуктивного використання корів становлять в середньому 2-3 отелення, тварини найбільш продуктивного віку (4-5 отелень) складають всього 12% від загальної чисельності корів.



Відмінною особливістю молочного скотарства є його висока трудомісткість і фондомісткість виробництва. Підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації та роботизації трудомістких процесів передбачає використання значних фінансових ресурсів. Тільки прибуткові господарства можуть використовувати ефективні технології для забезпечення повноцінної годівлі, відтворення і ветеринарного обслуговування великої рогатої худоби.

Отже, вирішальним фактором у підвищенні ефективності тваринницьких галузей, на прикладі виробництва молока, є продуктивність тварин та виробничі витрати з огляду на їх релевантність, якими господарство може досить ефективно управляти для забезпечення запланованих показників розвитку підгалузей та тваринницької галузі в цілому.

Удосконалення відтворювальних процесів в підгалузі передбачає зростання платоспроможності економічних суб'єктів за рахунок зниження рівня диспаритету цін, оптимізації міжгалузевих взаємовідносин за рахунок кооперації та агропромислової інтеграції, розвитку ринкової інфраструктури. Подальший розвиток молочного скотарства має здійснюватися за інвестиційно-інноваційним шляхом розвитку. В результаті підвищиться конкурентоспроможність підгалузі і активізується процес імпортозаміщення молочної продукції на вітчизняному ринку.

## Висновки до II розділу

ПАП «Дзвін» як один із провідних виробників Тернопільської області для здійснення своєї операційної діяльності має потужну матеріально-технічну базу, про що свідчать розмір земельного банку, вартість основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення, валової і товарної продукції. Провідною галуззю в господарстві є рослинництво, частка якого в структурі товарної продукції за останні роки досягла 92,8 % в той час як тваринництво займає незначне місце – 6,9 %.

ПАП «Дзвін» в маркетинговій стратегії використовує збут виробленої продукції за різними каналами, причому переважну її частку, наприклад, зернові, реалізовує крупним зернотрейдерам. В умовах мінливої кон'юнктури аграрного ринку в господарстві збільшилися усі елементи витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Зокрема, матеріальні витрати збільшилися як у вартісному виразі, так і в загальній їх структурі: із 48710 тис. грн. до 96890 тис. грн. та з 70,5 % до 82,7 % відповідно.

Основними факторами, що визначають собівартість продукції рослинництва і тваринництва є урожайність сільськогосподарських культур та продуктивність тварин, тобто техніко-технологічний фактор інтенсифікації сільськогосподарського виробництва. Проведений кореляційно-регресійний аналіз залежності рівня собівартості (на прикладі вирощування озимої пшениці) дозволив встановити, що її рівень визначається показниками урожайності, матеріально-технічними витратами в тому числі вартістю використовуваних добрив, насіння. Дані фактори на інноваційній основі мають першочерговий вплив для ефективного управління витратами та собівартістю продукції.

Незважаючи на крупнотоварність виробництва господарство у 2013 р. отримало збиток у сумі 12850 тис. грн. Проте в наступних роках – 2014 та 2015 – було отримано 31 млн. грн. та 78 млн. грн. прибутку з рівнем досягнутої рентабельності 62,8 % та 67,8 % відповідно.

## РОЗДІЛ III

### ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ АГРАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПАП «ДЗВІН».

#### **3.1. Виявлення та оцінка резервів підвищення економічної ефективності на підприємстві.**

Резерви як економічна категорія є складовою понятійного апарату економічної ефективності, а отже – це комплексне поняття, що включає в себе можливості збільшення виробництва продукції та можливості зниження витрат на основі удосконалення використання ресурсного потенціалу. Причому мова йде не лише про скорочення непродуктивних втрат при використанні ресурсів та режим економії. Запобігання різноманітним втратам та нераціональному використанню ресурсів - це лише один із шляхів виявлення резервів. Не менш важливим є і інший, пов'язаний із можливостями використання досягнень науково-технічного прогресу, як основного важеля інтенсифікації виробництва.

Повноті використання резервів сприятиме чітке їх бачення, виявлення того потенціалу, який за певних умов може бути реалізованим. Хоч резерви це кількісна величина, важливо не стільки визначити їх кількісні характеристики, що іноді буває досить непросто, скільки виявити якісний склад факторів впливу на результати господарської діяльності. Це досягається за рахунок конкретизації напрямків пошуку резервів, в основі якого лежатиме їх виокремлення, видовий розподіл. Класифікація резервів може здійснюватися за різними ознаками, що передбачає виділення багатьох їх видів. Кожен із них є складовою системи заходів підвищення ефективності, а тому потребує окремого детального вивчення.

За видами виробничих ресурсів доцільно виділяти біологічні, технологічні, технічні та організаційні резерви. В широкому розумінні резерви також можна поділити на продуктові та ресурсні. Продуктові передбачають перехід до виробництва нових видів продукції, які

користуються більшим попитом і здатні принести кращі результати реалізації, поліпшення споживчих та якісних характеристик продукції, що вже випускається підприємством, а також поліпшення продажного та післяпродажного сервісу. Ресурсні резерви наступні.

Біологічні резерви відображають можливості поліпшення показників економічної ефективності за рахунок повнішого використання біологічного (генетичного) потенціалу урожайності сортів та гібридів сільськогосподарських культур, а також генетичного потенціалу продуктивності наявних порід та порідних груп тварин. Технологічні резерви виступають органічним доповненням біологічних, відображаючи необхідні зміни технології виробництва, які б забезпечили повне використання зростаючого потенціалу продуктивності вирощуваних рослин та тварин. Технічні резерви є резервами кількісного збільшення та якісного удосконалення технічних засобів виробництва, тобто силових, робочих та комбінованих сільськогосподарських машин і знарядь. Організаційні резерви включають можливості поліпшення результатів господарювання за рахунок нематеріальних факторів, тобто зміни форми власності чи організаційно-правової форми господарювання, перебудови організаційної структури підприємства та системи управління ним, підвищення дієвості мотиваційних механізмів, удосконалення внутрішньогосподарського планування, обліку та аналізу операційної діяльності господарства і т.п.

Залежно від джерел виникнення резерви можуть бути зовнішні та внутрішні (внутрігосподарські, виробничі). Перші в свою чергу поділяються на народногосподарські, галузеві та регіональні і безпосередньо до аграрних підприємств мають лише непряме відношення. Використання внутрішніх прямо відображається на економічних показниках підприємства, а тому визначатиме його місце на ринку.

За способом залучення додаткових ресурсів резерви можуть бути інтенсивного та екстенсивного характеру. Важливість саме інтенсивного шляху породжує класифікацію резервів за факторами та умовами

інтенсифікації: підвищення якості продукції, продуктивності засобів виробництва, ступеня механізації та автоматизації, прогресивності використовуваних технологій та ін.

Організація виробництва та праці передбачатиме такі резерви як підвищення рівня концентрації, спеціалізації та кооперації, скорочення тривалості виробничого циклу, скорочення виробничого браку, забезпечення принципів наукової організації праці, підвищення кваліфікації працюючих і т.д. Значні резерви знаходяться і в покращанні соціальних умов роботи працюючих.

Класифікують резерви і за кінцевими результатами, на які ці резерви впливають. Такими результатами можуть бути підвищення обсягів продукції, удосконалення її якості, зниження собівартості, покращання загального фінансового стану підприємства та підвищення рівня рентабельності.

Існують і інші класифікації відповідно до яких виділяють такі резерви: за сферою виникнення (виробничі, невиробничі); за часом використання (перспективні, поточні, оперативні); за можливостями реалізації (реальні, потенційні); за можливостями виявлення (явні, приховані) і т.д.

Серед методів виявлення резервів підвищення економічної ефективності аграрного підприємства можна виділити дві основні групи: 1) експертні; 2) аналітичні. Експертні методи ґрунтуються на узагальненні думок фахівців (експертів). В їх ролі можуть виступати керівники та спеціалісти підприємства, а також залучені консультанти. Аналітичні методи передбачають використання певних інформаційних масивів та їх аналізу. Основний аналітичний прийом - порівняння. Найпростіший порівняльний аналіз досягнутих групою підприємств показників ефективності, їх варіація в межах цієї групи дає підстави для діагностичного висновку про наявність чи відсутність резервів в окремих підприємствах групи з порівняно гіршими показниками. Найпростіше діагностуються біологічні резерви шляхом порівняння фактичного рівня урожайності сільськогосподарських культур та

продуктивності тварин на підприємстві з показниками генетичного потенціалу.

Інформацію про генетичний потенціал сільськогосподарських культур спеціалісти аграрних підприємств можуть отримати з матеріалів Державного реєстру сортів рослин, придатних для поширення в Україні. Цей реєстр періодично видається Інститутом експертизи сортів рослин. Крім генетичного потенціалу урожайності сортів для діагностики наявності біологічних резервів можна використовувати і рівень урожайності, досягнутий при сортовипробуванні. Уявлення про потенційно можливу продуктивність порід та породних груп тварин дають також офіційні матеріали у вигляді інструкцій з бонітування великої рогатої худоби, овець, свиней, які затверджуються Міністерством аграрної політики України. Потенціал продуктивності наводиться в цих документах як мінімальні вимоги або породні стандарти.

Слід підкреслити, що в тваринництві біологічні резерви підвищення ефективності зосереджуються не тільки в заміні породи, а й у підвищенні племінних якостей, класності тварин в межах однієї породи, тобто збільшенні питомої ваги тварин класу еліта- рекорд та еліта у їх загальній чисельності.

Технологічні резерви підвищення економічної ефективності також виявляються порівнянням фактично застосовуваної в господарстві технології з наявними науковими рекомендаціями, досвідом кращих господарств, а в окремих випадках (тваринницький комплекс, тепличні комбінати та ін.), - з проектними технологічними параметрами. Порівнюються всі компоненти технології, включаючи перелік технологічних операцій та норм використання технологічних матеріалів (добрив, кормів, засобів захисту рослин та тварин).

Технічні резерви виявляються співставленням наявної в господарстві кількості та марочного складу наявного парку машин та механізмів з рекомендованими нормативами технічного оснащення підприємств вітчизняною та зарубіжною технікою. Об'єктом порівняння можуть бути

також терміни (тривалість) виконання основних технологічних операцій, особливо збиральних у рослинництві.

Аналітичною базою при виявленні організаційних резервів виступають галузеві рекомендації та досвід успішних підприємств в частині організації внутрішньогосподарського управління та внутрішніх економічних відносин, організації управлінського обліку тощо.

В процесі використання резервів можна виділити три етапи. На першому - аналітичному - виявляють та обґрунтовують напрямки пошуку резервів. Тут же їх оцінюють кількісно для попереднього визначення можливого приросту ефекту. Другий етап - організаційний. Він передбачає розробку комплексу організаційних, технічних, економічних та інших заходів, які б дозволили отримати виявлені резерви. На третьому етапі, що може бути названий функціональним здійснюється практична реалізація розроблених заходів та використання отриманих резервів в якості додаткових ресурсів.

Незважаючи на те, що виявлення резервів та їх залучення до господарської діяльності є однією з основних передумов ефективного функціонування на ринку, виявлення та використання усіх можливих резервів буде надзвичайно складним, практично нездійсненним завданням. Разом з тим є цілий ряд методичних прийомів, які дозволять, якщо і не повністю його вирішити, то суттєво спростити. Серед них можна виділити такі:

- виявлення основної ланки в системі заходів підвищення ефективності, тобто виявлення тих витрат, вплив на які дасть найбільший ефект для господарювання;
- виділення "вузьких місць", тобто таких ділянок господарювання, які стримують чи обмежують темпи росту ефективності;
- одночасний пошук резервів на усіх стадіях виробництва;

- дотримання принципу комплексності резервів, щоб виявлення одного виду резервів супроводжувалося виявленням іншого, поєднання з яким дозволить отримати додатковий ефект.

Використання резервів, як вже вказувалося нами вище, об'єктивно вимагатиме від підприємств збільшення витрат спрямованих на їх залучення. Такі витрати можуть бути досить суттєвими, якщо вони стосуватимуться статей, що займають значну частку у загальній структурі витрат, а можуть бути і незначними, коли навіть кількаразове збільшення статті витрат з невеликою питомою вагою суттєво не вплине на їх загальний розмір. Окрім різного розміру, витрати на залучення резервів можуть мати і різну форму - речову та нематеріальну. Перша передбачає використання додаткових матеріальних ресурсів, наприклад, збільшення кількості добрив чи пально-мастильних матеріалів. Друга може стосуватися затрат часу, коли мова йде, наприклад, про вчасне виконання польових робіт, чи затрат розумових зусиль для побудови раціональної моделі господарювання на основі наявної ресурсної бази.

Таким чином, витрати на залучення резервів можуть бути різними, але, маючи інформацію лише про їх розмір та форму, робити висновок про доцільність та ефективність таких витрат буде економічно некоректним. Так, не будуть рідкістю ситуації, коли ніби невеликі витрати, на які підприємство може піти без особливих зусиль виявляться непродуктивними, а отже непотрібними. Цілком можливою може бути і окупність значним додатковим ефектом витрат, які на підприємстві вважатимуться великими. Тобто основним критерієм доцільності та ефективності витрат на залучення резервів буде не легкість їх понесення підприємством (розмір та форма), а співвідношення між ними та ефектом, досягнутим в результаті їх дії.

Подібний стан речей вимагає наявності повної та достовірної інформації, яка б дозволила розраховувати такі співвідношення. Отже для оцінки ефективності резервів крім уявлення про витрати необхідні для їх залучення, обов'язковим має бути і уявлення про майбутній приріст ефекту.



В даному випадку ми свідомо вживаємо термін „уявлення”, оскільки нерідко чітко розрахувати потребу у необхідних витратах та детально спрогнозувати рівень підвищення ефективності буде досить складно. Хоч, безперечно, чим точнішою буде така інформація, тим обгрунтованішим та ефективнішим буде прийняте на її основі управлінське рішення.

Загалом же робота про доцільність тих чи інших резервів передбачатиме наступний алгоритм дій:

- встановлення додаткових витрат, яких потребуватиме залучення виявлених резервів;
- оцінка розміру таких витрат;
- визначення додаткових результатів господарювання, досягнутих за рахунок використання додаткових витрат;
- оцінка додаткових результатів;
- співставлення додаткових витрат та додаткових результатів;
- економічна інтерпретація отриманої інформації.

Останній пункт фактично і буде оцінкою потенційних резервів. Якщо буде виявлено, що сума ефекту перебиває суму витрат, тобто, говорячи про економічну ефективність підприємства, одна додатково потрачена грошова одиниця принесе більше однієї грошової одиниці доходу є підстави говорити, що економічна ефективність підприємства зростає. Зрозуміло, що в кожному конкретному випадку позитивне рішення про доцільність залучення резервів буде прийматися на основі індивідуальних потреб, а отже різних співвідношень, проте, теоретично використання резервів буде вважатися ефективним, якщо витрати на їх залучення будуть окуплені і крім цього забезпечать будь-який додатковий ефект - на гривню витрат більше гривні доходу.

Попри те, що в межах нашого дослідження насамперед йдеться про оперативно-тактичні резерви, результати використання яких проявляться в найближчій перспективі, окрім витрат поточного характеру залучення резервів може потребувати і витрат, які належать до капітальних. Загалом же

аналіз статей та елементів витрат, які використовуються для калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах показує, що залежно від залучення тих чи інших резервів зростання витрат може стосуватися практично їх усіх. Таким чином, виконання завдання з встановлення додаткових витрат по кожному виду резервів буде відбуватися окремо.

Так, для використання біологічних резервів такими витратами насамперед будуть кошти на придбання високоякісного сортового насіння в рослинництві та сім'яного матеріалу для запліднення в тваринництві. Щодо тваринництва, то сюди можуть бути віднесені і такі витрати капітального характеру як придбання нових високопродуктивних тварин.

Резерви технологічні потребуватимуть витрат, які стосуватимуться, перш за все, додаткового придбання чи використання технологічних матеріалів - добрив, кормів, засобів захисту рослин та тварин. До цієї групи резервів також належатимуть витрати на проведення додаткових технологічних операцій - пальне та оплата праці. Витрати на зрошення та осушення, вапнування та гіпсування також можуть бути віднесені до капітальних витрат, які забезпечать додаткові результати вже в наступному виробничому циклі.

На перетині технологічних та організаційних лежатимуть резерви по чіткому дотриманню технологічних регламентів, наприклад, термінів проведення робіт. Сюди ж відноситься і сумлінність виконання таких робіт. Витратами, які забезпечуватимуть використання таких резервів, будуть кошти для матеріального стимулювання за результати роботи. Такі ж витрати лежатимуть і в основі залучення інших організаційних резервів.

Основна частина витрат для залучення технічних резервів будуть витратами капітальними. Придбання нової техніки та обладнання забезпечить поліпшення результатів господарювання, принаймні їх натуральної складової, і в поточному і в наступних виробничих циклах.

Наведений перелік можливих витрат є орієнтовним і не претендує на повноту. Так, до перелічених груп витрат слід додати і ті, які підприємство понесе внаслідок додаткової роботи, пов'язаної із збільшенням виробничих результатів господарювання – зростання обсягів збору, транспортування, доробки та зберігання продукції тощо.

Робота по вивченню додаткових витрат та їх вплив на підвищення ефективності відома у світовій науці під назвою „маржинальний аналіз”. В його основі лежить використання категорії маржинальних, або, як їх ще називають граничних витрат. Як ми вже вказували в першому розділі, вони є одним із основних інструментів управління ефективністю підприємства. Природа виникнення таких витрат якраз і пов'язана з тим, що підвищення ефективності господарювання завжди супроводжуватиметься додатковими витратами. Ці витрати відносно якогось базового рівня і отримали назву маржинальних.

При плануванні сільськогосподарського виробництва важливе місце займає економіко-математичне моделювання галузей сільського господарства. Від цього залежить організаційно-виробнича структура господарства, а в кінцевому підсумку й ефективність аграрного виробництва. Варто зазначити, що в аграрний сектор характеризується однією специфічною особливістю – земельні ділянки мають різну родючість, що зумовлює отримання однакового обсягу продукції при різних затратах.

Звідси випливає необхідність оптимізувати виробничу структуру, тобто вдосконалити виробничий напрям на основі спеціалізації, щоб виробляти максимальну кількість продукції при мінімальних затратах. Актуальність даної проблеми особливо посилюється в умовах ринкових відносин, розвитку конкуренції.

У якості критеріїв оптимальності, використаємо показники, які мінімізують затрати (при заданому обсязі виробництва продукції): приведені затрати, матеріально-грошові затрати, затрати праці тощо.

Змінні невідомі величини:

- $X_1$  – посівна площа озимої пшениці, га;  
 $X_2$  – посівна гречки, га;  
 $X_3$  – посівна площа кукурудзи на зерно, га;  
 $X_3$  – посівна площа ячменю ярого, га;  
 $X_4$  – посівна площа соняшнику, га;  
 $X_4$  – посівна площа сої, га;  
 $X_5$  – посівна площа ріпаку озимого, га;  
 $X_6$  – посівна площа цукрових буряків, га;  
 $X_7$  – посівна площа картоплі трав, га;  
 $X_8$  – посівна площа багаторічних трав на зелений корм;  
 $X_9$  – посівна площа багаторічних трав на сіно;  
 $X_{10}$  – посівна площа силосних культур, га;  
 $X_{11}$  – посівна площа кормових культур, га;  
 $X_{12}$  – поголів'я свиней, гол;  
 $X_{13}$  – виробництво м'яса свиней, ц;  
 $X_{14}$  – поголів'я корів, гол;  
 $X_{15}$  – виробництво молока, ц;  
 $X_{16}$  – виробництва яловичини, ц;

Для постановки цільової функції враховуємо обсяги реалізації культур, а також ціну та повну собівартість.

1) З врахування цього отримаємо цільову функцію:

$$Z_{\max} = 1327,9 X_1 + 5791,1 X_2 + 2947,7 X_3 + 4964,3 X_4 + 70073,5 X_5 + 2408,5 X_6 + 4005,9 X_7 + 1267,5 X_{13} + 382,5 X_{15} + 5539,8 X_{16}$$

2) Використання ріллі:

$$X_1 + X_2 + X_3 + X_4 + X_5 + X_6 + X_7 \leq 7403$$

3) Використання площі сінокосів:

$$X_8 + X_9 + X_{10} + X_{11} \leq 350$$

4) Потреба і запас праці, всього люд.-год.:

$$8 X_1 + 20 X_2 + 18 X_3 + 30 X_4 + 6,5 X_5 + 50 X_6 + 3,8 X_7 + 36 X_{10} + 82,5 X_{11} + 9,8 X_{12} + 28 X_{14}$$

5) Продаж молока:

$$5158 X_{15} \geq 11060$$

6) Продаж м'яса (свинини):

$$1346 X_{15} \geq 1454$$

7) Продаж м'яса (яловичини):

$$1580 X_{15} \geq 733$$

8) Продаж пшениці:

$$56,4 X_{15} \geq 118173$$

9) Продаж гречки:

$$12,0 X_{15} \geq 5$$

10) Продаж кукурудзи на зерно:

$$53,7 X_{15} \geq 138901$$

11) Продаж ячменю ярого:

$$56,7 X_{15} \geq 47952$$

12) Продаж соняшнику:

$$26,0 X_{15} \geq 5438$$

13) Продаж сої:

$$11,0 X_{15} \geq 7494$$

14) Продаж ріпаку озимого:

$$26,6 X_{15} \geq 19079$$

15) Продаж цукрових буряків:

$$549,7 X_{15} \geq 236633$$

16) Продаж картоплі:

$$215,3 X_{15} \geq 10200$$

В результаті отриманих розрахунків отримаємо наступні результати, що стосуються оптимізації посівних площ сільськогосподарських культур, поголів'я корів, свиней. Розрахунки здійснювались з врахуванням вимог науково-обгрунтованої системи ведення сільського господарства для Лісостепової зони України та раціональної структури посівних площ для цієї ж зони для підприємств зазначеного виробничого напрямку (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Розраховані показники виробничої діяльності ПАП «Дзвін»

Перелік змінних	Значення	Обсяг
X <sub>1</sub>	Посівна площа озимої пшениці, га	2768
X <sub>2</sub>	Посівна гречки, га	56
X <sub>3</sub>	Посівна площа кукурудзи на зерно, га	1249
X <sub>4</sub>	Посівна площа ячменю ярого, га	481
X <sub>5</sub>	Посівна площа соняшнику, га	25
X <sub>6</sub>	Посівна площа сої, га	784
X <sub>7</sub>	Посівна площа ріпаку озимого, га	328
X <sub>8</sub>	Посівна площа цукрових буряків, га	902
X <sub>9</sub>	Посівна площа картоплі, га	65
X <sub>10</sub>	Посівна площа багаторічних трав на зелений корм	550
X <sub>11</sub>	Посівна площа багаторічних трав на сіно	226
X <sub>12</sub>	Поголів'я свиней, гол;	2508
X <sub>13</sub>	Виробництво м'яса свиней, ц;	1586
X <sub>14</sub>	Поголів'я корів, гол;	1075
X <sub>15</sub>	Виробництво молока, ц;	51209
X <sub>16</sub>	Виробництва яловичини, ц	2483

Для цього площу по групі зернових необхідно збільшити: по озимій пшениці – до 2768 га. При цьому значно скоротити посіви соняшнику, а також сої. Виробнича потужність рослинництва (пропонується ввести в сівозміни багаторічні трави на сіно, багаторічні трави на зелений корм) дозволяє розвивати у відповідних межах тваринницьку галузь. Оптимізовану кількість поголів'я дійного стада слід довести до 1075 гол., а в свинарстві – до 1586 гол.

### **3.2. Вдосконалення внутрішньогосподарських економічних відносин.**

Важливість внутрішньогосподарських відносин в аграрному виробництві, їх безпосередній вплив на результативність господарювання вимагає підвищеної уваги до механізмів та інструментів їх впровадження. Оскільки категорії витрат та собівартості відіграють в цьому процесі

неабияку роль, фактично являючись основою методичних підходів до такого впровадження, вважаємо за необхідне розглянути його більш детально.

Впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин в сільськогосподарському підприємстві варто почати з його структуризації, тобто перегляду та оптимізації організаційної структури підприємства. Структуризація стосуватиметься як підприємства в цілому, так і його підрозділів, в тому числі управлінських. Оскільки удосконалення структури управління підприємством безпосередньо не пов'язане з використанням категорій витрат та собівартості, обмежимося лише наведенням переліку принципів ефективної побудови організаційних структур управління виробництвом. Основними із них будуть наступні: єдності мети, первинності функцій та вторинності структури, функціональної замкнутості підрозділів апарату управління, простоти організаційної структури, єдиноначальства, оптимальної норми керованості, оптимального співвідношення централізованих і децентралізованих форм управління, зворотного зв'язку [45, с. 107]. Перелічені принципи є взаємообумовленими та взаємопов'язаними, тобто попри те, що кожен із них має самостійне значення, лише спільне їх використання забезпечить найбільш ефективний результат.

Після визначення зі структурою управління, переходять до оптимізації ефективної виробничої структури підприємства. Вона також передбачатиме дотримання ряду принципів, основними з яких будуть наступні: підпорядкованості приватних інтересів інтересам єдиного цілого, пропорційності, концентрації, спеціалізації, кооперування, маневреності, превентивності, керованості [43, с. 109-110]. Дані принципи є важливими і обов'язковими, проте вони належать більше до теоретичних постулатів структуризації. На практиці удосконалення виробничої структури підприємства починається із виділення в його складі підрозділів та груп працівників, за якими на тривалий час закріплюються (передаються для використання) засоби виробництва включаючи землю та відповідні обов'язки

з виробництва продукції, надання агросервісних послуг в межах підприємства і т.д.

Основою формування первинного колективу має бути поєднання ініціативи власників та зацікавленості працівників у самостійності. Всередині великих первинних колективів можуть створюватися колективи нижчого рівня, наприклад, ланки за професійними ознаками. Організаційна самостійність внутрігосподарських підрозділів передбачає надання їм права і у вирішенні питань щодо визначення та формування робочого і технологічного складу, організації виробництва, зарахування і звільнення працівників.

Після структуризації підприємства наступним етапом впровадження внутрішньогосподарських відносин буде складання завдань для підрозділів та їх доведення до виконавців. До речі, цей етап буде також одним із факторів, що визначатимуть організаційну структуру підприємства. Так, якщо підприємство не може забезпечити підрозділ обгрунтованим плановим завданням для повноцінного його завантаження, то такий підрозділ не може бути ефективним суб'єктом внутрішньогосподарських економічних відносин.

Обов'язковим елементом роботи по складанню завдань для підрозділів буде визначення допустимого для них ліміту витрат. Належно обгрунтований ліміт витрат є однією із основних передумов впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин на підприємстві. Разом з тим він традиційно залишається і одним із найбільш суперечливих питань в таких відносинах, оскільки відхилення його в будь-який бік призводить до викривлення дії механізмів стимулювання. Тому для уникнення конфронтаційних стосунків між адміністрацією та підрозділом розмір таких витрат повинен визначатися за чіткою та зрозумілою для обох сторін схемою. В основі такої схеми мають лежати науково обгрунтовані та перевірені практикою норми і нормативи.



Для того, щоб система нормування в підприємстві була достатньо ефективною, нормативи повинні регламентувати максимально можливу кількість аспектів господарської діяльності. Теоретично нормативи можуть бути розроблені для будь-якого виду ресурсів і те, наскільки це буде реалізовано на практиці багато в чому визначатиме ефективність понесених витрат. Крім того, для продуктивної роботи підрозділу поряд із простими нормами та нормативами, наприклад, кількість внесених добрив на 1 га, необхідно використовувати і комплексні, наприклад, розмір урожайності, який дозволить забезпечити той чи інший рівень рентабельності. Останні, безперечно, не можуть бути абсолютними і передбачатимуть певний рівень умовності, проте ефект від їх використання всеодно може бути досить високим.

В спеціальній літературі, присвяченій проблематиці нормування витрат, часто можна зустріти інформацію про чекову систему витрачання ресурсів, яка в свій час була досить популярною в Радянському Союзі [11, с. 41-42]. На нашу думку, чекова система, принаймні в тому вигляді як вона використовувалася, в сучасних умовах буде недостатньо придатною через її статичність. Сьогодні система забезпечення підрозділу ресурсами повинна бути гнучкою, дозволяти "перевитрати", якщо це призводитиме до отримання додаткового ефекту, та не дозволяти "економію", яка б досягалася за рахунок зниження результатів господарювання. Щоправда і в сфері удосконалення чекової системи ведуться дослідження та розробляються нові форми і напрями застосування [44, с. 325], що не дозволяє повністю відмовитися від неї як неперспективної і ще раз підкреслює важливість та необхідність відслідковування передових наукових напрацювань.

До виділених нами принципів нормування при впровадженні внутрішньогосподарських економічних відносин - прозорості, зрозумілості, гнучкості та динамічності варто додати ще такі як багатоваріантність та комплексність. Перший передбачає, що кількість нормативних значень повинна відповідати усім можливим господарським ситуаціям. Другий

означає, що норматив повинен бути розробленим таким чином, щоб його використання, в тому числі і за необхідності відхилення від нього, дозволило господарську діяльність зробити максимально ефективною.

Нормативи витрачання ресурсів лежатимуть в основі і такої складової внутрішньогосподарських економічних відносин, як цінові відносини. Використання всередині підприємства ринкових цін при розрахунках між адміністрацією та підрозділами є недостатньо обгрунтованим. Разом з тим, внутрішні розрахункові ціни будуть досить важливим елементом внутрішньогосподарських економічних відносин. На це, зокрема, вказує той факт, що спроби використання цін у таких відносинах неодноразово спостерігалися в господарській практиці сільськогосподарських підприємств. Це могли бути розцінки за вироблену продукцію, які містили лише частину ціни, ту, яка, на думку розробників, була цікавою при побудові даного типу відносин [11, с. 80]. Були і більш наближені до реальної ціни варіанти, які в 60-і роки минулого століття для сільськогосподарських підприємств СРСР вважалися досить прогресивними [44, с. 75]. Проте, якщо така ціна не буде братися безпосередньо з ринку, то завжди залишається питання її розрахунку. При цьому слід пам'ятати, що обгрунтованість, а відповідно і ефективність використання такої ціни залежатиме щонайменше від двох факторів - обгрунтованості алгоритму її розрахунку та обгрунтованості використовуваних в цьому алгоритмі значень.

Щодо значень, то тут можливі два варіанти: на рівні фактичних значень і тоді основна роль по регламентації ціни відводитиметься алгоритму її розрахунку та на рівні нормативних значень, що потребуватиме підвищеної уваги до розробки таких нормативів.

Стосовно алгоритму розрахунку внутрігосподарської ціни, то з цього приводу існують різні пропозиції. Так, є думка ототожнювати розрахункову ціну, за якою підрозділ реалізуватиме свою продукцію адміністрації, з нормативною собівартістю. Така собівартість визначатиметься за загальними правилами калькулювання, але міститиме не фактичні значення, а їх

нормативи. В цьому випадку відхилення від нормативної собівартості становитиме або додатковий прибуток, або ж збиток підрозділу. Тобто в основі механізму стимулювання, задля дії якого власне і впроваджуються внутрішньогосподарські економічні відносини лежатиме не безпосередньо оплата праці як частина собівартості, а максимально можливе відхилення фактично отриманої собівартості від її нормативного рівня.

Подібний алгоритм ціноутворення при внутрішньогосподарських економічних відносинах буде цілком придатним для налагодження ефективного механізму господарювання, але за умови, що нормативи, які лежатимуть в основі собівартості будуть такими, щоб працівники підрозділу відчували вплив своїх додаткових зусиль на результати роботи. Тобто нормативи мають бути не настільки високими щоб їх за нормальних умов господарювання не можна було виконати, чи, при бажанні, перевиконати, але і не настільки низькими щоб таке перевиконання не потребувало належного відношення до роботи.

З інформації щодо ціноутворення всередині підприємства стає зрозуміло, що воно досить тісно пов'язано причинно-наслідковим зв'язком із системою стимулювання. Власне кажучи, стимулювання лежить в основі всього механізму внутрішньогосподарських економічних відносин, що робить цей аспект економічної роботи на підприємстві одним із пріоритетних. Подібний стан речей є причиною того, що коли заходить мова про підвищення результатів господарювання обов'язково піднімається і питання стимулювання. Так, в літературі радянського періоду знаходимо, що питання оплати праці є одним із головних при впровадженні господарського розрахунку. В той час фонд матеріального стимулювання за виконання госпрозрахункових завдань по кожному підрозділу створювався згідно з відсотком виконання завдань з урахуванням суми економії або перевитрат. Загальна величина на матеріальне стимулювання від суми економії та надпланової продукції становила до 15 %. Вказані відсотки періодично

переглядалися, переважно в сторону їх зростання, але принцип стимулювання, по великому рахунку, залишався незмінним [44, с. 275].

Таблиця 3.2

Варіанти розрахунку внутрігосподарських цін при внутрішньогосподарських економічних відносинах

Основа розрахунку	Особливості застосування
На рівні фактично одержаних за попередні три роки витрат на одиницю продукції (ФС) і нормативної собівартості (НС)	У тих господарствах, де впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин на початковому етапі, освоюється методика розробки нормативів витрат. Надалі розрахункові ціни коригуються при зміні договірних цін на промислову продукцію (добрива, гербіциди та ін). Формула розрахунку ціни: $Ц = НС + [(НС + ФС) / 2 - НС] \times 0,7$
На рівні фактичних витрат, перспективної собівартості (ПС) і 70 % суми економії матеріальних витрат	Не повною мірою враховують можливості господарств у матеріально-технічному забезпеченні підрозділів на перспективну продуктивність і собівартість, участь у формуванні госпрозрахункового доходу підрозділів. Формула розрахунку ціни: $Ц = ПС + (НС - ПС) \times 0,7$
Ціна реалізації, яка склалася фактично або закладена в плані	На тих видах продукції, які повністю реалізуються як всередині господарства, так і за його межами. Підрозділ у таких випадках виплачує засновникам фіксовану суму орендної плати, що не перебивається сумою їх паїв. Формула розрахунку ціни: $Ц = В - СГ - П - О$ , де В - виручка від реалізації продукції, СГ - повна собівартість реалізованої продукції, П - частина прибутку на адміністративні витрати і розпирення виробництва згідно з умовами договору, О - орендна плата

На сьогоднішній день і рівень, і система оплати праці централізовано не регламентуються. Всі аспекти стимулювання, за винятком законодавчо встановленого рівня мінімальної оплати праці належать до юрисдикції локального нормотворення, тобто до компетенції самого підприємства. Таким чином, принципова можливість стимулювання працівників до високопродуктивної праці в підприємств є, а з огляду на нинішній рівень оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, таке стимулювання сьогодні може бути суттєвим засобом покращання матеріального стану працівників.

Говорячи про систему стимулювання, слід наголосити на кількох важливих моментах. По-перше, така система буде ефективною лише в тому випадку, якщо всі працівники матимуть рівні можливості для винагороди і

отримувати однакову винагороду при однаково прикладених зусиллях. Тобто для працівників підприємства не повинно бути завідомо вигідних чи невикладних робіт. Другий момент передбачає, що хоч і непростим, але обов'язковим завданням при побудові системи стимулювання повинна бути така звана її об'єктивізація. Тобто винагорода працюючих не повинна залежати від сторонніх факторів впливу. Проведення такої роботи повинно ґрунтуватися на поєднанні належним чином обґрунтованої та перевіреної практикою системи нормативів, а також методу експертних оцінок з використанням досвіду фахових спеціалістів.

Окрім традиційного матеріального стимулювання виділяють і інші його види, які, наприклад, можуть ґрунтуватися на соціально-психологічних чинниках [44, с. 146], проте, як зазначають самі ж автори нині в сільськогосподарських підприємствах України основним мотивом залишається матеріальне стимулювання.

Після того як для підрозділів будуть сформовані завдання, розроблені нормативи витрат та погоджені їх ліміти, визначена обґрунтована політика ціноутворення та стимулювання наступним етапом при впровадженні дієвих внутрішньогосподарських економічних відносин буде бюджетування.

Складання бюджетів підрозділів здійснюється для визначення ними своїх можливостей в наступному виробничому циклі.

Бюджети можуть бути різними, залежно від завдань, що на них покладаються. При впровадженні внутрішньогосподарських економічних відносин рекомендується використовувати бюджети двох видів: продуктові та календарні.

Продуктові бюджети, в свою чергу, можуть бути індивідуальними і зведеними. Індивідуальні продуктові бюджети складаються окремо для кожного виду продукції. Виробнича частина містить витрати на виробництво, розподілені за функціонально-технологічним призначенням. Функціональний поділ передбачає виділення в їх складі незмінних, постійних, продуктивних та сервісних витрат. Технологічний - визначає

перелік витратних статей, які будуть задіяні на виробництві даного виду продукції. При потребі окремі статті можна розподілити на складові. Подібний розподіл робить процес формування витрат більш прозорим, що дозволяє ефективно на них впливати.

До виробничої частини продуктового бюджету також рекомендується включити виробничу програму, що підвищить зручність використання такого бюджету та зробить його більш наглядним. Завершують виробничу частину загальна сума витрат, виробнича собівартість одиниці продукції та, при потребі, внутрігосподарська ціна за одиницю продукції або інший інструмент стимулювання за річні підсумки.

У збутовій частині продуктового бюджету вказується кількість продукції, що передбачається на реалізацію, визначається беззбитковий обсяг виробництва, урожайність (продуктивність), при якій цей обсяг буде досягнуто, ціна за одиницю продукції, собівартість реалізованої продукції, виручка, прибуток та рентабельність.

Після складання індивідуальних продуктових бюджетів по всіх видах продукції розробляється зведений продуктовий бюджет підрозділу. Він покликаний наглядно продемонструвати на що підрозділ може розраховувати в наступному виробничому циклі, якій продукції приділити більше уваги, а від якої відмовитися, в який бік спрямувати зусилля щоб скоротити витрати, а де їх можна і збільшити. Зведений продуктовий бюджет підрозділу містить всі ті дані, які були в індивідуальних продуктових бюджетах, а також колонку "По підрозділу", в якій сумуються всі співставні показники по рядках та визначається рентабельність підрозділу.

Основною метою складання календарних бюджетів є визначення періодів більшої і меншої напруженості потреб у ресурсах та відслідковування руху грошових коштів, що дозволяє працівникам економічних служб планувати діяльність підприємства виходячи із реальних його можливостей. Календарні бюджети виступають також джерелом

інформації на основі якої приймаються рішення щодо короткострокового кредитування сільськогосподарського виробництва.

Календарний бюджет містить календарний план витрачання ресурсів та надходження виробленої продукції у вартісному виразі. При потребі, до нього можуть бути включені і інші показники. Календарні бюджети можуть складатися на різний період часу із виділенням будь-яких часових проміжків. Проте рекомендується розробляти їх на рік (календарний, сільськогосподарський, маркетинговий) із розбивкою по місяцях, оскільки така їх форма найбільше відповідатиме вимогам, що ставляться перед бюджетуванням сільськогосподарського виробництва. Бажано також, окрім місячних значень показників, вести підрахунок наростаючим підсумком, щоб завжди мати чітке уявлення про загальну суму того чи іншого показника.

Обов'язковим елементом бюджетування є співставлення витрат з доходами, тому при складанні бюджету окрім витрат необхідно вказати і грошові надходження. Оскільки вироблена продукція не вся є товарною, а та її частина, що іде на реалізацію, може бути продана в наступному році, то для співставлення витрат і доходів по місяцях аналізованого періоду окрім грошових надходжень від її збуту варто виділяти і надходження продукції. Залежно від варіанту механізму внутрішньогосподарських економічних відносин, прийнятому в господарстві, та завдань, які ставить перед собою працівник економічної служби чи менеджер, надходження продукції може бути оцінене по собівартості, внутрігосподарській ціні чи можливій ціні реалізації.

При розробці внутрішніх нормативно-правових документів деякі автори рекомендують і прийняття такого, як положення про центри відповідальності [44, с. 107]. Центри відповідальності - це відносно новий напрямок побудови внутрішньогосподарських економічних відносин, який передбачає додаткову структурування підприємства на основі об'єднання технологічних підрозділів в товарний підрозділ послідовно ринкового типу. Звичайно, не всі підрозділи і не відразу можна структурувати в такий спосіб.

Цю роботу необхідно здійснювати виважено і поетапно. За ознакою повноти повноважень та обов'язків при структуризації сільськогосподарських підприємств в ринкових умовах можуть створюватись підрозділи у формі центрів відповідальності з такими її обсягами:

- центри витрат - відповідають за забезпечені ресурсами обсяги виробництва продукції, витрати собівартість її одиниці; вироблену продукцію передають адміністрації або за її вказівкою іншим підрозділам;
- центри виручки - відповідають за повноту реалізації переданої їм для цього продукції, реалізаційні ціни та суму грошових надходжень;
- центри прибутку - відповідають за обсяги виробництва (переробки) та збуту, витрати та собівартість, реалізаційні ціни та суму прибутку;
- центри управління - відповідають за досконалість маркетингової політики, ресурсне забезпечення, раціональність організаційно-виробничої структури підприємства, його беззбитковість та платоспроможність.

Найбільший обсяг обов'язків та повноважень мають центри прибутку, найменший - центри витрат. Тому спочатку всі підрозділи можуть одержати організаційно-економічний статус центрів витрат і лише в міру набуття досвіду та навичок економічної роботи в цих первинних ланках можна перейти до створення центрів прибутку, відповідно удосконалюючи організаційно-управлінську структуру підприємства.

Перелічені в даному підрозділі етапи впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин не претендують на вичерпність як напрямів, так і форм такого впровадження. Основною метою підрозділу була демонстрація можливостей застосування витрат та собівартості в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств на внутрігосподарському рівні. Як видно з наведеного матеріалу жоден із етапів роботи, спрямованої на підвищення ефективності господарювання на основі впровадження внутрішньогосподарських економічних відносин не може обійтися без виваженого, детально



опрацьованого застосування категорій витрат та собівартості. Таким чином, і на мікрорівні досліджувані поняття проявляють себе як визначальні, що вимагає відповідного до них відношення

### **3.3. Прогнозування рівня витрат та собівартості продукції.**

Однією з причин ситуації, в якій нині знаходиться сільськогосподарське виробництво України окрім уже перелічених, на нашу думку, було і послаблення уваги до прогнозування ринкових ситуацій взагалі та економічних результатів діяльності аграрних підприємств зокрема. Лише у березні 2000 р. було прийнято Закон України "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України" [27, с. 16]. Проте і до цього часу аграрні регіони та окремі підприємства не мають хоча б загальних прогнозних документів на найближчу перспективу, які б дозволили їм оцінити наслідки прогнозних рішень стосовно напрямів і обсягів виробництва та збуту сільськогосподарської продукції. Такий стан речей об'єктивно вимагає постановки завдання по підготовці регіонального прогнозу ринкової ситуації та її впливу на результати діяльності сільськогосподарських підприємств у короткостроковому оперативному періоді. Відповідно до цього даний підрозділ присвячений висвітленню теоретичних засад прогнозування основних економічних результатів підприємницької діяльності аграрних підприємств регіону, вплив такого прогнозування на регулювання економічних відносин в регіоні та місце витрат і собівартості в цьому процесі.

Важлива роль прогнозування зумовлена перш за все характером ринкового середовища. Динамізм ринкових ситуацій, який властивий країнам з ринковою економікою, вимагає постійної готовності своєчасного і належного реагування на ту чи іншу зміну. Для цього необхідно знати які наслідки для господарського об'єкту (території") матиме кожен можливий варіант розвитку подій. Вирішення цього завдання досягається за допомогою

розробки прогнозів, які дозволяють передбачити стан системи при тому чи іншому стані вихідних умов та характеру конкретних управлінських рішень. Таким чином, між прогнозуванням і управлінням існує прямий зв'язок, а вибір управлінського рішення безпосередньо залежить від результатів прогнозування, оскільки в основі кожного належним чином обгрунтованого рішення лежить прогноз. Отже, прогнозування важливе, перш за все, для процесів управління.

У нестійких економічних системах з підвищеним динамізмом, до яких цілком обгрунтовано можна віднести аграрний сектор економіки України, кількість факторів впливу та амплітуда їх коливань значно збільшуються. В поєднанні з їх частою зміною в часі це призводить до зростання частоти прийняття особливої ваги управлінських рішень. Враховуючи залежність обгрунтованості таких рішень від своєчасної розробки прогнозів, періодичність та достовірність прогнозування також повинна підвищитися. Тобто, в умовах частоті зміни ринкових ситуацій зростає роль оперативного прогнозування. Оперативні прогнози дозволяють користуватись розрахунковою інформацією в короткостроковому періоді, а тому дають можливість максимально повно передбачити результати використання визначених важелів та засобів, своєчасно вплинути на них, скоригувавши напрями своїх дій [27, с. 16].

Таким чином, метою прогнозування є створення уявлення про можливі варіанти розвитку економічної системи за тих чи інших припущень (сценарних умов) та розроблення альтернативних проектів управлінських рішень, адекватних тому чи іншому варіанту прогнозу. Охарактеризоване завдання та мета прогнозування породжують принципової ваги методологічний висновок про те, що економічні прогнози повинні мати варіантну природу. Це означає, що прогнозування стану економічних систем має передбачити розробку відразу кількох варіантів прогнозів в залежності від можливих комплексів умов. Для кожного з них необхідно готувати відповідне управлінське рішення, яке потребуватиме реалізації лише в тих

умовах, для яких розроблявся даний прогноз. Тому є очевидним, що постановка завдання про виконання одного прогнозу з високим ступенем достовірності буде методологічно некоректною, а розробка прогнозу в єдиному варіанті - економічно неефективною.

Отже, основним прийомом прогнозування економічних процесів в аграрному виробництві будуть виступати варіантні розрахунки, а процес прогнозування, в спрощеному вигляді, виглядатиме наступним чином. Служба чи підрозділ, що займаються прогнозуванням, розробляють певну кількість варіантів найбільш імовірного поєднання вихідних факторів впливу на господарську систему, визначають можливі результати і передають отриману інформацію фахівцям, які готують проекти управлінських рішень, відповідно до того чи іншого результату.

На практиці передбачити всі можливі комплекси умов та розробити для кожного з них прогноз і підготувати відповідне управлінське рішення є дуже складним завданням. Навіть при використанні електронно-обчислювальної техніки, з допомогою якої з легкістю виконуються всі цифрові розрахунки, правильно зорієнтуватися в усій різноманітності отриманих варіантів не завжди можливо. Економічні процеси протягом свого протікання мають багато так званих точок біфуркації (розгалуження), коли кількість варіантів може збільшуватися в декілька разів. Точка біфуркації означає появу кількох нових напрямків розвитку подій.

Наприклад, залежно від варіантів рівня цін, які складуться на ринку енергоресурсів, а також обсягів виробництва певної продукції, прогнозують два варіанти її собівартості. При ринковому формуванні ціни на продукцію можна припустити три їх рівня. Отже, прогнозований прибуток матиме вже шість значень. Моменти розгалуження собівартості і ціни на два та три варіанти відповідно називають точками біфуркації. Складання прогнозу з високим ступенем достовірності буде можливим лише на проміжку між такими точками, коли сценарні умови матимуть один варіант, який мало

піддається змінам. Впливати ж на результати прогнозованого процесу найбільш доцільно саме в таких точках.

Сільськогосподарське виробництво окремого регіону з економічної точки зору є дуже складним, оскільки породжує багато точок біфуркації. Така ситуація створює велику кількість можливих варіантів, розробити прогнози та підготувати рішення для яких буває не завжди можливо і економічно доцільно. Тому при практичному використанні прогнозування в управлінні можна обмежитися кількома найбільш ймовірними наборами умов, які визначаються на основі методу експертних оцінок. Загалом, в прогнозуванні використовується значна частина економічних методів, основними з яких є: екстраполяції тренду, математичної статистики, індукції, факторного аналізу, регресійно- кореляційної залежності та ін [44, с. 306].

Визначення терміну "прогнозування" вказує на те, що його об'єктом може бути будь-який процес чи явище, які мають зміни в динаміці. Проте, серед усієї різноманітності економічних прогнозів, як правило, найбільш широко використовуваними є прогнози основних економічних результатів господарської діяльності. Саме вони дозволяють визначити та оцінити той економічний ефект, задля якого здійснювалася ця діяльність. В межах нашого дослідження об'єктом прогнозування виступають ціни на ресурси та відповідно витрати на виробництво, собівартість всієї продукції та її одиниці для окремих товарних продуктів та галузей. Враховуючи, що ці економічні категорії є загальними для всіх рівнів управління, їх прогнози можуть розроблятися як для окремого підприємства, так і для регіонального та державного рівнів.

Прогнозування на регіональному рівні є надзвичайно важливим, оскільки, регіональний рівень управління характеризується серйозною недостатністю та бідністю методичних розробок з проблем прогнозування. В той же час прогнозування включене до прямих обов'язків управлінь агропромислового розвитку обласних та районних державних адміністрацій. Згідно з Типовим положенням про управління агропромислового розвитку

районної державної адміністрації до основних завдань районного управління віднесено і "прогнозування процесу розвитку галузей агропромислового виробництва і сільських територій" (стаття 3).

Підтверджує необхідність прогнозування на низових рівнях управління агропромисловим виробництвом і сумісний Наказ Державного комітету статистики України, Міністерства аграрної політики України та Державного комітету України по земельних ресурсах від 26.04.2000 р. "Про удосконалення системи статистичного обліку в сільському господарстві України" № 127/53/48. Підготовлений на виконання Указу Президента України від 3.12.1999 р. №1529 "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки", він зобов'язує відповідні структурні підрозділи Держкомстату, Мінагрополітики та Держкомзему розробити і затвердити "методологію проведення оперативних розрахунків фактичних та прогнозних показників урожаю основних сільськогосподарських культур в усіх категоріях господарств".

Тобто, розуміння потреби в прогнозуванні у державних органах управління є, а, отже, мають бути відповідні інструменти кваліфікованого його виконання. Сприяти вирішенню цього завдання і передбачається в даному підрозділі.

Прогнозування основних економічних результатів аграрних підприємств на регіональному рівні може здійснюватись за допомогою двох методів. Перший передбачає використання методу експертної екстраполяції. Його суть полягає в тому, що, використовуючи фактичну інформацію за попередні роки працівник відповідного підрозділу сільськогосподарського управління виявляє тенденції динаміки того чи іншого показника. Розрахувавши приблизні щорічні зміни за останні кілька років, він коригує на їх величину минулорічні показники, таким чином визначаючи прогнозне їх значення. Механічна екстраполяція не завжди дає необхідний результат через вплив на прогнозні показники нецифрових чинників, тому цей метод неминуче поєднується з методом експертних оцінок, тобто виявленням та

використанням у процесі прогнозування думок досвідчених фахівців-експертів. Перевагою даної методики є її простота і універсальність. Для її використання достатньо лише мати інформацію за попередні роки, а в ролі експертів можуть виступати самі розробники прогнозу. До недоліків слід віднести можливість ефективного застосування лише в системах з високим рівнем статичності. Тому в аграрних регіонах та при нестабільному ринковому середовищі, а саме таким воно є на ресурсних ринках та аграрному ринку України, ступінь достовірності розроблених прогнозів буде досить низьким, що знижує їх практичну цінність.

Другий метод – це метод індукції, який ґрунтується на використанні часткової інформації, узагальнення якої дає можливість зробити загальний висновок про майбутній стан процесу, явища, системи. В даному випадку це означає, що прогнозування відбувається "знизу": в регіоні спочатку виділяються субрегіони (за природними ознаками), потім для кожного з них відбирається одне або декілька господарств, які є типовими за природно-кліматичними, економічними та іншими параметрами для всього субрегіону. Далі, на основі даних за попередні роки, визначається питома вага субрегіонів в загальних показниках по регіону в розрізі відповідних продуктів. Значення прогнозованих показників розраховується в субрегіонах і з урахуванням їх часток переноситься на регіон. Пропонований підхід до прогнозування в Україні є новим, хоча на інших ділянках він застосовувався і раніше, зокрема для обґрунтування нормативів фондооснащеності, рентабельності тощо. За межами прогнозування використання методу типових господарств-представників підтвердило його ефективність. Невипадково у багатьох розвинених країнах досить успішно практикується ведення бухгалтерського обліку на основі типових господарств. В Україні в зв'язку зі значним погіршенням обліку та звітності, яке спостерігається останнім часом, все частіше пропонується покращити їх шляхом запровадження використання інформації окремих підприємств. До недоліків пропонованого методу можна віднести більший обсяг та складність

розрахунків порівняно з першим методом. Безсумнівною перевагою другого методу є максимальне наближення до низової ланки управління на якій безпосередньо формуються прогнозовані показники, широке використання кількісних методів, що забезпечує розробку достатньо достовірних оперативних прогнозів.

Прогнозування результатів господарської діяльності аграрних підприємств локалізується межами сільськогосподарських економічних територій, в ролі яких виступають адміністративні територіальні одиниці - області, райони.

Процес прогнозування будується як інформаційний процес виявлення, нагромадження, зберігання, обробки та передачі інформації. Існує два підходи до класифікації даних, що безпосередньо використовуються в прогнозних обчисленнях. Перший підхід виділяється за ознакою часової стабільності чи варіювання вхідної інформації. Стабільна інформація представлена ресурсними нормативами витрат і генерується вона в низовій ланці – господарствах-представниках. Циклічно оновлювана інформація - це виробнича програма субтериторій, тобто посівні площі, чисельність продуктивного поголів'я тварин, обсяги виробництва та збуту продукції, кількість технологічних матеріалів і т.д. Оперативною є цінова інформація про ціни на виробничі ресурси. Другий підхід базується на функціонально-технологічній структуризації витрат, яка дозволяє надати власне обчислювальним моделям обчислювальних процедур максимальної гнучкості і забезпечити достовірність прогнозних даних при будь-яких варіаціях показників виробничої програми за умови збереження субтериторіями напряму спеціалізації при незначних додаткових розрахунках. Програмне забезпечення прогнозних розрахунків орієнтоване саме на цей різновид класифікації витрат.

Три масиви вхідної інформації (фактична, внутрішня, зовнішня) та три рівні або ланки виконання прогнозних розрахунків (територія - субтериторія

- господарство-представник) породжують дев'ять можливих варіантів організації (закріплення за ланками) прогнозування.

На початковому етапі прогнозування результатів діяльності сільськогосподарських підприємств доцільно експериментально застосувати централізований варіант організації виконання цієї роботи. В цьому випадку робочою групою фахівців виконуються всі її складові: районування території, відбір товарних та нетоварних видів продукції, розробка типових технологій виробництва продукції для субтериторій та ресурсних нормативів витрат, варіантів сценарних умов, визначення часток субтериторій, прогнози обсягів виробництва і т.д. В процесі централізованої підготовки прогнозу субтериторії можуть виступати консультантами з вузлових питань формування вхідної інформації або здійснювати експертну оцінку окремих завершених етапів роботи.

Важливим аспектом прогнозної роботи є персоніфікація території та субтериторій, тобто визначення якоїсь адміністративної або господарської чи іншої ланки як організатора та виконавця підготовки прогнозу. З підприємствами-представниками в цьому плані повна ясність. На рівні території, якщо в її ролі буде виступати область, найбільш доцільно організаційні функції закріпити за обласним управлінням сільського господарства і продовольства, а виконавцем має бути регіональний (обласний) центр науково-інформаційного забезпечення. Він же повинен персоніфікувати і територію, і, очевидно, субтериторії. Інша можливість персоніфікації субтериторій – управління сільського господарства і продовольства одного з адміністративних районів. Охарактеризовані підходи до персоніфікації ланок орієнтовані на прогнозування без додаткового фінансування. При наявності хоча б невеликих коштів до цієї роботи можна залучити економічні кафедри сільськогосподарських вузів, науково-дослідні установи та інших виконавців. В міру набуття досвіду прогнозування та формування попиту на відповідні прогнозні матеріали його можна буде перевести на платні договірні засади.



За допомогою екстраполятивного методу прогнозування економічних явищ і процесів нами було розраховано прогнозні показники собівартості на період 2016-2017 рр. (табл. 3.2). Звичайно, дані результати дають лише ймовірний сценарій динаміки рівнів собівартості, оскільки базуються на тенденціях розвитку даних показників за попередній період. Однак, як один із варіантів, прогнозні показники дозволяють в певній мірі виробити тактику оперативного реагування щодо ефективного управління витратами в господарстві.

Таблиця 3.2

Прогнозні показники виробництва основних видів сільськогосподарської продукції в ПАП «Дзвін»

Культури	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р. прогноз	2017 р. прогноз	2017 р. до 2013 р., ±
Пшениця озима	318,5	83,5	121,6	140,7	214,6	-103,9
Гречка		71,4	400	353,8	459,2	-
Кукурудза на зерно	113,7	88,1	155,8	125,6	173,7	60,0
Ячмінь ярий	146,1	107,4	124,3	148,9	236,1	90,0
Соняшник	148,6	206,3	372,2	405,7	463,8	315,2
Соя	138,5	173,9	703,8	324,5	568,1	429,6
Ріпак озимий	312	249,6	345,5	287,3	390,4	78,4
Цукрові буряки	51,4	29,3	53,8	49,0	69,3	17,9
Картопля	91,2	109,8	140,3	165,7	212,8	121,6
ВРХ (в живій вазі)	2100,4	1591,7	1316,5	1308,6	115,9	-1984,5
Свині (в живій вазі)	1329,9	1792,5	2077,7	2055,4	3892,4	2562,5
Молоко	296,4	227,5	309,8	259,6	363,0	66,6

Як видно з даних табл. 3.2 собівартість зростає по всіх культурах з групи зернових, за винятком озимої пшениці (табл. 3.2, рис. 2), витрати по якій в розрахунку на 1 ц продукції, навпаки, знижуться і становитимуть у 2017 р. 214,6 грн. Суттєво зростає собівартість вирощування сої, соняшнику, оскільки дані культури, зокрема соняшник, для формування урожайності потребує значний запас поживних речовин в ґрунті або у вигляді мінеральних добрив.

В галузі тваринництва аналогічна ситуація спостерігається при виробництві м'яса свиней та в молочному скотарстві: собівартість 1 ц збільшиться на 2562,5 грн. та на 66 грн. відповідно.

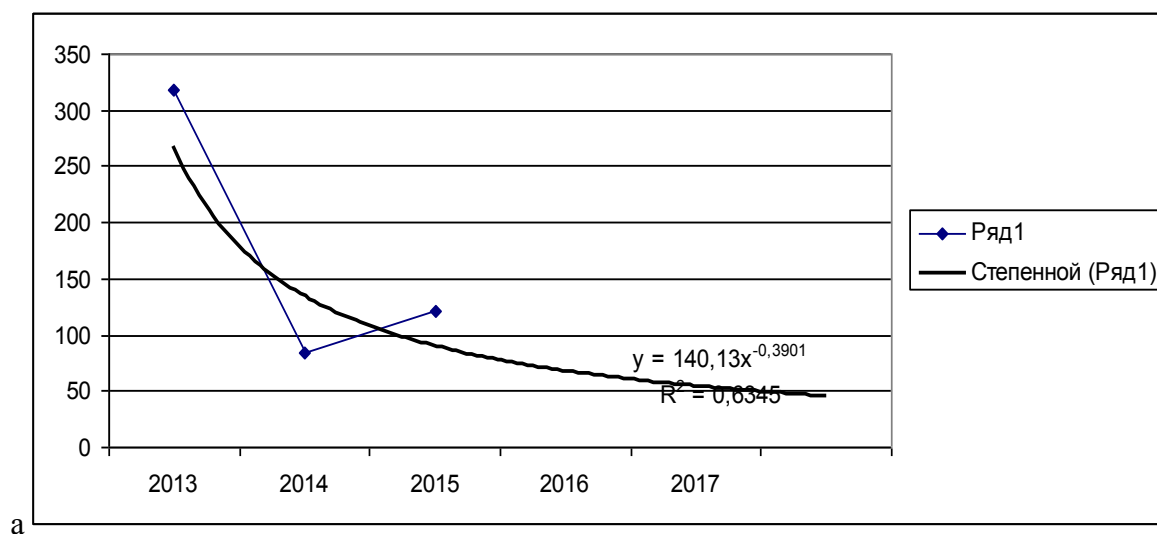


Рис. 2. Прогноз зміни собівартості 1 ц зерна в ПАП «Дзвін»

Підготовка прогнозу в сільськогосподарському підприємстві є складним і тривалим процесом, основний зміст і методи здійснення якого можуть бути передані за допомогою моделювання. Найбільш складними є моделі економічних об'єктів, оскільки їхня поведінка має імовірний характер. Стосовно процесу прогнозування результатів функціонування агробізнесових структур доцільна побудова кількох моделей: територіально-продуктової, інформаційної, обчислювальної, організаційної.

Таким чином, підсумовуючи викладене, можна сформулювати наступні принципові положення: прогнозування є обов'язковою передумовою ефективного управління; в основі прогнозування лежить багатоваріантність; прогнозування на рівні підприємства доцільно здійснювати методом екстраполяції на основі інформації за визначений проміжок попереднього періоду.

### Висновки до розділу III

Результативність сільськогосподарського підприємства у великій мірі залежить від ефективності управління витратами, які безпосередньо формують собівартість одиниці продукції. Дотримання наукових основ розміщення і спеціалізації агровиробництва оптимізує даний витратно-вартісний показник. Для цього площу по групі зернових необхідно збільшити: по озимій пшениці – до 2768 га. При цьому значно скоротити посіви соняшнику, а також сої. Виробнича потужність рослинництва (пропонується ввести в сівозміни багаторічні трави на сіно, багаторічні трави на зелений корм) дозволяє розвивати у відповідних межах тваринницьку галузь. Оптимізовану кількість поголів'я дійного стада слід довести до 1075 гол., а в свинарстві – до 1586 гол.

Крім заходів суто економічного характеру, вдосконалення організаційно-виробничої структури управління – виділення в його складі підрозділів та груп працівників, за якими на тривалий час закріплюються засоби виробництва включаючи землю та відповідні обов'язки з виробництва продукції, надання агросервісних послуг в межах підприємства і т.д. – значно підвищує мотивацію праці та її продуктивність, що в загальному дозволяє виробляти більше продукції на підприємстві та з меншими витратами.

В господарстві в ринковому середовищі слід здійснювати прогнозування динаміки собівартості продукції на перспективу. Згідно із внутрішніми резервами релевантного характеру, а також із кон'юнктурою на аграрному ринку спрогнозовано собівартість по основних видах сільськогосподарської продукції в ПАП «Дзвін». Собівартість зростає по всіх культурах з групи зернових, за винятком озимої пшениці, витрати по якій в розрахунку на 1 ц продукції, навпаки, знижуться і становитимуть у 2017 р. 214,6 грн.

В галузі тваринництва аналогічна ситуація спостерігається при виробництві м'яса свиней та в молочному скотарстві: собівартість 1 ц збільшиться на 2562,5 грн. та на 66 грн. відповідно.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дослідження в ПАП «Дзвін» що формування витрат та собівартості, а також пошуку відповідних резервів їх скорочення можна сформулювати наступні висновки і пропозиції для даного господарства:

ПАП «Дзвін» має потужну матеріально-технічну базу – станом на 2015 р. земельний банк становив 7520 га сільськогосподарських угідь, вартість основних виробничих фондів – 125 млн. грн., чисельність персоналу – 222 чол. з яких в рослинництві зайнято 190 чол.

ПАП «Дзвін» спеціалізується на виробництві основних видів продукції рослинництв – група зернових, технічних культур і тваринництва – виробництво молока, м'яса ВРХ та свиней.

За період 2013-2015 рр. вартість валової продукції збільшилась. Причому дане зростання було забезпечено за рахунок приросту продукції галузей рослинництва на 18276 тис. грн., в той час як приріст тваринництва був зафіксований на рівні 3531 тис. грн.

Важливо відмітити позитивну динаміку у продуктивності праці, яка зросла із 166 тис. грн. до 274 тис. грн. або в 1,6 рази, однак показник виробництво валової продукції в розрахунку на 1 грн. вартості основних виробничих фондів засвідчив зменшення.

Незважаючи на крупнотоварність виробництва господарство у 2013 р. отримало збиток. Проте в наступних роках – 2014 та 2015 – було отримано 31 млн. грн. та 78 млн. грн. прибутку з рівнем досягнутої рентабельності 62,8 % та 67,8 % відповідно.

За 2013-2015 рр. в господарстві зросли усі елементи витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Зокрема, матеріальні витрати збільшились як у вартісному виразі, так і в загальній їх структурі. Частка оплати праці в загальній їх вартості щороку зменшувалась і на сьогодні дорівнює 7,0 %. В розрізі матеріальних витрат найбільший приріст становлять витрати на придбання мінеральних добрив (466,5 %) та паливно-мастильних матеріалів (477,8 %). Дане зростання вартості матеріально-

технічних ресурсів не компенсувалось ні державними субсидіями, ні індексаціями для товаровиробників.

В ПАП «Дзвін» здійснюється багатoproфільне виробництво, а тому проаналізуємо динаміку собівартості основних видів продукції. В групі зернових і зернобобових даний показник підвищився по всіх культурах (за винятком озимої та ярої пшениці), а в найбільшій мірі по гречці – в 5,6 раза та кукурудзі на зерно – в 1,8 рази. Серед групи олійних культур собівартість соняшнику і сої збільшилась на 264,2 % та 356,7 % відповідно. В тваринницькій галузі вдалося знизити рівень витрат в розрахунку на 1 ц продукції в м'ясному скотарстві, а в при виробництві молока – досягти їх мінімального зростання.

Основними факторами у зниженні собівартості продукції рослинництва і тваринництва й надалі будуть залишатися підвищення урожайності сільськогосподарських культур та продуктивності тварин, тобто техніко-технологічний фактор інтенсифікації сільськогосподарського виробництва на інноваційній основі. Проведений кореляційно-регресійний аналіз залежності рівня собівартості по озимій пшениці підтвердив вищезазначене.

В результаті оптимізації виробничої структури господарства, отримаємо результати, що стосуються оптимізації посівних площ сільськогосподарських культур, поголів'я корів, свиней. Розрахунки здійснювались з врахуванням вимог науково-обґрунтованої системи ведення сільського господарства для Лісостепової зони України та раціональної структури посівних площ для цієї ж зони для підприємств зазначеного виробничого напрямку.

Для цього площу по групі зернових необхідно збільшити: по озимій пшениці – до 2768 га. При цьому скоротити посіви соняшнику, а також сої. Виробнича потужність рослинництва (пропонується ввести в сівозміни багаторічні трави на сіно, багаторічні трави на зелений корм) дозволяє розвивати у відповідних межах тваринницьку галузь. Оптимізовану кількість

поголов'я дійного стада слід довести до 1075 гол., а в свинарстві – до 1586 голів.

В господарстві в ринковому середовищі слід здійснювати прогнозування динаміки собівартості продукції на перспективу. Згідно із внутрішніми резервами релевантного характеру, а також із кон'юктурою на аграрному ринку спрогнозовано собівартість по основних видах сільськогосподарської продукції в ПАП «Дзвін». Собівартість зросте по всіх культурах з групи зернових, за винятком озимої пшениці, витрати по якій в розрахунку на 1 ц продукції, навпаки, знижуться і становитимуть у 2017 р. 214,6 грн.

В галузі тваринництва аналогічна ситуація спостерігається при виробництві м'яса свиней та в молочному скотарстві: собівартість 1 ц збільшиться на 2562,5 грн. та на 66 грн. відповідно.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбросов В.Я. Економічний механізм внутрішньогосподарських відносин на основі комерційного розрахунку / В.Я.Амбросов, Т.Г.Маренич Т. - К.: ННЦ „ІАЕ”, 2005 - 146 с. - (Методичні рекомендації).
2. Аналіз стану та концептуальні напрями розвитку аграрного ринку України / [Коваленко Ю.С., Охріменко І.В., Зеліско І.М. та ін.]. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2005. - 122 с. - (Рекомендації).
3. Анисимова И.Ф. Планирование, учет и контроль в колхозах при внутривоспроизводственном расчете / Анисимова И.Ф. — М.: Статистика, 1970. - 78 с.
4. Арутюнов В.Х. Методологія соціально-економічного пізнання / Арутюнов В.Х., Мішин В.М., Свінцицький В.М. - К.: КНЕУ, 2005.-352 с.
5. Белов Н.Г. Исчисление и анализ затрат сельскохозяйственного производства / Белов Н.Г., Краснопивцев А.А. - М.: Колос, 1975.- 174 с.
6. Витковский М.П. Организация внутривоспроизводственного расчёта на предприятиях АПК / Витковский М.П., Гревцов В.Д. — К.: Урожай, 1986.- 104 с.
7. Витковский М.П. Примерное положение по организации экономической работы на сельскохозяйственных предприятиях / Витковский М.П., Саблук П.Т. -М.: Гл. упр. планир. соц. и экон. развития агропром. комплекса, 1987. -35 с.
8. Витратно-ціновий аналіз з використанням комп'ютерних технологій в управлінні аграрним підприємством в умовах ринку / [Ю.С.Коваленко, В.В.Матвеев, І.В.Охріменко, О.В.Демченко]. - К.: ІАЕ УААН, 2003. - 87 с.
9. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств / [відп. П.Т.Саблук]. - К.: ІАЕ УААН, 2003. - 205 с.
10. Дем'яненко С.І. Власність на виробничі ресурси і формування собівартості продукції в сільському господарстві / Сергій Іванович Дем'яненко. - К.: МИТУ, 1996. - 160 с.

11. Дем'яненко С.І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві / Сергій Іванович Дем'яненко. – К.: КНЕУ, –264 с.
12. Деякі особливості сучасної методології вимірювання витрат та результатів операційної діяльності аграрних підприємств / [Коваленко Ю.С., Охріменко І.В., Демченко О.В. та ін.]. // Агро-ІнКом. – 2007. – № 11-12. – С. 59-65.
13. Долинський В.П. Економічний аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств / Долинський В.П. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 258 с.
14. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / Друри К. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
15. Економічна енциклопедія: [у 3 т. / за ред. С.В.Мочерного та ін.]. – К.: "Академія", 2000. – Т. 1. – 864 с.
16. Економічна енциклопедія: [у 3 т. / за ред. С.В.Мочерного та ін.]. – К.: "Академія", 2001. – Т. 2. – 848 с.
17. Економічна теорія / [за ред. В.О.Білика, П.Т.Саблука]. – К.: ННЦ ІАЕ, 2004. – 560 с.
18. Срін М.І. Суспільні витрати виробництва і собівартість сільськогосподарської продукції / Срін М.І., Матієнко В.М. – К. 1996. – 62 с.
19. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П (С) БО 30 "Біологічні активи" / Валерій Миколайович Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34-42.
20. Захарчук О.В. Міжгалузєва інтеграція підприємств в зернопродуктовому підкомплексі / Захарчук О.В. // Економіка АПК. – 2002. – № 5. – С. 106-109.
21. Збарський В.К. Основи підприємництва та бізнесу: [підручник для студ. екон. ф-тів вищих навч. закл. III-IV рівнів акредитації] / Збарський В.К., Стешук О.І. – Вінниця: Нова Книга, – 464 с.



22. Збарський В.К. Підприємство і підприємництво: питання теорії і практики / Збарський В.К., Гаврилук І.П. – К.: НАУ, 2006. – 355 с.
23. Злобин Е.Ф. Агропромышленная интеграция в условиях рыночной экономики. Региональный аспект / Злобин Е.Ф. – М.: АгроПресс, 2003. – 365 с.
24. Зоріна В.Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства / Зоріна В.Н., Сеніна Г.В. – К.: Центр навчальної літератури, – 240 с.
25. Калінчик М.В. Економічне обґрунтування норм внесення мінеральних добрив залежно від цін на ресурси та продукцію / Калінчик М.В., Ільчук М.М., Калінчик М.Б. – К.: Нічлава, 2006. – 44 с.
26. Калінчик М.В. Еластичність попиту на продукти харчування: проблеми, аналіз, прогнозування / Калінчик М.В., Ільчук М.М. – К.: Нічлава, 2005. – 74 с.
27. Коваленко Ю.С. Концептуальні основи прогнозування собівартості продукції сільськогосподарських підприємств / Коваленко Ю.С., Охріменко І.В., Демченко О.В. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2004. – 24 с.
28. Кучеркова С.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П (С) БО 30 "Біологічні активи" / Кучеркова С.О. // Агроінком. - 2007. - № 1 -2. - С. 97-99.
29. Ламыкин И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции / Ламыкин И.А. - М.: Экономика, 1972.- 304 с.
30. Лукінов І.І. Агропромислова політика в макроструктурних пріоритетах / Лукінов І.І. // Економіка України, 1996. - № 12.-С. 4-20.
31. Лукінов І.І. Вибрані праці: [у двох книгах. Кн. 1] / Лукінов І.І. - К.: ННЦ ІАЕ, 2007. -816 с.
32. Лукінов І.І. Вибрані праці: [у двох книгах. Кн. 2] / Лукінов І.І. - К.: ННЦ ІАЕ, 2007. - 794 с.

- 33.Лукінов І.І. Методи і засоби державного регулювання економіки перехідного періоду / Лукінов І.І. // Економіка України, 1999.-№5,-С. 8-11.
- 34.Макаренко П.Н. Развитие интеграции в агропромышленном производстве как одно из направлений аграрной политики / Макаренко П.Н., Мельник Л.Л., Карпенко А.М. И Економіка АПК. - 2000. - № 8. - С. 52-58.
- 35.Малік М.Й. Інтеграція - як фактор підвищення ефективності реформованих сільськогосподарських підприємств / Малік М.Й., Федієнко П.М., Орлатий М.К. - К.: ІАЕ УААН, 2000. - 39 с.
- 36.Малік М.І. Кадровий потенціал аграрних підприємств: управлінський аспект / Малік М.І., Шпикуляк О.Г. - К.: ННЦ „ІАЕ”, 2005 - 373 с.
- 37.Марков Н.С. Теоретико-методичні основи формування й розвитку інтелектуального капіталу: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.09.01 / Марков Н.С. - Х., 2005.- 19 с.
- 38.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.
- 39.Оксанич О.Е. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг. Навчальний посібник / О.Е. Оксанич, І.А. Волкова, О.О. Миронова. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.
- 40.Охрименко И.В. Значение методики измерения затрат и исчисления себестоимости в обеспечении продовольственной безопасности Украины / Игорь Витальевич Охрименко // Проблемы обеспечения продовольственной безопасности: национальный и международный аспекты. - М.: Пищепромиздат, 2008. - С. 200-203.
- 41.Охрименко И.В. Инновационные подходы к измерению затрат и исчислению себестоимости в сельскохозяйственных предприятиях / Игорь Витальевич Охрименко // Научно инновационная деятельность в агропромышленном комплексе. - Минск: БГАТУ, 2008.-С. 151-152.
- 42.Охрименко И.В. Социально-экономические проблемы в сфере государственной поддержки сельскохозяйственного производства Украины /

Игорь Витальевич Охрименко // Вавиловские чтения - 2008. - Саратов: ИЦ «Наука», 2008. – С. 121-123. – (Материалы междунауч.-практ. конф.).

43. Охрименко І.В. Методологічні основи формування витрат та собівартості / Ігор Віталійович Охрименко // Теоретичні надбання академіка І.І.Лукінова та їх значення у розвитку аграрного виробництва України / [відп. за вип. Г.М.Підлісецький]. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С. 98-106.

44. Охрименко І.В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : монографія / І. В. Охрименко. – К. : Ін-т аграр. економіки, 2009. – 360 с.

45. Підприємництво в аграрній сфері економіки / [М.Й.Малік, Ю.О.Лупенко, Л.В.Романова та ін.]. - К.: ІАЕ, 1997. – 420 с.

46. Плаксієнко В.Я. Про нові тенденції в структурі виробничих витрат сільського господарства / Плаксієнко В.Я. // Економіка АПК. – 1997. - № 6. – С. 25-31.

47. Планирование себестоимости продукции в отраслях народного хозяйства СССР / [под ред. И.И.Ищенко]. – К.: Вища школа, 1975.-350 с.

48. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України" від 19 вересня 1993 р. – Режим доступу: № 764 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/764-93-%D0%BF>.

49. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях» від 10 листопада 1994 р. № 759. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/759-94-%D0%BF>.

50. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» від 6 вересня

1996 р. № 1075. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1075-96-%D0%BF>.

51.Постановление Совмина СССР от 22.10.1990 N 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1072400-90>.

52.Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств". – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>.