

## АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ТА СТРУКТУРИ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

**Анотація.** Проведено аналіз динаміки та структури формування витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та визначено основні причини їх зміни з урахуванням об'єктивних особливостей розвитку аграрного сектору економіки, зокрема визначено вплив інфляційних процесів на вартість матеріальних витрат та методика їх віднесення на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств, соціально-економічних змін в трудових відносинах, недосконалої амортизаційної, облікової та податкової політики. В результаті проведених досліджень доведено, що при діючій системі обліку витрат сільськогосподарського виробництва штучно завищено витрати на оплату послуг та робіт виконаних сторонніми організаціями.

**Ключові слова:** витрати виробництва, інфляційні процеси, собівартість сільськогосподарської продукції, структура витрат, трудові та матеріальні витрати.

**Постановка проблеми.** Основною метою діяльності суб'єкта господарювання є отримання максимального прибутку, що можливе при умові максимального доходу від реалізації продукції за рахунок максимальної ціни, але їх формує ринок, тому вплинути на їх розмір не завжди можливо, в той час як є можливість посилення контролю та оптимізації на його основі операційних витрат, з метою зниження собівартості продукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний вклад у теоретико-методологічні засади структури формування собівартості сільськогосподарської продукції з урахуванням галузевої специфіки здійснили такі вчені як В.Г. Андрійчук, П.Т. Саблук, О.М. Шпичак, О.Г. Шпикуляк, М.Й. Малік, І.Є. Давидович, Ю.С. Коваленко та інші, проте проблема моніторингу механізму формування собівартості продукції сільського господарства, змін у структурі виробничих витратах залишається актуальною. Причина полягає в тому, що діюча методика складання фінансової та статистичної звітності не дає повної та якісної інформації щодо відповіді на зазначені питання.

**Формулювання цілей статті** – обґрунтування змін структури собівартості сільськогосподарської продукції під впливом соціально-економічних процесів в аграрній галузі економіки, встановлення причин таких змін та визначення їх впливу на кінцевий фінансовий результат господарювання.

**Виклад основного матеріалу:** Ефективність діяльності сільськогосподарських під-

приємств багато в чому залежить від сформованої системи управління витратами підприємства, що являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються стратегічні і тактичні завдання [1, с. 44]

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

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві застосовується певна система економічних показників. Деякі показники розраховуються, виходячи з вартості валової продукції. Вони реально відображають дійсний стан ефективності витрат не тільки в кінці року, але й упродовж нього, оскільки в процесі управління дуже важливим є прийняття обґрунтованих оперативних управлінських рішень [2, с. 81].

Відзначимо, що суттєвою специфікою при формуванні витрат у сільському господарстві є його самовідтворення. Значна частина виробленої продукції не реалізується, а залишається в господарстві з метою відтворення молодняка худоби, насіння, добрив, кормів тощо. Тому зазначена частина виробленої продукції не входить до складу товарної продукції і не набуває грошової форми,

оскільки є внутрішньогосподарським оборотом, який у загальному обсязі сільськогосподарського виробництва складає істотну частку.

Оцінка ефективності формування витрат сільськогосподарськими підприємствами України показала, що спостерігається стійка тенденція щодо її зниження (табл. 1). Так,

якщо у 2010 році на 1 грн. витрат було вироблено 1,25 грн. валової продукції, то у 2014 році – лише 0,9 грн. Слід відзначити, що темпи зниження коефіцієнта покриття виробничих витрат по рослинництву перевищують аналогічний показник по тваринництву.

Таблиця 1

**Оцінка ефективності формування витрат сільськогосподарськими підприємствами України, 2010-2014 рр.**

Показник	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
Продукція сільського господарства					
Валова продукція, млн. грн.	94089,0	121053,7	113082,3	136590,9	139058,4
Виробничі витрати, млн. грн.	75009,6	99265,9	123739,3	127190,3	154313,4
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	1,25	1,22	0,91	1,07	0,9
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	0,80	0,82	1,09	0,93	1,1
Рослинництво					
Валова продукція, млн. грн.	66812,7	92138,4	82130,2	103127,8	105529,5
Виробничі витрати, млн. грн.	50243,2	70665,1	90253,7	91557,7	115437,8
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	1,33	1,30	0,91	1,1	0,9
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	0,75	0,77	1,1	0,9	1,1
Тваринництво					
Валова продукція, млн. грн.	27276,3	28915,3	30952,1	33463,1	33528,9
Виробничі витрати, млн. грн.	24766,4	28600,8	33485,6	35632,6	38875,6
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	1,1	1,0	0,9	0,9	0,9
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	0,9	1,0	1,08	1,1	1,2

\* розраховано на основі методики Ю.С. Цал-Цалко [8]

\* згідно даних Державного комітету статистики України [6], [7]

Галузь виробництва сільськогосподарської продукції, порівняно з іншими галузями, за останні роки є самою рентабельною – до 26 % в 2014 році, в той час, коли коефіцієнт покриття виробничих витрат має тенденцію до зниження. Динаміка показників ефективності формування витрат сільськогосподарськими підприємствами України наведена на рисунку 1.

При виробництві сільськогосподарської продукції, як і інших галузях матеріального виробництва, проводяться різні витрати, які відіграють неоднакову роль у процесах здійснення діяльності суб'єктами господарювання. Сукупність витрат забезпечує вико-

нання відповідних технологічних операцій, в результаті яких і виробляються різні види продукції.

Групування витрат за елементами витрат залежно від господарського призначення показує, з яких витрат складається собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, дає змогу проаналізувати структуру витрат на виробництво окремих продуктів і виявити резерви зниження витрат на одиницю продукції. При цьому характерним є те, що основні елементи витрат, їх назви майже не змінюються, проте істотно змінюється їх кількісне вираження.

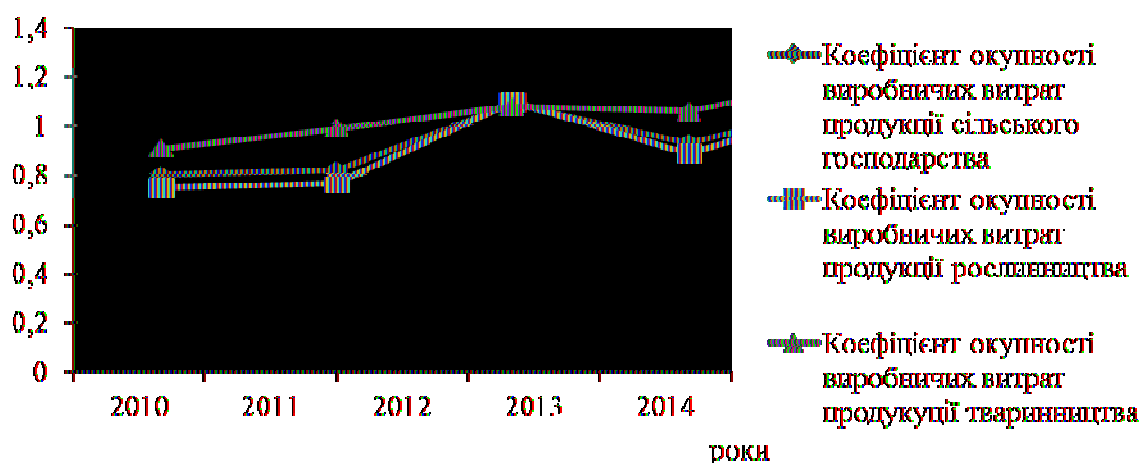


Рис. 1. Динаміка показників ефективності формування витрат сільськогосподарськими підприємствами України у 2010-2014 рр.

Деякі відмінності можна окреслити характеризуючи структуру витрат за елементами у розрізі окремих галузей. Характеризуючи результати господарювання 2014 року, слід відзначити, що у рослинництві частка матеріальних витрат складала 66,9%, а у тваринництві – 80,8% (табл. 2). Їх частка в загальних витратах на виробництво сільськогосподарської продукції у сільськогосподарських підприємствах збільшилась з 49,4% у 1990р. до 70,4 у 2014р., що складає 42,4%. Таке збільшення спостерігається і в рослинництві (63,6%), і в тваринництві (43,8%); причиною цього є збільшення видатків на паливно-мастильні матеріали.

Виробнича собівартість продукції сільськогосподарських підприємств є синтетичним показником, що формується з усіх витрат, пов'язаних з процесом її виробництва. До складу загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств включаються: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів виробничого та загальновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, плата за оренду землі і майна виробничого призначення; сума єдиного податку та ін. (табл.3).

Структура витрат на виробництво за період становлення ринкової економіки значно змінилась (табл.3, рис.2). Основна увага тут сконцентрована на таких статтях витрат, як:

оплата праці, матеріальні витрати і амортизація основних засобів. При детальному аналізі цих складових необхідно уточнити роль кожного елемента у складних процесах виробництва сільськогосподарської продукції.

Перш за все, це витрати на оплату праці. У даному переліку ця стаття витрат названа першою, однак, на превеликий жаль, ця складова формально є на першому місці тільки в порядку її переліку, проте у цифровому вираженні вона поступається іншим витратам, а саме: матеріальним. Загалом з 1990 року питома вага витрат на оплату праці й відрахувань на соціальні заходи зменшилась більше ніж у чотири рази, тобто з 37,8% до 9,9%. Таку тенденцію можна охарактеризувати як негативну, оскільки вона пов'язана із зменшенням розміру оплати праці, що одночасно впливає на зниження рівня соціального захисту сільського населення. При цьому характерним є те, що темпи росту витрат на оплату праці зменшуються. Оплата праці стала займати значно менше відсотків в загальній структурі собівартості. Причиною є використання нових та більш інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських культур, висівання нових селекцій високоурожайних сортів сільськогосподарських культур, застосування більш широкого спектру засобів захисту рослин та добрива.

Таблиця 2

**Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції  
у сільськогосподарських підприємствах України, %**

Елементи витрат	1990			2014		
	усього	У рос- линниц- тві	У тва- рин- ництві	усього	У рос- линниц- тві	У тва- ринниц- тві
Усього витрат	100	100	100	100	100	100
Витрати на оплату праці	33,6	35,2	32,3	7,2	6,7	8,4
Відрахування на соці- альні заходи	4,2	8,7	0,6	2,7	2,6	3,1
Матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції	<u>49,4</u> 100	<u>40,9</u> 100	<u>56,2</u> 100	<u>70,4</u> 100	<u>66,9</u> 100	<u>80,8</u> 100
у тому числі:						
насіння та посадочний матеріал	13,7	37,4		12,9	18,1	0,0
корми	52,1	x	82,2	20,7	-	71,6
інші продукції сільсько- го господарства	5,3	7,3	4,1	1,8	0,7	4,6
мінеральні добрива	9,0	24,5	x	14,1	19,9	-
пальне і мастильні мате- ріали	5,1	9,9	2,4	15,4	20,0	4,0
електроенергія	1,4	1,3	1,5	1,9	1,3	3,4
паливо і енергія	0,7	0,8	0,7	1,6	1,2	2,5
запасні частини, ремон- тні та будівельні мате- ріали для ремонту	6,0	8,4	4,6	7,4	9,0	3,5
оплата послуг і робіт, що виконані сторонами організації, та інші ма- теріальні витрати	6,7	10,4	4,5	24,3	29,9	10,5
Амортизація	9,8	11,8	8,2	5,4	5,9	3,9
Інші операційні витрати	<u>3,0</u> 100	<u>3,4</u> 100	<u>2,7</u> 100	<u>14,3</u> 100	<u>17,9</u> 100	<u>3,8</u> 100
у т.ч. орендна плата за земельні частки (паї)				57,8	62,0	0,3
майнові паї				0,5	0,5	-

Також немаловажним є удосконалена техніка, яка дала змогу замінити декілька операцій (культивуація, дискування – одна операція; одночасний посів з внесенням міндобрив) в одну технологічну операцію, що в кінцевому результаті значно позначається на збільшенні виробленої валової продукції.

Незважаючи на значне зменшення витрат на оплату праці, відрахування на соціальні заходи істотно не зменшились, що свідчить

про збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, в частині оподаткування фонду заробітної плати, які у 2000-х роках не були платниками такого податку, а з 2005 році сплачують 37,19 % від нарахованої заробітної плати. Така державна політика призвела до тіньової виплати заробітної плати не тільки в аграрному секторі, а в цілому по всіх галузях виробництва.

Таблиця 3

### Структура витрат на виробництво продукції сільського господарства України за елементами (у %)

Види витрат	Роки				2014р до 1990р
	1990	2000	2010	2014	
Оплата праці	33,6	12,8	9,1	7,2	-26,4
Відрахування на соціальні заходи	4,2	-	3,2	2,7	-1,5
Матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції	49,4	60,1	70,0	70,4	21,0
в т.ч. оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	3,3	5,3	13,3	17,1	14,2
Амортизація	9,8	7,9	5,3	5,4	-4,4
Інші витрати	3,0	19,2	12,4	14,3	11,3
в т.ч. орендна плата за земельні частки (паї)	-	2,3	7,0	8,3	8,3
Усього витрат	100	100	100	100	x

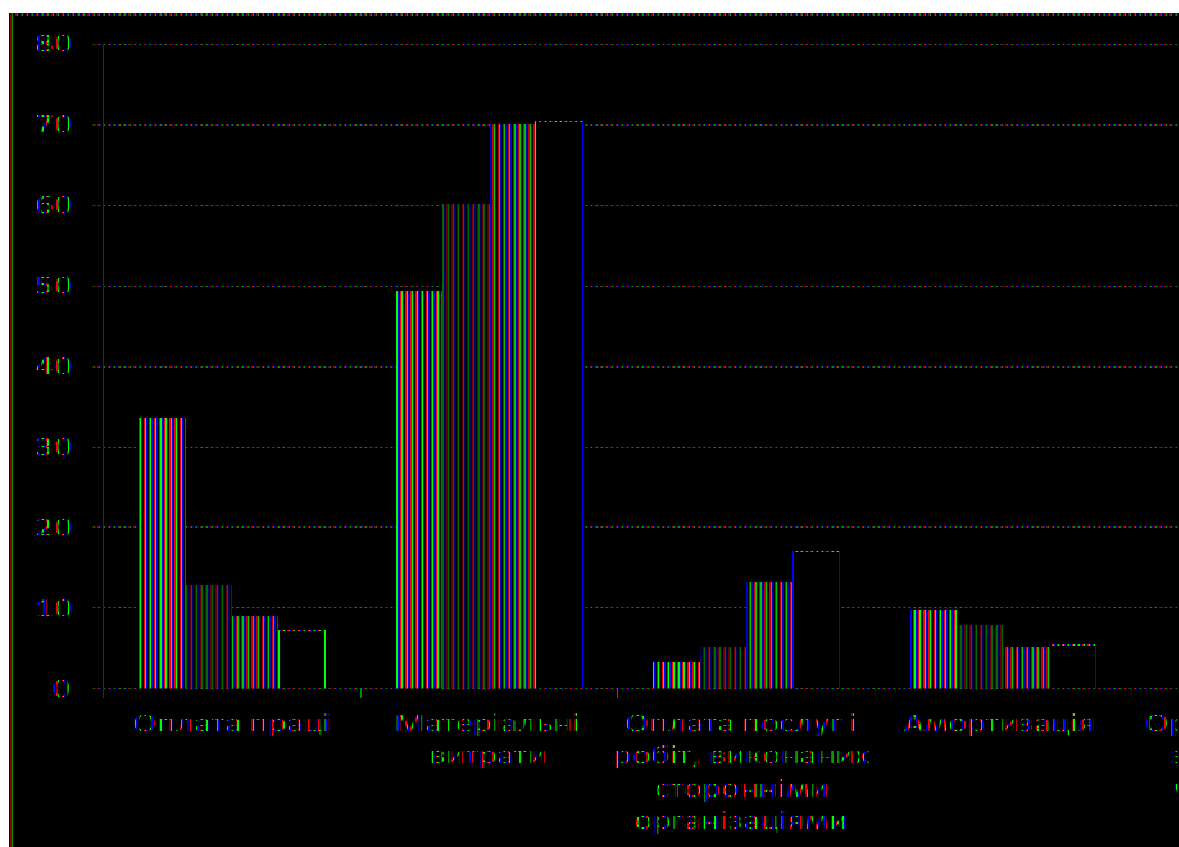


Рис. 2. Динаміка структури собівартості виробництва сільськогосподарської продукції за 1990-2014рр.

Аналізуючи другу важливу складову – матеріальні витрати, можна констатувати, що тут тенденції характеризуються протилежними векторами руху, а саме: відбуваються інтенсивні процеси їх збільшення.

Так, частка матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції складала у 2014р. 70,4%, тоді як у 1990 році лише 49,4%. Найбільш вагомими у структурі матеріальних витрат у 2014 році були ви-

трати на корми – 20,7%, оплату послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати – 24,3%, мінеральні добрива – 14,1%, паливо і мастильні матеріали – 15,4%, насіння і посадковий матеріал – 12,9%. Таке зростання можна пояснити тим, що основні складові матеріальних витрат здороження та кількість використання мінеральних добрив, засобів захисту рослин, насінневого матеріалу, запасних частин до техніки, які в основному імпортуються, відіграють фундаментальну роль у структурі собівартості продукції. Якість матеріальних запасів значно погіршилась, сільськогосподарські товаровиробники максимально намагаються заощадити їх у процесі виробництва, використовуючи аналоги сумнівної якості замість оригінальних, використавши останні, вирощена продукція не витримує конкуренції та завідомо є збитковою. Обсяг зібраної валової сільськогосподарської продукції прямо пропорційно залежить від сучасного та достатнього їх застосування. Матеріальні витрати, які у більшій частині є імпортно-орієнтовані, напряму залежать від девальвації національної валюти та інфляційних процесів, а в останній період (2014-2015 роки), вони є гіперінфляційними.

Окремо слід наголосити на тому, що рівень витрат на мінеральні добрива в структурі витрат в Україні явно недостатній і потребує подальшого збільшення. Так, відмітимо, що реальна інтенсифікація виробництва через натуральні фактори впливу на урожайність культур катастрофічно скоротилась, а за рахунок здороження (цінового фактора) – вона зросла. Створилась оманлива ситуація, оскільки витрати в абсолютному грошовому виразі зростають, а рівень ефективності їх віддачі знижується. Крім того, безумовно необхідно збільшувати кількість внесених добрив на 1 га посівної площі, враховуючи той факт, що в провідних країнах Європи їх величина становить 400-500 кг/га діючої речовини.

У структурі витрат суттєвими є витрати на послуги і роботи виконані сторонніми організаціями, які останнім часом мають тенденцію до збільшення. Виконання певних робіт сторонніми організаціями (проведення польових робіт: обробіток ґрунту, збирання урожаю; первісна обробка зерна, тощо) є

економічно більш вигідним для товаровиробників ніж утримання власного машинно-тракторного парку. Об'єднання сільськогосподарських товаровиробників в асоціації, холдинги дає змогу обробляти сільськогосподарські угіддя передовими технологіями, що в обліку відображається, як надання послуг сторонніми організаціями.

Задоволення потреб тіньових схем ведення бізнесу, таких як: виплати неофіційної заробітної плати; фінансова зацікавленість менеджерів у придбанні виробничих запасів та реалізації власної продукції; винагорода різного роду інституціям, які здійснюють перевірку та контролюють господарської діяльності, а також отримання дивідендів від власного бізнесу, тощо, призвели до накопичення грошових коштів через неофіційну реалізацію власної вирощеної продукції, а значить приховування (зниження) обсягу валового виробництва, а також через підприємницьку діяльність фізичних осіб підприємців які є платниками спрощеної системи оподаткування.

На нашу думку, господарювання в умовах виживання бізнесу спонукає бізнесменів знаходити методи ведення діяльності, сплачувати менше податкових платежів, дотримуючись законодавчих норм, через викривлення структури собівартості продукції в частині зменшення дійсних матеріальних та трудових витрат та збільшення «не реальних» витрат на оплату послуг і робіт сторонніми організаціями.

Сільськогосподарські товаровиробники відчувають постійний брак коштів, необхідних для оновлення виробництва сучасною технікою та технологіями. Нематеріальними активами у виробників сільськогосподарської продукції у більшій частині є основні засоби, які дістались у спадок від колишніх КСП при реорганізації, залишкова вартість яких на сьогодні практично дорівнює нулю. Переоцінка таких основних засобів не проводилась, оскільки більше 90 % господарств обрали спрощену систему оподаткування на основі фіксованого сільськогосподарського податку (а з 2015 року – єдиного податку), яка звільняла їх від сплати податку на прибуток та не вимагала відображення реальної суми витрат, у тому числі амортизаційних нарахувань при формуванні кінцевого фі-

нансового результату господарювання, що призвело до зменшення суми амортизаційних відрахувань у структурі собівартості з 9,8 % до 5,4 %. Переоцінка нематеріальних активів не урегульована на рівні держави, а самостійно такі дії самими сільськогосподарськими виробниками не здійснювались за відсутності такої потреби. Необхідно підкреслити також, що вагомою причиною зниження суми амортизаційних витрат є те, що підприємства обліковують основні засоби на позабалансовому рахунку, які взяті в оренду, і амортизацію на них не нараховують, а значить і не включають до складу собівартості продукції.

Реформування земельних відносин в аграрному секторі економіки наприкінці 90-х років призвело до додаткового соціального навантаження на сільськогосподарських товаровиробників у вигляді виплати орендної плати за земельні ділянки, звільнивши їх при цьому від сплати обов'язкових платежів та зборів через спрощену систему оподаткування – фіксований сільськогосподарський податок, який в тому числі звільняв від сплати соціального (пенсійного) навантаження. З часом, із спрощеної системи виключались та переводились до обов'язкових податків та платежів вагомий внески: сплата єдиного соціального внеску, плати за землю, збільшення самого фіксованого (єдиного) податку в 2015 році у 21 раз, а в 2016 році в 1,8 рази з заставою 0,45% до 0,81% від нормативної грошової оцінки землі станом на 01.01.2015 року. За попередніми розрахунками автора у 2015 році податкове навантаження на 1 га становить від 700-900 грн., що в структурі витрат дорівнює 10-12%, а за прогнозами на 2016 рік податковий тягар збільшився вдвічі до 2500 грн на 1 га. Удосконалення законодавства призвело до того,

що сільськогосподарські товаровиробники стали більш прозоро, своєчасно та в повному обсязі розраховуватись за орендовані паї, враховуючи при цьому індексацію, що відповідно, призвело до збільшення ваги даного показника в структурі собівартості продукції.

**Висновки.** Оцінка ефективності формування витрат сільськогосподарськими підприємствами України показала, що спостерігається стійка тенденція щодо її зниження. Так, якщо у 2010 році на 1 грн. витрат було вироблено 1,25 грн. валової продукції, то у 2014 році – лише 0,90 грн. Слід відзначити, що темпи зниження коефіцієнта покриття виробничих витрат по рослинництву перевищують аналогічний показник по тваринництву. Зміни в структурі витрат негативно позначились на розмірі оплати праці, відсоток трудових витрат зменшився на 26,4%, що негативно впливає на зниження рівня соціального захисту сільського населення, розмір матеріальних витрат зріс на 21 % за рахунок здороження (цінового фактора), в той час коли якість матеріальних запасів значно погіршилась, у тому числі вагомий відсоток у здороженні таких витрат покладений на витрати оплати робіт та послуг виконаних сторонніми організаціями 3,3 % - в 1990 роках до 14,2 % у 2014 році – виконання певних робіт сторонніми організаціями є більш економічно вигідним ніж утримання свого машинно-тракторного парку. Інші витрати: орендна плата, податкове навантаження на сільськогосподарського товаровиробника значно зросли: з 3% до 11,3%, таким чином, держава переклала соціальний тягар на аграріїв через виплату орендної плати за земельні ділянки, яка щорічно має тенденцію до збільшення.

#### Список літератури:

1. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. / І.Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
2. Муляр Т.С Особливості управління витратами сільськогосподарськими підприємствами / Т.С. Муляр // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/No5/125-130.pdf>
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. // Все про бухгалтерський облік, спецвипуск №24-25, К: Новий друк, 2015
4. Основні економічні показники виробництва продукції сільськогосподарських господарств в сільськогосподарських підприємствах// [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/No5/125-130.pdf>
5. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, О.О.Юшкевич, Й.С. Завадський – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
6. Статистичний бюлетень "Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2010 рік" - К: Державний комітет статистики, 2011

7. Статистичний бюлетень "Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільсько-господарських підприємствах за 2014 рік" -, К: Державний комітет статистики, 2015
8. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю.С. Цал-Цалко - Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с.
9. Шпичак О. М. Економіко-організаційні неузгодженості взаємовідносин у продуктових ланцюгах в умовах інфляційно-девальваційних процесів: напрями врегулювання / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2015. – № 6. – С. 82-93.

**Summary.**

*The structure cost of agricultural products and substantiated reasons for the change in the dynamics of interest expenses based on objective features of the agricultural sector, including changing the production technology of new technologies, combining multiple process operations into one, the impact of inflation, devaluation processes and quality on material costs, socio-economic changes in labor relations, poor accounting and tax policy, reflected in the final financial results of enterprises. As a result of the research proved that the current system of cost accounting of agricultural production artificially inflated costs for services and work performed by outside organizations, found components that caused the increase in the percentage of such costs. The structure and dynamics of changes in material and labor costs, effects and causes of change, the necessity of any additional costs such as the structure of the rent for the land tax fees and charges and their impact on final financial results of agricultural entities. Grounded conclusions about the need to change the structure and dynamics of costs in the cost structure of agricultural production.*