

*Славкова О.П.,
д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет*
*Кириченко Є.Р.,
магістрант,
Сумський національний аграрний університет*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

Анотація. У статті проведено економічне оцінювання сучасного стану та наукової думки щодо формування собівартості продукції тваринництва, а також розроблено пропозиції щодо його покращення. Визначено, що, незважаючи на кризові явища, що обумовили зниження темпів зростання галузі тваринництва, вона все ще має потенціал для свого розвитку. Проаналізовано стан галузі та основні показники формування собівартості продукції тваринництва, такі як переорієнтація галузі на утримання високопродуктивних порід з метою розширення виробництва яловичини та молока, виробництво сирів, інтеграція з переробними підприємствами, формування культури споживання яловичини та молочної продукції.

Ключові слова: сільськогосподарське виробництво, галузь тваринництва, собівартість, виробництво яловичини, виробництво молока, собівартість продукції тваринництва.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки аграрного сектору (особливо галузі тваринництва) великого значення набуває пошук резервів підвищення конкурентоспроможності виробництва продукції на основі зниження її собівартості. Але впродовж значного періоду основну тенденцію визначав зворотній процес: собівартість продукції тваринництва неухильно зростала, що породжувало численні проблеми в галузі. Тому виникає потреба з'ясування основних тенденцій у зміні обчислення собівартості як в Україні загалом, так і на рівні регіонів, районів та підприємств зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання значення собівартості та проблеми її формування постійно актуальні,

тому перебувають у полі зору багатьох провідних науковців. На особливу увагу заслуговують фундаментальні роботи таких вчених, як В.Г. Андрійчук [1], Н.М. Бондаренко [2], М.І. Маниліч [3], О.В. Миронюк [3], Н.Г. Міценко [4], В.А. Распопова [5], А.К. Устименко [2]. Проблемні аспекти обчислення собівартості продукції тваринництва висвітлюються в періодичних виданнях, зокрема в наукових статтях Л.В. Мамчур [6], О.П. Комарницької [7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас вказана проблема на сучасному етапі розвитку економіки залишається недостатньо дослідженою, тому потребує подальшого розгляду та аналізу.

Мета статті полягає у з'ясуванні основних проблем у формуванні та обчисленні собівартості продукції тваринництва, причин зміни собівартості продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах, а також розробка шляхів вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. До найважливіших показників роботи окремого підприємства відносять собівартість продукції та собівартість виробництва. Знання економічної природи собівартості та особливості її формування, виробничих витрат, їх склад та шляхи зниження дадуть змогу правильно застосовувати ці показники в господарській практиці.

Сучасний стан розвитку галузі тваринництва характеризується такими показниками (табл. 1). Якщо розглянути період з 1990 року по 2017 рік, то можна побачити, що галузь тваринництва значно втратила

Динаміка показників розвитку галузі тваринництва в Україні

Рік	Кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня, тис. голів				Виробництво основних видів продукції тваринництва				
	велика рогата худоба		свині	вівці та кози	птиця, млн. голів	м'ясо (у забійній масі), тис. т	молоко, тис. т	яйця, млн шт.	вовна, т
	усього	зокрема, корови							
1990	25 194,8	8 527,6	19 946,7	9 003,1	255,1	4 357,8	24 508,3	16 286,7	29 804
2000	10 626,5	5 431,0	10 072,9	1 884,7	126,1	1 662,8	12 657,9	8 808,6	3 400
2010	4 826,7	2 736,5	7 576,6	1 832,5	191,4	2 059,0	11 248,5	17 052,3	4 192
2015*	3 750,3	2 166,6	7 079,0	1 325,3	204,0	2 322,6	10 615,4	16 782,9	2 270
2016*	3 682,3	2 108,9	6 669,1	1 314,8	201,7	2 323,6	10 381,5	15 100,4	2 072
2017*	3 530,8	2 017,8	6 109,9	1 309,3	204,8	2 318,2	10 280,5	15 505,8	1 967
2017 рік у відсотках до 1990 року	14,0	23,7	30,6	14,5	80,3	53,2	41,9	95,2	6,6

* дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованої території у Донецькій та Луганській областях

Джерело: укладено авторами на основі джерела [8]

в кількісних показниках. За всіма показниками є зниження від 93,4% до 4,8%.

Основною причиною зменшення виробництва продукції тваринництва є висока собівартість порівняно з продукцією рослинництва, тому ця категорія належить до найважливіших економічних показників, за якими можна охарактеризувати ефективність роботи підприємства, а також впливає на виробництво.

Собівартість продукції – це комплексний економічний показник, який поєднує витрати на спожиті засоби виробництва, тобто витрати узагальної праці, та витрати на заробітну плату робітників підприємств, тобто витрати живої праці, а також частину чистого доходу громадян, яка призначена для витрат на соціальне страхування, підтримку потерпілих від Чорнобильської аварії, утримання пенсіонерів, безробітних та на медичне страхування [9].

Собівартість продукції відображає рівень витрат підприємства на її виробництво та комплексно характеризує ефективність використання ним усіх ресурсів, організаційний та технічний рівні виробничого процесу, рівень продуктивності праці тощо. Показник собівартості продукції є дуже важливим та використовується для обґрунтування багатьох економічних рішень, а саме виробнича собівартість продукції охоплює витрати на виробництво продукції в межах

усього підприємства, тобто як прями, так і накладні виробничі витрати на енергію, спожиту в технологічних цілях, на утримання й експлуатацію обладнання, амортизацію будівлі виробничого комплексу.

Перш за все необхідно відзначити, що собівартість продукції виконує низку важливих функцій [2]:

- здійснює облік і контроль усіх затрат, які понесені на випуск продукції та реалізацію;
- є базою для формування оптової ціни на продукцію підприємства, визначення прибутку та рентабельності;
- економічно обґрунтовує доцільність вкладення реальних інвестицій на реконструкцію, розширення діючого підприємства та технічне переозброєння;
- визначає оптимальні розміри підприємства;
- економічно обґрунтовує та ухвалює будь-які управлінські рішення тощо.

Науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг за елементами витрат є одним з важливих елементів методу бухгалтерського обліку – калькулювання. Саме калькуляція є заключним етапом обліку витрат на виробництво та виходу продукції, під час якого за встановленими прийомами та методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Собівартість продукції обчислюють різними методами залежно від її виду, типу й характеру організації виробництва тощо. Відповідно до цього за різними ознаками класифікують саму собівартість, найбільш поширеними з яких є:

– класифікація залежно від складу витрат: галузева, фірмова, індивідуальна, повна, господарська, виробнича, цехова, бригадна, технологічна;

– класифікація залежно від часу обчислення та джерел даних: нормативна, провізорна, планова, фактична.

Важливим також є визначення такої категорії, як принципи формування собівартості, що визначають за таких умов: вони є об'єктивні, оскільки оцінювання в усіх видах базується на документах, а найголовніше, за предмет оцінювання взята кількість грошей, яка справді була витрачена, чи те, за що мала бути сплачена відповідна сума грошей; впливають з принципу подвійності, тому що факти господарського життя реєструються в обліку в тій оцінці, в якій вони реально відбувалися; продукція (майно) оприбутковується за тією ціною, за якою вона була справді виготовлена (придбана); реально відображаються фінансові результати, оскільки на них впливають наслідки зміни цін (переоцінки).

Серед науковців точилась серйозна дискусія стосовно методів визначення собівартості. Так, В.Г. Андрійчук [1] виділяє такі методи:

– пряме віднесення витрат на відповідні види продукції; цей метод застосовується в тих галузях, де одержують лише один вид однорідної продукції, а собівартість одиниці продукції визначають діленням суми понесених витрат на цьому об'єкті планування й обліку на загальний обсяг її виробництва (робіт, послуг);

– вилучення із загальної суми витрат побічної продукції, вираженої в грошовій формі; в галузі тваринництва гній оцінюється за нормативною собівартістю, а такі види побічної продукції, як вовна-лінька, пух, перо, роги, міражні яйця, оцінюються за цінами можливої реалізації (використання); залишок витрат, що дорівнює різниці між

загальною сумою витрат і вартісною оцінкою побічної продукції, відносять до одержаного обсягу основної продукції;

– коефіцієнтний метод, який застосовується тоді, коли в процесі відповідного виду діяльності одержують більше одного виду продукції з подальшим визначенням собівартості кожного з них; витрати між цими видами продукції розподіляються пропорційно їх питомій вазі в загальному обсязі умовної продукції; її розраховують шляхом переведення за допомогою прийнятих коефіцієнтів усіх видів продукції в основний; цим методом визначають, наприклад, собівартість продукції вівчарства;

До основних видів продукції тваринництва в молочному скотарстві відносять молоко, приплід, приріст живої маси; в м'ясному скотарстві – приріст живої маси; в свинарстві – приріст живої маси; у вівчарстві – шерсть, приріст живої маси, шкурки; в птахівництві – яйця, приріст живої маси.

Виявлення та реалізація резервів зниження собівартості виробництва, зокрема молока, в сучасних умовах стають об'єктивною необхідністю, оскільки від цього залежить рівень забезпечення населення молочними продуктами. Розробка найбільш важливих напрямів зниження витрат в молочному скотарстві набуває великого практичного та теоретичного значення.

Для встановлення напрямів зниження собівартості в молочному скотарстві та вибору основних факторів, що впливають на головну мету тваринництва, ми провели попередній аналіз чинників, серед яких слід виділити зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх факторів належать економічне середовище, в якому функціонує підприємство (фінансова та інвестиційна політика держави, податкова система, митна політика, світовий ринок, ринковий попит і ціни на продукцію, правова форма господарювання, наявність переробних підприємств, наявність конкурентів); науково-технічне середовище (поява нових науково-технічних відкриттів і нових технологій); політичне середовище (міжнародне становище країни, аграрна політика країни); юридичне середовище (зміни в законодавстві країни, рішення

обласних, районних та місцевих органів влади); природно-кліматичні умови (клімат, ґрунти, природні ресурси); географічні особливості (віддаленість від міст, наявність і розвиненість транспортної мережі).

Зовнішні чинники мають рухливість і невизначеність. Рухливість зовнішніх факторів – це швидкість, з якою відбувається зміна їх впливу на підприємство та окремі галузі його виробництва. Швидкість зміни впливу зовнішніх факторів останніми роками збільшується, що вимагає постійної уваги та негайної реакції на них з боку підприємств [5].

Діючи нині методики визначення та оприбуткування отриманої тваринницької продукції, зокрема основної галузі – скотарства, а також калькуляції собівартості основної продукції і додаткових біологічних активів мають низку недоліків, які не сприяють правильному розрахунку економічної ефективності виробництва в цій галузі. Так, під час визначення приросту живої маси молодняку тварин і дорослої худоби на відгодівлі від загальної маси вираховують вагу всього поголів'я, яке загинуло [10]. Однак падіж тварин може статися з різних причин, зокрема через нещасний випадок, з вини матеріально відповідальної особи, внаслідок стихійного лиха, хвороби. Тому під час визначення валового приросту живої маси беруть до уваги вагу не всього падежу, а тільки того, який взяло на себе підприємства.

На думку колективу авторів, точнішою була б така методика визначення валового приросту живої маси тварин: до живої маси тварин, яка залишилась на кінець звітного періоду, додають живу масу тварин, які вибули у звітному періоді без живої маси тварин, загибель яких віднесено за рахунок підприємства, а з одержаного підсумку вираховують вагу тварин, які були на початок звітного періоду, та вагу тварин, які надійшли в групу протягом звітного періоду. Остаточний результат буде становити валовий приріст живої маси тварин облікової групи за звітний період [11].

Крім того, від молодняку великої рогатої худоби, крім приросту живої маси, отримують приплід (від корів-первісток) і молоко

(під час роздоювання первісток, який може тривати до трьох місяців, а також від корів, яких переведено на відгодівлю). Сьогодні ці види продукції автоматично оприбутковуються як продукція основного стада (корів), а витрати на утримання корів-первісток та нетелей відносяться до витрат на утримання молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Ми вважаємо доцільним ці види продукції оприбутковувати як продукцію поточних біологічних активів.

Нині чинна система бухгалтерського обліку не відображає усіх видів продукції, які нам дає основне стадо великої рогатої худоби. Це стосується приросту живої маси корів. Ми пропонуємо визначати приріст живої маси корів під час їх вибракування та оприбутковувати його. Оцінювати приріст корів пропонуємо залежно від собівартості молока [11].

Під час обґрунтування шляхів зниження собівартості сільськогосподарської продукції насамперед потрібно пам'ятати про те, що з підвищенням продуктивності тварин знижується собівартість. Отже, фактори, що зумовлюють таке підвищення, можна розглядати як фактори зниження собівартості продукції тваринництва. Серед них особливе значення мають впровадження у виробництво кращих порід тварин, дотримання всіх передових способів утримання тварин, зміцнення кормової бази тваринництва, дотримання зоотехнічних вимог під час складання раціонів щодо збалансованості протеїном, мінеральними речовинами, іншими поживними компонентами, вдосконалення галузевої структури підприємств з орієнтацією на вимоги ринку, досягнення раціональної концентрації виробництва, що забезпечує краще використання ресурсів, більш швидке запровадження досягнень науки, техніки, передової практики.

Одним з важливих шляхів зниження собівартості продукції тваринництва є підвищення продуктивності праці на основі автоматизації виробництва та раціональної побудови організаційної структури приватних підприємств, впровадження в них досконалого внутрішньогосподарського економічного механізму та ефективних орендних відносин.

Існує велика кількість шляхів зниження собівартості продукції, зокрема використання дешевих матеріалів, вдосконалення процесу виробництва, автоматизації робочих місць та скорочення кількості працюючих, кооперація з іншими підприємствами, які можуть виготовляти ті чи інші складові за меншими цінами. Однак існує чимало проблем, пов'язаних з цим. Так, зменшення витрат на придбання якісних матеріалів та заміна більш дешевими може привести до пониження якості кінцевого продукту, а це може негативно відбитися на реалізації продукції. Зменшення кількості працівників та автоматизація виробництва вимагають на перших етапах досить великих капіталовкладень тощо.

Таким чином, ми приєднуємось до провідних науковців стосовно шляхів вдосконалення цієї галузі.

1) Від молодняку великої рогатої худоби слід оприбутковувати приріст їх живої маси за мінусом маси загиблих тварин, яка віднесена на рахунок підприємства; приплід корів-первісток з урахуванням його живої маси; молоко від корів-первісток до переводу їх в довгострокові біологічні активи та від корів, які вибракувані на відгодівлю, оцінювати за цінами реалізації.

2) Від основного стада корів слід оприбутковувати молоко, отримане тільки від корів основного стада, тобто без молока корів-первісток, які до трьох місяців вважаються поточними біологічними активами і протягом цього періоду роздоюються; оприбутковувати приплід без приплоду від корів-первісток, оскільки витрати на їх утримання ще не відносять на основне стадо; оприбутковувати приріст живої маси корів у момент їх вибракування; оцінювати приплід з урахуванням його живої маси;

3) Собівартість продукції корів основного стада слід визначати за коефіцієнтним методом, причому за основу розрахунків варто взяти використання кормів на одиницю продукції (1 ц молока).

4) Оприбуткування гною від великої рогатої худоби слід здійснювати в оцінці з урахуванням вмісту в ньому діючої речовини мінеральних добрив [3].

Зниження собівартості продукції тваринництва може також полягати в переорієнта-

ції галузі на утримання високопродуктивних порід з метою розширення виробництва яловичини та молока, виробництва сирів, інтеграції з переробними підприємствами, формування культури споживання яловичини та молочної продукції.

Висновки. Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки. По-перше, сільському виробництву притаманні певні особливості. Його розвиток залежить від природних факторів, основним засобом виробництва виступає земля, а тварини одночасно виступають і як засоби праці, і як предмети праці, що ускладнює процес управління виробництвом. По-друге, на розвиток виробництва та підвищення рівня соціально-економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства значно впливає зниження собівартості продукції.

На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно передбачити конкретні заходи щодо здійснення режиму економії та продуктивності тварин. Це сприятиме підвищенню конкурентоспроможності продукції та забезпеченню соціально-економічного розвитку аграрного сектору економіки.

Література:

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підручник. Київ: КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2015. Вип. 11. Ч. 2. С. 51–54.
3. Маниліч М.І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/ZnpEn/2012_8/01SPTA.pdf.
4. Міценко Н.Г., Мизгала С.В. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. Науковий вісник НЛТУ України. 2009. № 19 (4). С. 129–132.
5. Распопова В.А., Глобець Т.В. Шляхи зниження собівартості продукції підприємства. URL: <http://www.rusnauka.com>.
6. Мамчур Л.В. Оцінка сучасного стану виробництва м'яса в Україні. Економіка АПК. 2008. № 12. С. 55–58.
7. Комарницька О.П. Проблемні аспекти розвитку галузі тваринництва та шляхи їх розв'язання. Економіка АПК. 2008. № 12. С. 25–27.
8. Тваринництво (1990–2017) // Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
9. Економіка підприємства. URL: <http://readbookz.net/book/124/3401.html>.
10. Уланчук В.С., Оляднічук Н.В. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах – вимога сьогодення. Облік і фінанси АПК. 2006. № 1. С. 120–124.
11. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. Собівартість і проблеми калькуляції продукції скотарства. Облік і фінанси АПК. 2010. № 1. С. 37–41.

Славкова О.П., Кириченко Е.Р. Проблемные вопросы определения себестоимости продукции животноводства

Аннотация. В статье проведено экономическое оценивание современного состояния и научной мысли касательно формирования себестоимости продукции животноводства, а также разработаны предложения по его улучшению. Определено, что, несмотря на кризисные явления, которые обусловили снижение темпов роста отрасли животноводства, она все еще имеет потенциал для своего развития. Проанализированы состояние отрасли и основные показатели формирования себестоимости продукции животноводства, такие как переориентация отрасли на содержание высокопродуктивных пород с целью расширения производства говядины и молока, производство сыров, интеграция с перерабатывающими предприятиями, формирование культуры потребления говядины и молочной продукции.

Ключевые слова: сельскохозяйственное производство, отрасль животноводства, себестоимость, производство говядины, производство молока, себестоимость продукции животноводства.

Slavkova O.P., Kyrychenko E.R. Problems of determination cost of livestock products

Summary. The economic assessment of current state and scientific thought concerning the formation of livestock products cost has been carried out and proposals for its improvement have been developed. It has been determined that despite the crisis that caused a decrease in the growth rate of livestock sector, it still has potential for its development. The state of industry and the main indicators of cost formation for livestock products have been analyzed, namely: industry reorientation for the maintenance of highly productive breeds, in order to expand beef and milk production, cheese production, integration with processing enterprises, formation of a consumption culture for beef and dairy products.

Keywords: agricultural production, livestock sector, cost price, beef production, milk production, production costs of livestock production.