

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.*

*Ефективна економіка. 2023. № 4.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.4.7>**

**УДК 331.101.38:331.2**

*О. О. Кундицький,  
д. е. н., професор кафедри менеджменту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7848-4717>*

*М. О. Горинь,  
к. е. н., доцент кафедри менеджменту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9622-5073>*

*Г. І. Мусак,  
к. е. н., доцент кафедри менеджменту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6730-1877>*

## **ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

*O. Kundytskyi,  
Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department of Management,  
Ivan Franko National University of Lviv*

*M. Goryn,  
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Management,  
Ivan Franko National University of Lviv*

*H. Mysak,  
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Management,  
Ivan Franko National University of Lviv*

## **ECONOMIC ESSENCE, CLASSIFICATION AND TASK OF ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS IN AGRICULTURE**

*В даній статті розглянуто теоретичні основи, класифікації за різними ознаками та основні завдання обліку витрат виробництва у сільському господарстві. Актуальність даного дослідження полягає в тому, що проблема росту ефективності виробництва, особливо в період фінансової кризи, досить складна. Тому, на сьогодні основним завданням сільськогосподарських підприємств, крім заходів підвищення урожайності, на перший план виходить необхідність економії витрат матеріально-грошових і трудових ресурсів на вирощуванні і збиранні зернових культур.*

*За оцінками науковців, резерви скорочення витрат у зерновиробництві групуються не лише у площині реалізації організаційно-технологічних факторів, а значною мірою і у площині вдосконалення обліку та контролю формування й розподілу виробничих витрат. Тому організація дієвої системи обліку витрат виробництва, що забезпечує проведення аналізу умов формування собівартості продукції є запорукою істотного поліпшення управління виробництвом і економії витрат. У цьому контексті тема нашого дослідження досить актуальна.*

*Для даного дослідження використано велику кількість літературних джерел, включаючи законодавчі акти, роботи теоретиків, які досліджували питання обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.*

*Currently, agriculture occupies an important place in the activity of the national economy. This is due to the stable demand for agricultural products on the domestic and international markets, a high level of production mechanization, which reduces the need for labor resources. The results of growing agricultural products largely determine the financial and economic condition of most agricultural enterprises. In addition, agriculture is of crucial importance in the context of the formation of food and economic security of the state, and the significant scale of export of agricultural products contributes to the growth of foreign exchange earnings in the national economy.*

*This article examines the theoretical foundations, classifications according to various characteristics, and the main tasks of accounting for production costs in agriculture. The relevance of this study lies in the fact that the problem of increasing production efficiency, especially during the financial crisis, is quite complex. Therefore, today the main task of agricultural enterprises, in addition to measures to increase productivity, comes to the fore, the need to save the costs of material, monetary and labor resources for the cultivation and harvesting of grain crops.*

*According to scientists, reserves for cost reduction in grain production are grouped not only in the area of implementation of organizational and technological factors, but also to a large extent in the area of improvement of accounting and control of the formation and distribution of production costs. Therefore, the organization of an effective accounting system of production costs, which provides an analysis of the conditions for the formation of the cost of production, is the key to a significant improvement in production management and cost savings. In this context, the topic of our research is quite relevant.*

*For this study, a large number of literary sources were used, including legislative acts, the works of theorists who studied the issue of accounting for the costs of agricultural production.*

*Identifying and using factors of resource saving and cost reduction is the duty of every member of the enterprise, especially specialists and managers. For this purpose, the company develops standards for consumption of all types of resources, in particular: seeds, fodder, electricity, toxic chemicals, fuel and lubricants, labor costs, etc. Comparison of actual costs with normative ones makes it possible during the analysis process to evaluate the work of units on the use of resources, to find out the reasons for the deviation of actual costs from the planned ones and, accordingly, to stimulate the employees of the enterprise to reduce them, as well as to find ways to do this.*

**Ключові слова:** *витрати; сільськогосподарська продукція; облік; класифікація.*

**Keywords:** *costs; agricultural products; accounting; classification.*

**Постановка проблеми.** У даний час сільське господарство займає важливе місце в діяльності національної економіки. Це пов'язано із стабільним попитом на сільськогосподарську продукцію на вітчизняному та міжнародному ринках, високим рівнем механізації виробництва, що зменшує потребу в трудових ресурсах. Результати вирощування сільськогосподарської продукції значною мірою визначають фінансово-економічний стан більшості аграрних підприємств. Крім того, сільське господарство має вирішальне значення у контексті формування продовольчої та економічної безпеки держави, а значні

масштаби експорту сільськогосподарської продукції сприяють зростанню обсягів валютних надходжень у національну економіку.

За оцінками науковців, резерви скорочення витрат у сільському господарстві групуються не лише у площині реалізації організаційно-технологічних факторів, а значною мірою і у площині вдосконалення обліку та контролю формування й розподілу виробничих витрат. Тому, актуальними залишаються питання організації дієвої системи обліку витрат виробництва, що забезпечує проведення аналізу умов формування собівартості продукції і є запорукою істотного поліпшення управління виробництвом і економії витрат. У цьому контексті тема дослідження досить актуальна.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженнями, пов'язаними з сільськогосподарським виробництвом займалися багато науковців і практиків, серед яких виділяємо Андрійчук В. [1], Бистрова І., Біленко А. та інші. Проте, складні процеси, які відбуваються в сучасних умовах, вимагають, на наше переконання, поглиблення знань з теоретичних та практичних питань дослідження сільського господарства.

**Постановка завдання.** Проте, проблема росту ефективності виробництва, особливо в період фінансової кризи, досить складна. Тому, на сьогодні основним завданням сільськогосподарських підприємств, крім заходів підвищення урожайності, на перший план виходить необхідність економії витрат матеріально-грошових і трудових ресурсів на вирощуванні і збиранні сільськогосподарських культур.

**Методи дослідження.** Теоретичним та методичним підґрунтям проведення дослідження стали загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, системний і комплексний підходи до вивчення суспільних явищ і процесів. У процесі наукового дослідження використовували загальноекономічні та специфічні методи, зокрема, абстрактно-логічний (для теоретичних узагальнень результатів дослідження та формулювання висновків); статистичного

дослідження, соціологічні методи, а також аналіз і синтез та інші наукові методи дослідження.

**Виклад основного матеріалу.** Будь-яке аграрне підприємство в процесі своєї діяльності здійснює матеріальні, грошові і трудові витрати на просте і розширене відтворення основних фондів і оборотних засобів, виробництво і реалізацію продукції, соціальний розвиток трудового колективу тощо. Найбільшу питому вагу у всіх цих витратах, на наше переконання, займають витрати на виробництво продукції.

На основі даних бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Досягнення запланованої ефективності виробництва вимагає постійного зіставлення витрат і одержаних результатів.

Зважаючи на те, що виробничі витрати є породженням відповідних факторів виробництва, їх економічний зміст, на наше переконання, можна визначити наступним чином:

Витрати – це вартість різних видів ресурсів, що споживаються для певних цілей з метою забезпечення функціонування та розвитку підприємства. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати не визнаються: попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг, погашення одержаних позик, інші зменшення або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього положення (стандарту), витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2].

З метою управління витратами господарського суб'єкта проводиться їх класифікація, що дозволяє, на нашу думку, встановити природу та особливості формування і розподілу за визначеними об'єктами управління.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Необхідність в різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Витрати, які несуть підприємства в процесі здійснення всіх видів своєї діяльності є надзвичайно різноманітними. За характером виникнення і функціональним призначенням усі витрати можна поділити на такі групи: операційні – виникають в процесі операційної діяльності підприємства; фінансові; витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності і не є операційними та фінансовими; надзвичайні витрати [1].

Склад операційних витрат є також різноманітний, тому не всі вони включаються до виробничої собівартості продукції. Водночас у сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності основних галузей (рослинництва і тваринництва) групуються за п'ятьма економічними елементами (рис 1).

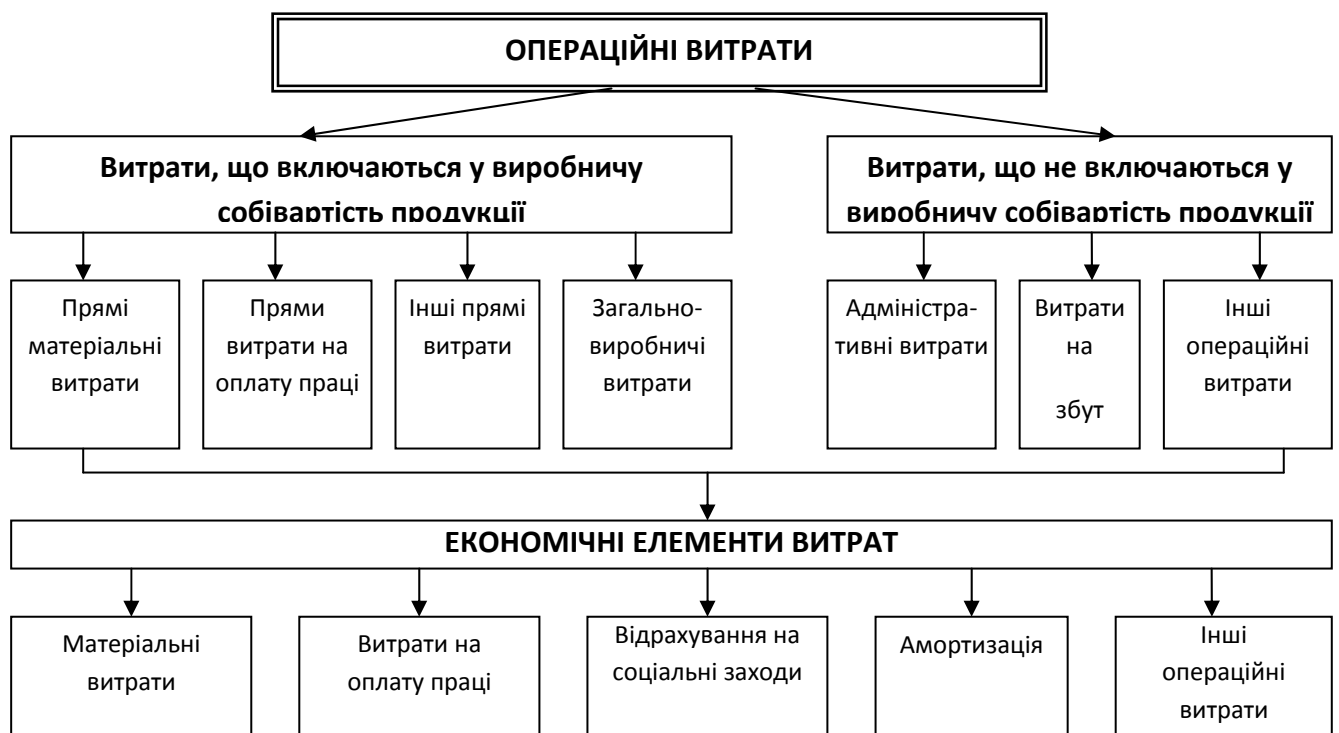
До складу матеріальних витрат включають сировину і матеріали промислового і сільськогосподарського походження, що використовуються аграрними підприємствами в процесі виробництва. Зокрема, в рослинництві – це витрати на насіння, паливно-мастильні матеріали, енергію, добрива, отруто-хімікати, запасні частини, тару і тарні матеріали, допоміжні та інші матеріали.

До складу елемента “витрати на оплату праці” включають основну і додаткову заробітну плату за окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні витрати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці основного виробничого персоналу, а також втрати

на оплату праці інших працівників, зайнятих в основній діяльності підприємства.

До складу елемента “відрахування на соціальні заходи” включають відрахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування персоналу підприємства та інші соціальні заходи.

До складу елемента “амортизація основних засобів” включаються суми нарахованої амортизації на повне відновлення, реконструкцію і модернізацію основних виробничих фондів, що належать підприємству. Сюди ж відносять і амортизацію нематеріальних активів та інших необоротних активів.



**Рис. 1. Склад операційних витрат і їх поділ за елементами**

До складу елемента “інші операційні витрати” включаються інші витрати операційної діяльності. Зокрема, витрати на відрядження, на послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги, сплату відсотків за фінансові кредити, одержані для поповнення власних оборотних засобів, а також для придбання основних засобів для поточної виробничої діяльності, платежі для обов'язкового страхування майна, витрати розрахунково-касового характеру та ін.

Таке групування, на нашу думку, дає можливість встановити потребу в оборотних і необоротних активах, показує, які активи і в якій кількості витрачено, а також характеризує структуру витрат.

Однак, ми вважаємо, що класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства.

Тому для визначення собівартості продукції, необхідно, на наше переконання, деталізувати в обліку витрати на виробництво за статтями калькуляції.

Склад статей калькуляції визначає підприємство-виробник продукції з таким розрахунком, щоб можна було контролювати формування собівартості продукції й отримати максимальний обсяг корисної інформації для потреб внутрігосподарського управління.

Для правильного визначення собівартості продукції і її всебічного аналізу усі виробничі витрати, що включаються у собівартість групують за кількома наступними ознаками:

За роллю в процесі виробництва і за цільовим призначенням витрати поділяються на основні і накладні.

Основні витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції і становлять її речову основу. Без них виробництво певного виду продукції неможливе взагалі (наприклад, витрати насіння, добрива комплектуючі вироби, пальне, заробітна плата тощо).

Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва. Вони включають витрати на оплату праці працівників апарату управління та спеціалістів; амортизацію та витрати на утримання і ремонт будівель, споруд, устаткування загальногосподарського призначення; оплату комунальних послуг; фінансування заходів з охорони праці тощо.



Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони поширюються на всю вироблену продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятої бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо). Накладні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі. До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази. Варто відзначити, що групування витрат на основні та накладні не співпадають з групуванням витрат на прямі та непрямі, на нашу думку, тому ототожнювати їх не можна.

За способом включення до собівартості продукції всі витрати поділяють на прямі і непрямі. Прямі – це витрати, які в момент виникнення можна безпосередньо віднести на відповідний об'єкт витрат (певну культуру). Такими є витрати на заробітну плату працівників основного виробництва, насіння, мінеральні та органічні добрива, на амортизацію і поточний ремонт спеціалізованих основних засобів. Непрямі витрати, пов'язані з виготовленням декількох видів продукції і не можуть бути віднесені до певного об'єкту обліку. З огляду на це виникає необхідність у застосуванні відповідної методики їх розпо-ділу за вказаними об'єктами. Тому цей вид витрат ще називають *розподільчими*.

Прямі витрати поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. До них належать загальновиробничі витрати, а також частина основних витрат, наприклад, амортизація і поточний ремонт тракторів та комбайнів, витрати на підготовку та освоєння виробництва тощо.

Усі види витрат, які несуть аграрні підприємства в процесі виробництва продукції мають неоднаковий зв'язок з її обсягом. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на постійні і змінні.

Постійні – це такі витрати, які безпосередньо не змінюються із зміною масштабів виробництва в короткостроковому періоді. В рослинництві до

постійних витрат відносять: амортизацію техніки і приміщень, орендну плату за землю або інші ресурси, земельний податок, оплату праці постійних працівників, страхові платежі за посіви і майно рослинницьких галузей, загальновиробничі витрати галузі. В основному постійні витрати повинні бути оплачені, навіть якщо виробничі засоби підприємств не використовуються у звітному періоді. Ще одна особливість цих витрат полягає в тому, що у короткостроковому періоді підприємству їх важко зменшити. Тому для ефективної роботи підприємству слід раціонально використовувати ресурси, що є носіями постійних витрат.

Змінними називають такі витрати, величина яких безпосередньо залежить від масштабів виробництва продукції. В рослинництві до них відносять вартість насіння, витрати на мінеральні добрива та отрутохімікати, органічні добрива, нафтопродукти, на технічний ремонт і огляд техніки, витрати на перевезення і доробку продукції, виплати на оплату найманих працівників основного виробництва, оплату послуг сторонніх організацій, пов'язаних із основним виробництвом.

Обґрунтоване розмежування витрат на постійні і змінні має велике значення, ми вважаємо, для оцінки і аналізу ефективності виробництва та прийняття виважених, економічно доцільних управлінських рішень.

З метою ефективного використання виробничих ресурсів та досягнення максимального рівня їх віддачі, підприємство повинно здійснювати управління витратами. Під ним розуміють процес цілеспрямованого формування витрат за видами, місцем і носіями за умови постійного контролю їх рівня і стимулювання зниження. Система управління витратами повинна охоплювати такі організаційні підсистеми: нормування і планування витрат за їх видами; облік і аналіз витрат; пошук і виявлення чинників економії ресурсів, стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Управління витратами на підприємстві передбачає встановлення місця витрат і центра відповідальності. Місце витрат – це місце їхнього формування (окремі підрозділи, колективи). Під центром відповідальності розуміють організаційну єдність місць витрат з центром, що відповідає за їх рівень.

**Висновки.** Отже, підсумовуючи вище проведені дослідження, робимо висновок, що виявлення і використання чинників економії ресурсів і зниження витрат є обов'язком кожного члена підприємства, особливо спеціалістів і керівників. Для цього на підприємстві розробляються норми витрат усіх видів ресурсів, зокрема: насіння, кормів, електроенергії, отрутохімікатів, паливно-мастильних матеріалів, витрат праці тощо. Порівняння фактичних витрат з нормативними дає змогу в процесі аналізу оцінити роботу підрозділів з використання ресурсів, з'ясувати причини відхилення фактичних витрат від планових і відповідно стимулювати працівників підприємства до їх зниження, а також відшукати шляхи для цього.

### **Література**

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств. К. : КНЕУ. 2002.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : Наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 12.01.2022).

### **References**

1. Andriychuk, V. G. (2002), *Ekonomika ahrarnykh pidpryiemstv* [Economics of agrarian enterprises], KNEU, Kyiv, Ukraine.
2. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order “Provisions (standard) of accounting 16 “Expenses”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (accessed 12 January 2022).

*Стаття надійшла до редакції 03.04.2023 р.*