

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

ЦАП ВОЛОДИМИР ДМИТРОВИЧ

УДК 338.512:631.11

**ВИТРАТИ І СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ ТА ЇХ ФОРМУВАННЯ**

08.00.04 – економіка та управління підприємствами
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник доктор економічних наук, професор, академік НААН, заслужений діяч науки і техніки України
Шпичак Олександр Михайлович,
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»,
завідувач відділення ціноутворення,
інфраструктури ринку та розвитку наукових інновацій

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Охріменко Ігор Віталійович,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права,
проректор з навчальної та наукової роботи

кандидат економічних наук, доцент
Остапенко Тетяна Миколаївна,
Полтавська державна аграрна академія,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться «05» грудня 2016 року о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.004.01 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Генерала Родимцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 97

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розісланий «03» листопада 2016 року

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Т. І. Балановська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Одними із глобальних категорій, які становлять основу будь-якої економіки як на державному рівні, так і на рівні підприємства, є витрати і собівартість продукції. Рівень собівартості в ринкових умовах є межею для товаровиробника, яка визначає доцільність ведення його виробничо-господарської діяльності. Оптимізація витрат на виробництво і реалізацію продукції та підвищення її якості є підґрунтям для забезпечення конкурентоспроможності підприємства, його високого економічного і соціального розвитку. У процесі руху продукції від сировини до продуктів переробки відбуваються постійні трансформації категорій витрат і собівартості, у кожній наступній ланці ціна сировини трансформується у витрати, а собівартість виробництва є мінімально допустимим рівнем ціни кінцевого продукту на відповідному етапі виробництва.

Досліджувана проблематика була актуальною як за планово-адміністративної системи, так і в умовах становлення та розвитку ринкової економіки. Нею займаються наукові колективи Державної установи «Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України», Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», Федеральної державної бюджетної наукової установи «Всеросійський науково-дослідний інститут економіки сільського господарства», Національного університету біоресурсів і природокористування України, Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана та інші. Серед відомих в Україні та за її межами науковців-аграрників є В. Г. Андрійчук, П. С. Безруких, В. Р. Боев, М. О. Борхунов, Ф. Ф. Бутинець, В. П. Галушко, В. К. Горкавий, В. М. Геєць, В. П. Горьовий, С. І. Дем'яненко, А. Д. Діброва, Т. Г. Дудар, О. Ю. Єрмаков, В. К. Збарський, В. Н. Зимовець, М. М. Ільчук, Ю. С. Коваленко, І. І. Лукінов, Ю. О. Лупенко, В. Я. Месель-Веселяк, Т. М. Остапенко, О. В. Олійник, І. В. Охріменко, Б. Й. Пасхавер, В. Ю. Протасов, П. Т. Саблук, Є. О. Сагайдак, І. В. Свиноус, В. П. Ситник, О. О. Сторожук, І. І. Ушачов, Ю. С. Цал-Цалко, О. М. Шпичак, О. В. Шубравська та ін.

Проте в умовах становлення та розвитку ринкових відносин в силу сподівання всесильності дії закону ринкового саморегулювання порівняно мало приділяється уваги категоріям витрат та собівартості. Крім того в цей період у сільськогосподарських підприємствах внаслідок виникнення об'єктивних причин ускладнилося їх визначення, що обумовлено новими умовами господарювання, інфляційно-девальваційними процесами, умовами оподаткування, значними структурними, просторово-часовими трансформаціями витрат і собівартості сільськогосподарської продукції. У зв'язку із цим загострилася проблема забезпечення оперативності та об'єктивності оцінки витратної частини сільськогосподарського виробництва, успішне вирішення якої можливе через удосконалення існуючих і пошук нових підходів щодо врахування змін при формуванні витрат і собівартості сільськогосподарської продукції, чим й обумовлено вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження, проведені у дисертаційній роботі, пов'язані з тематикою науково-дослідних робіт Науково-дослідного інституту економіки і менеджменту агропромислового

виробництва Національного університету біоресурсів і природокористування України, зокрема, з темою «Удосконалення системи ціноутворення на продукцію АПК України в умовах членства в СОТ» (номер державної реєстрації 0109U000772). Також дисертаційне дослідження виконувалося в межах науково-дослідних розробок Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» за темами «Розробити науково-методологічні засади удосконалення цінової політики та розвитку аграрних ринків» (номер державної реєстрації 0111U001180) та «Теоретико-методологічні засади ціноутворення та розвитку агропродовольчого ринку» (номер державної реєстрації 0116U000020). У межах цих науково-дослідних робіт здобувачем здійснено аналіз механізму формування витрат на продукцію сільськогосподарських підприємств в Україні.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних засад і розроблення практичних положень щодо формування витрат у сільськогосподарських підприємствах України в умовах становлення та функціонування ринкової економіки, виявлення їх трансформацій у просторовому, структурному та часовому вимірі для забезпечення достовірного й оперативного визначення собівартості продукції, що забезпечить прийняття виважених та обґрунтованих рішень на різних рівнях управління для досягнення високоефективного виробництва.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано наступні задачі:

- узагальнити теоретичні положення та поглибити розуміння сутності економічних категорій витрат та собівартості за їх функціональним призначенням, обґрунтувати їх домінуюче значення у забезпеченні конкурентоспроможності підприємств в ринкових умовах з метою деталізації категорійно-понятійного апарату теми дослідження;

- розробити методичний підхід до оцінки комплексного впливу факторів, що виникли у період становлення та розвитку ринкового середовища, на оцінку витрат та собівартості сільськогосподарських підприємств для формування науково обґрунтованих пропозицій щодо їх оперативного та об'єктивного визначення;

- виявити структурно-видові трансформаційні зміни у формуванні витрат на сільськогосподарську продукцію в часі та просторі, виявити причинно-наслідкові зв'язки, які їх обумовили, що дозволить об'єктивно формувати дієві рішення в процесі виробництва;

- встановити вплив змін у нормативній грошовій оцінці землі та системі оподаткування виробництва сільськогосподарської продукції на формування витрат і собівартості з метою оцінки вигідності для сільськогосподарських підприємств інституційних змін у середовищі їх функціонування;

- уточнити підходи щодо формування витрат виробництва сільськогосподарської продукції з урахуванням оцінки основних засобів за справедливою вартістю та здійснення амортизаційної політики в сільськогосподарських підприємствах з метою забезпечення об'єктивності визначення економічних результатів їх діяльності;

- запропонувати підхід щодо формування і визначити транзакційні витрати сільськогосподарських підприємств та оцінити їх вплив на результативність

сільськогосподарського виробництва з метою підвищення їх конкурентоспроможності в ринкових умовах;

- поглибити методичний підхід та здійснити оцінку рівня витрат у господарстві з їх деталізацією в розрізі технологічних операцій з коригуванням планових і фактичних показників, який враховує зміни в технологічному процесі, поточній ринковій ситуації, з метою оперативного контролю та виявлення причин у зміні виробничих витрат для підвищення ефективності управління сільськогосподарськими підприємствами;

- удосконалити методичні підходи щодо оперативності визначення витрат у сільськогосподарських підприємствах та мінімально допустимого рівня ціни в умовах інфляційно-девальваційних процесів, що зумовить підвищення достовірності визначення собівартості та рівня рентабельності сільськогосподарського виробництва.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат і собівартості в сільськогосподарських підприємствах України.

Предмет дослідження – теоретико-методологічні засади та практичні аспекти формування витрат і собівартості в сільськогосподарських підприємствах України.

Методи дослідження. Методологія дисертаційного дослідження побудована у відповідності із вимогами проведення комплексних наукових досліджень.

Теоретичною та методологічною основою дисертаційної роботи є діалектичний метод пізнання економічних явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, системний підхід до вивчення економічних явищ та процесів, фундаментальні наукові праці й розробки вітчизняних і зарубіжних економістів з проблем формування витрат на аграрну продукцію на всіх етапах становлення та розвитку ринкових відносин в АПК.

У ході досягнення мети роботи та вирішення поставлених задач дисертаційного дослідження було використано такі методи: абстрактно-логічний (при обґрунтуванні категорій «витрати» та «собівартість», формування висновків і рекомендацій); системного аналізу – для оцінки структурних трансформацій у формуванні витрат і собівартості протягом періоду становлення та розвитку ринкових відносин; ряди динаміки, групування, графічний, кореляційно-регресійний – для дослідження просторових та часових відмінностей у формуванні витрат, визначення впливу системи оподаткування та нормативної грошової оцінки землі на формування витрат і собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах; експертного оцінювання – для емпіричного дослідження впливу ряду факторів на формування витрат собівартості сільськогосподарських підприємств, здійснення переоцінки вартості основних засобів у сільськогосподарських підприємствах, оцінки витрат на виробництво продукції в особистих селянських господарствах; структурно-логічного аналізу, програмно-цільовий – при розробленні напрямів забезпечення оперативності та об'єктивності формування витрат у сільськогосподарських підприємствах для підвищення ефективності управлінських рішень.

Вихідною інформацією при проведенні дисертаційного дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України, дані Міністерства аграрної політики та продовольства України, Державної служби статистики

України, Державної митної служби, Департаменту агропромислового розвитку Запорізької обласної державної адміністрації, первинна документація і звітність сільськогосподарських підприємств, статистичні дані міжнародних організацій, наукові публікації зарубіжних і вітчизняних вчених, науково-аналітична інформація офіційних джерел, а також особисті дослідження і спостереження тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні й розвитку теоретико-методичних і практичних положень щодо формування витрат у сільськогосподарських підприємствах України в сучасних умовах. Основними положеннями, які отримані особисто автором, виносяться на захист і містять елементи новизни, є наступні:

вперше запропоновано методичний підхід щодо врахування комплексного впливу факторів, які викликані становленням та розвитком ринкової економіки, зокрема інфляційно-девальваційні процеси, трансакційні витрати, зміни нормативно-грошової оцінки землі та системи оподаткування, відсутність об'єктивної оцінки основних засобів у сільському господарстві, зміни в структурі виробництва у сільськогосподарських підприємствах, підвищення ролі оперативного контролю організаційно-технологічних процесів, на формування витрат і собівартості з метою забезпечення об'єктивності та оперативності управління в сільськогосподарських підприємствах (С. 8);

набули подальшого розвитку:

- наукові засади виявлення причинно-наслідкових зв'язків у трансформаціях виробничих витрат сільськогосподарських підприємств у часі та просторі з урахуванням змін умов господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень у виробничо-технологічних процесах (С. 9-10);

- процес визначення впливу зміни розміру нормативно-грошової оцінки землі при складанні виробничо-технологічних планів на розмір собівартості та дохідності сільськогосподарських підприємств з метою оцінки податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства та дієвості державного управління (С. 10–11);

- пропозиції щодо оптимізації трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств, зокрема пов'язаних із оформленням права оренди земельних ділянок, при укладанні контрактів на продаж продукції, в процесі залучення коштів шляхом банківського кредитування, при розробленні та затвердженні проекту землеустрою тощо (С. 13–14);

- пропозиції щодо забезпечення об'єктивного відображення виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах в умовах різних видів інфляції, що дає можливість реальної оцінки дохідності суб'єктів господарювання (С. 15);

удосконалено:

- теоретичні підходи щодо сутності економічних категорій «витрати» та «собівартість» у частині їх розмежування через призму функціонального аспекта, які полягають у характеристиці витрат лише через кількісний критерій, тоді як собівартість відображає кількісно-якісну оцінку результативності виробничої діяльності та є пріоритетною при визначенні рівня конкурентоспроможності в ринкових умовах, що сприятиме систематизації існуючих теоретичних положень (С. 6-7);

- методичний підхід щодо переоцінки вартості основних засобів у сільськогосподарських підприємствах за різних умов оподаткування, в тому числі визначення коефіцієнта амортизаційних відрахувань залежно від терміну корисного використання основних засобів, який застосовується при побудові спеціальних матриць по кожній обліково-класифікаційній групі, що дозволить підвищити об'єктивність формування витрат та визначення дохідності сільськогосподарського виробництва (С. 12–13);

- організаційно-економічний підхід у формуванні виробничих витрат із поопераційною структуризацією в господарстві у розрізі сільськогосподарських культур, що дає можливість на відповідному етапі виробництва їх оперативно контролювати та своєчасно коригувати з урахуванням об'єктивних змін у технології та ринковій ситуації для забезпечення економії витрат за рахунок оптимізації виробничих процесів, які безпосередньо залежать від їх виконавців (С. 13-14).

Практичне значення одержаних результатів. Обґрунтовані автором пропозиції щодо удосконалення механізму формування витрат у сільськогосподарських підприємствах використано: Департаментом стратегії та економічного розвитку Міністерства аграрної політики та продовольства України в роботі над підготовкою нормативно-правових документів (довідка № 37-11-1-13/6328 від 07.04.2016 р.); Департаментом агропромислового розвитку Запорізької обласної державної адміністрації (довідка № 01-00/0728 від 27.04.2016 р.); Громадською спілкою «Аграрний союз України» в роботі виконавчого апарату та регіональних відділеннях Запорізької області (довідка № 41 від 21.04.2016 р.); Приватним підприємством «Аскон» Якимівського району Запорізької області (довідка № 106 від 26.04.2016 р.), Публічним акціонерним товариством науково-виробничого об'єднання «Чернігівкартопля» Чернігівського району Чернігівської області (довідка № 76 від 20.04.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною, завершеною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до обґрунтування теоретико-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо формування витрат та собівартості в сільськогосподарських підприємствах. Наукові результати, які наводяться в дисертаційній роботі, одержано автором особисто і викладено в опублікованих працях.

Апробація результатів дисертації. Отримані результати наукового дослідження, висновки та пропозиції доповідались, обговорювались і одержали схвалення на: II Міжнародній науково-практичній конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики» (м. Київ, 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Экономика и управление предприятиями, отраслями, комплексами в условиях инновационного развития» (м. Тверь, Російська Федерація, 2013 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Дулатовские чтения 2014» (м. Костанай, Республіка Казахстан, 2014 р.); Всеросійській науково-практичній конференції «Экономические и организационные проблемы управления в современных условиях» (м. Брянськ, Російська Федерація, 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Фундаментальні та прикладні проблеми підприємницької

діяльності в аграрному секторі» (м. Харків, 2015 р.); X Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем» (м. Одеса, 2015 р.).

Публікації. Основні положення дисертаційного дослідження опубліковано у 27 наукових працях, обсягом 12,28 друк. арк. (особисто автору належить 11,67 друк. арк.), з яких: монографія, 8 статей у наукових фахових виданнях України, обсягом 3,91 друк. арк., 2 статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних, стаття у науковому виданні іншої держави, 9 статей в інших наукових виданнях України (особисто автору належить 3,1 друк. арк.), 6 тез наукових доповідей, загальним обсягом 1,9 друк. арк. (особисто автору належить 1,3 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний текст дисертації становить 189 сторінок. Дисертаційна робота містить 59 таблиць та 10 рисунків, 22 додатки, список використаних джерел налічує 284 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність наукового дослідження, визначено мету, задачу, об'єкт, предмет, зазначено методи дослідження, розкрито його наукову новизну та практичне значення, ступінь апробації одержаних результатів, окреслено особистий внесок здобувача у вирішенні поставлених задач.

У першому розділі «**Теоретико-методичні основи формування витрат та собівартості в сільськогосподарських підприємствах**» досліджено сутність витрат і собівартості як економічних категорій, узагальнено та запропоновано власні методичні підходи до формування витрат та собівартості продукції, виявлено їх особливості в галузі сільського господарства, обґрунтовано необхідність застосування системи контролінгу витрат в управлінні сільськогосподарськими підприємствами.

Досліджено основні відмінності між економічними категоріями «витрати» та «собівартість». Визначено, що витрати є кількісним відображенням трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів сільськогосподарських підприємств, тоді як показник собівартості у зіставленні із ринковою ціною несе в собі інформацію про доцільність ведення виробництва в сільськогосподарському підприємстві. Витрати на відміну від собівартості мають як грошовий, так і натуральний вимір та можуть переносити свою вартість на виготовлену продукцію протягом кількох виробничих циклів. Кожна з цих категорій має свої особливості обліку. Зокрема, сума понесених витрат відображається на окремому рахунку, а собівартість є розрахунковою величиною та акумулює дані кількох рахунків.

Здійснено теоретико-методологічне обґрунтування собівартості як мінімально допустимого рівня ціни продукції для безпосереднього товаровиробника, яка забезпечує лише просте відтворення.

Таким чином, собівартість порівняно із показником загальної суми витрат, що обліковуються в господарстві, є пріоритетною у визначенні рівня конкурентоспроможності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка витрат і собівартості окремих видів продукції в сільськогосподарських підприємствах України

Показник	Рік			2015 р. до 1998 р., раза
	1998	2005	2015	
Виробничі витрати сільськогосподарських підприємств, млрд грн	15,2	22,3	190,0	12,5
у тому числі				
рослинництво	7,3	13,8	141,2	19,3
тваринництво	7,9	8,5	48,8	6,2
Повна собівартість 1 т окремих видів продукції, грн				
зерно	149	404	2037	13,7
соняшник	260	786	4205	16,2
цукрові буряки	80	170	617	7,7
молоко	549	921	3948	7,2
приріст свиней	5083	8194	21895	4,3

Примітка. Розраховано за даними Державної служби статистики України

Теоретичним базисом категорії витрат є трудова теорія вартості, згідно з якою в основі вартості лежать суспільно необхідні витрати, що передбачають середній рівень технічного забезпечення, кваліфікації працівників, середню інтенсивність праці.

Встановлено, що особливості формування собівартості в сільськогосподарських підприємствах обумовлені впливом природно-кліматичних умов, що вимагає гнучкості та оперативності в управлінні витратами, сезонним характером сільськогосподарського виробництва, що потребує додаткового залучення трудових і матеріальних ресурсів для своєчасного виконання робіт, соціально-демографічними факторами тощо.

Обґрунтовано доцільність відновлення обліку затрат живої праці в сільськогосподарських підприємствах та відображення показника кількості людино-годин, витрачених на виробництво продукції, у вітчизняній статистичній звітності. Це обумовлено також тим, що в розвинених країнах світу широко використовують показник затрачених людино-годин, відповідно до якого проводиться оплата праці.

Визначено недоліки інформаційної забезпеченості управлінських структур різного рівня щодо економічних результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, які відображаються у статистичному спостереженні за формою № 50-сг «Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах», серед них низька оперативність, надмірна агрегованість показників та ін.

Встановлено практичну відсутність моніторингу витрат виробництва в особистих селянських господарствах, які займають переважачу частку у виробництві деяких видів сільськогосподарської продукції (картопля, плоди, молоко, м'ясо великої рогатої худоби та ін.). Така ситуація абсолютно позбавляє об'єктивності економічних результатів господарської діяльності по відповідних галузях.

Результати дослідження свідчать, що застосування сільськогосподарськими підприємствами спрощеної системи обліку та оподаткування призвело до відсутності повного й оперативного формування виробничих витрат, що унеможливорює здійснювати ефективне управління, детальний та об'єктивний аналіз їх господарської діяльності. Особливого значення набуває об'єктивність та оперативність моніторингу витратної частини діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах інфляційних та девальваційних процесів. У результаті їх впливу на зростання закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію та цін на матеріально-технічні ресурси, що використовуються у наступному технологічному циклі, створюються передумови для завищення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Запропоновано у процесі їх обліку виділяти в окремий класифікаційний блок девальваційно-залежні матеріальні витрати, які складно піддаються впливу з боку сільськогосподарських підприємств. Це дозволить забезпечити їх якісний контроль та визначити вплив на кінцевий фінансовий результат господарювання.

Запропоновано методичний підхід до комплексного врахування впливу факторів на формування витрат та собівартості сільськогосподарської продукції в сучасних умовах, зокрема відсутності об'єктивної оцінки основних засобів у сільському господарстві, інфляційно-девальваційних процесів, трансакційних витрат тощо. Важливою складовою такого підходу є здійснення контролінгу, що розглядається нами як процес поопераційного контролю кожного із технологічних процесів у виробничому циклі, метою якого є пошук шляхів економії витрат.

У другому розділі **«Формування витрат та собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах України»** проведено аналіз впливу змін у нормативній грошовій оцінці землі та системі оподаткування сільськогосподарських підприємств України, зонального та внутрізонного аспекту на формування витрат і собівартості продукції, їх структурних трансформації у період становлення й розвитку ринкових відносин.

В результаті дослідження встановлено причинно-наслідкові зв'язки у змінах виробничих витрат та собівартості сільськогосподарської продукції у часі та просторі на зазначених етапах розвитку сільськогосподарських підприємств. Виявлено, що в умовах ринкової економіки порівняно із періодом існування планово-адміністративної системи зменшилася різниця у цих показниках між визначеними зонами (Степ, Лісостеп, Полісся). Зокрема, міжзональні відмінності у собівартості озимої пшениці зменшилися з 14–36 до 3–13 %, що обумовлено впливом вищого рівня організаційно-технологічних прийомів, використовуваних у сільськогосподарських підприємствах.

Також було проведено дослідження внутрізонної варіації собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції. Зокрема, у сільськогосподарських

підприємствах, які вирощують соняшник (загальна вибірка 5680 господарств), у 2014 р. виявлено, що різниця показника в межах окремих загальноприйнятих природно-кліматичних зон (Степ, Лісостеп, Полісся) досягала 5–8-кратного розміру, тоді як у рівні ціни вона була лише двократною. Це свідчить, що в нинішніх ринкових умовах собівартість продукції порівняно із ціною є домінуючим фактором забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Виявлено значні трансформації у структурі виробничих витрат і собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах у часовому зрізі. Так, протягом 1990–2015 рр. більше ніж у чотири рази зменшилася частка витрат на оплату праці, в цілому по Україні майже вдвічі – частка витрат на корми, а господарства Якимівського району Запорізької області від тваринництва відмовилися (табл. 2).

Таблиця 2

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах, %

Стаття витрат	Україна		Якимівський район Запорізької області		2015р. до 1990 р., в. п.	
	1990	2015	1990	2015	Україна	Якимівський район Запорізької області
Оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи	37,8	7,3	31,4	6,3	-30,5	-25,1
Матеріальні витрати	49,4	73,7	51,9	75,2	24,3	23,3
у тому числі						
насіння та садивний матеріал	6,8	9,2	4,7	10,0	2,4	5,3
корми	25,7	14,2	21,0	–	-11,5	-21
мінеральні добрива	4,4	14,2	5,8	14,4	9,8	8,6
пальне і мастильні матеріали	2,5	10,1	4,0	13,9	7,6	9,9
оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	3,3	16,7	6,2	28,3	13,4	22,1
Амортизація	9,8	4,5	12,4	4,6	-5,3	-7,8
Інші витрати	3,0	14,5	4,3	13,9	11,5	9,6
у тому числі орендна плата за земельні частки (паї)	–	8,7	–	9,5	8,7	9,5
Усього витрат	100	100	100	100	x	x

Примітка. Складено за даними Державної служби статистики України, Головного управління статистики Запорізької області

Натомість спостерігається зростання частки матеріальних витрат, що зумовлено здорожанням мінеральних добрив, пально-мастильних матеріалів, насінневого матеріалу, які зазнають суттєвого впливу цінового та інфляційно-девальваційного фактора.

Встановлено п'ятикратне зростання частки витрат на оплату послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, яка акумулює витрати на оплату праці, амортизацію, пально-мастильні матеріали в процесі обробітку ґрунту, збирання врожаю, первісної доробки зерна тощо.

Дослідження свідчать, що за певних умов для сільськогосподарських підприємств такий варіант є більш вигідним ніж утримання власного машинно-тракторного парку, обладнання тощо. При цьому слід враховувати, що така ситуація ускладнює порівняння структури витрат у часі та між господарствами. Крім того, нами встановлено, що зазначена стаття витрат досить часто використовується для покриття витрат на управління та ведення бізнесу тощо.

Нині особливо гостро стоїть питання низького рівня витрат на амортизацію основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. Дослідженнями встановлено, що причинами цього явища є, по-перше, їх фінансова неспроможність купувати потрібну нову техніку та обладнання. По-друге, спрощена система оподаткування звільнила сільськогосподарські підприємства від сплати податку на прибуток та не потребує повного відображення амортизаційних відрахувань у витратах, що зумовлює економічну недоцільність переоцінки основних засобів. У результаті це призвело до завищення реального рівня рентабельності сільськогосподарських підприємств та створило видимість тут надмірних фінансових ресурсів, що спонукає до перегляду розмірів державної підтримки сільського господарства на користь інших галузей.

Встановлено, що реформування аграрного сектору у 2000-х роках призвело до додаткового фінансового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників через виплату орендної плати за земельні ділянки, яка визначається згідно з нормативною грошовою оцінкою землі.

Законодавчі зміни, що стосуються розміру нормативної грошової оцінки землі, протягом 2011–2016 рр. призвели до збільшення витрат на орендну плату в Приватному підприємстві «Аскон» Якимівського району Запорізької області у 6 разів. Також у сукупності із зростанням ставки єдиного податку такі зміни зумовили збільшення податкового тиску на господарство у 38 разів.

Здійснено розрахунок втраченої вигоди сільськогосподарським підприємством як суми недоотриманого прибутку внаслідок зростання виробничих витрат, пов'язаних із збільшенням розміру нормативної грошової оцінки землі (табл. 3). Встановлено, що протягом 2011–2015 рр. її розмір зріс майже у 6 разів.

Таким чином за рахунок сільськогосподарських товаровиробників унаслідок зміни розміру нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення здійснюється вирішення проблем соціального забезпечення через збільшення доходів власників земельних ділянок та дефіциту надходжень до державного бюджету.

**Розрахунок втраченої вигоди ПП «Аскон» Якимівського району
Запорізької області через збільшення виробничих витрат
у результаті зміни нормативної грошової оцінки землі**

Рік	Розмір платежів, пов'язаних із нормативною грошовою оцінкою землі, грн на 1 га		Частка платежів у загальних витратах, %	Розмір втраченої вигоди, грн на 1 га	Розмір втраченої вигоди, у % до загальних витрат
	з урахуванням індексації	без урахування індексації			
2010	248	248	7,1	–	–
2011	214	125	7,2	89,6	3
2015	1128	596	15,5	532,2	7,3
2016	1717	876	24,3	840,6	11,9

Примітка. Визначено як суму недоотриманого сільськогосподарським підприємством прибутку внаслідок збільшення виробничих витрат, пов'язаного із прийняттям Постанови КМУ від 31 жовтня 2011 р. № 1185 «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» згідно з якою вводився коефіцієнт індексації 1,756. 2016 р. – попередні дані.

Виявлено недоліки у діючій методиці розподілу орендної плати за земельні ділянки і майно виробничого призначення між об'єктами обліку витрат, яка передбачає пропорційність між витратами на оренду і загальними витратами на вирощування продукції. Такий підхід вважаємо не обґрунтованим через розподіл на користь більш витратних культур. Пропонується здійснювати розрахунок пропорційно до площ сільськогосподарських угідь зайнятих відповідними культурами, що дасть змогу більш об'єктивно формувати собівартість сільськогосподарської продукції.

Виявлено колізію у правовому регулюванні оподаткування сільськогосподарських підприємств податком на додану вартість у 2015 році. Згідно з податковими нормами у разі перевищення собівартості над ціною продажу підприємство повинно було сплатити відповідну суму донарахувань податку на додану вартість до державного бюджету виходячи лише із різниці між цими показниками. Таким чином, складалася ситуація, коли збитки в сільському господарстві, отримані з об'єктивних причин, ще додатково обкладалися податком на додану вартість. Автором неодноразово доводилося неоднозначність таких підходів при обговореннях в ряді робочих груп, на засіданнях із представниками Міністерства фінансів України та Міністерства аграрної політики України. У 2016 р. таку колізію було ліквідовано.

У третьому розділі «**Напрями забезпечення оперативності та об'єктивності формування витрат і собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах**» запропоновано шляхи забезпечення оперативності та об'єктивності формування витрат і собівартості сільськогосподарської продукції, зокрема

особливу увагу приділено забезпеченню об'єктивності оцінки основних засобів в сільському господарстві, оптимізації трансакційних витрат, удосконаленню операційного контролю та планування витрат, врахуванню особливостей формування витрат у сільськогосподарських підприємствах в умовах інфляційно-девальваційних процесів.

Запропоновано методичний підхід щодо забезпечення об'єктивності формування витрат, який передбачає використання алгоритму переоцінки вартості основних засобів з урахуванням особливостей розвитку аграрних підприємств для реального визначення амортизаційних витрат. Його використання виявило, що за існуючої системи обліку рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва штучно завищений (табл. 4).

Таблиця 4

Динаміка амортизаційних витрат та рівня рентабельності продукції в сільськогосподарських підприємствах Якимівського району Запорізької області з урахуванням переоцінки основних засобів

Показник	Рік					2014 р. до 2010 р., % (в. п.)
	2010	2011	2012	2013	2014	
Розрахунок згідно із статистичними даними						
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	87728	96101	105146	116634	146294	166,8
у тому числі амортизаційні відрахування	6278	11448	11676	10769	10766	171,5
Рівень рентабельності (збитковості), %	9,5	28,9	10,8	-3,0	16,0	6,5 вп
Розрахунок з урахуванням переоцінки основних засобів у 3,2 рази згідно з експертною оцінкою (ПСБО 7)						
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	101539	121287	130833	140325	169977	167,4
у тому числі амортизаційні відрахування	20090	36634	37363	34461	34451	171,5
Рівень рентабельності (збитковості), %	-5,4	2,2	-11,0	-19,4	-0,1	5,3 вп
Розрахунок з урахуванням переоцінки основних засобів на індекс інфляції (Податковий кодекс України)						
Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	88299	96628	105146	116688	148976	168,7
у тому числі амортизаційні відрахування	6849	11975	11676	10 823	13450	196,4
Рівень рентабельності (збитковості), %	8,8	28,2	10,8	-3,0	14,0	5,2 вп

Примітка. Розраховано автором за даними Головного управління статистики в Запорізькій області.

На основі розрахунку ринкової вартості основних засобів та амортизаційних затрат згідно з експертною оцінкою здійснено перерахунок рівня дохідності виробництва в сільськогосподарських підприємствах Якимівського району Запорізької області. За даними статистичної звітності у 2014 р. вона становила 16 %, а при перерахунку встановлено збиток у розмірі 0,1 %. Застосування даного підходу дозволить сільськогосподарським підприємствам проводити достовірну оцінку результатів їх господарської діяльності та приймати адекватні управлінські рішення на державному рівні.

Виявлено зростання трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств, які виникають на всіх етапах процесу господарювання внаслідок відсутності дієвої політики захисту вітчизняних аграріїв, інфляційно-девальваційних процесів та відстрочки оплати за реалізовану продукцію тощо.

Запропоновано та використано методичний підхід щодо оптимізації трансакційних витрат, який полягає у системному зборі та аналізі інформації за видами, місцями виникнення, носіями таких витрат з метою виявлення неефективних інституцій трансакційного сектору. Особливу увагу приділено витратам, пов'язаним із оформленням права оренди використовуваної господарством землі, витрат при укладанні контрактів на продаж продукції, витрат у процесі залучення коштів шляхом банківського кредитування, витрат на розроблення та затвердження проекту землеустрою тощо. Використання цих підходів дозволяє мінімізувати трансакційні витрати на рівні підприємства.

За даними ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області у 2014 р. проведено розрахунок витрат, які виникають при укладанні різних видів угод на продаж продукції (табл. 5).

Встановлено, що при форвардному контракті трансакційні витрати у 47 разів вищі порівняно із спотовим контрактом. Також визначено, що сума трансакційних витрат у середньому на 1 га становить 194 грн, з них найбільшу частку займають витрати, пов'язані із використанням орендованої землі та залученням коштів для господарської діяльності.

Запропоновано організаційно-економічний підхід та здійснено практичне застосування поопераційного контролю фактичних витрат та їх зіставлення з плановими витратами з метою забезпечення ефективності виробництва в розрізі сільськогосподарських культур. Він дає можливість коригувати планові витрати та оперативно розраховувати виробничу собівартість на кожному етапі виробництва для визначення оптимального рівня ціни реалізації та рівня рентабельності виходячи з фактичних витрат на момент реалізації продукції ще до складання річної фінансової звітності.

Застосування зазначеного підходу в ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області дозволило досягти економії витрат до 15 %. Також пропонується проводити моніторинг затрат праці на виробництво окремих видів продукції, що дасть змогу сільськогосподарським підприємствам здійснювати глибокий аналіз та ефективно планувати господарську діяльність.

**Трансакційні витрати на 1 га при різних формах укладання контрактів
на продаж продукції в ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області,
2014 р.**

Найменування витрат	Сума витрат за видами контрактів, грн		
	форвард- дний	спото- вий	купівлі- продажу
Отримання довідок з обслуговуючих банків про наявність або відсутність кредиторської заборгованості	100	100	–
Отримання витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців	85	85	85
Отримання довідки відділу Держкомзему про наявність землі	51	51	51
Отримання довідки органів статистики про середню врожайність та кількість гектарів посівів	100,8	100,8	100,8
Реєстраційний збір Аграрної біржі	2000	2000	–
Винагорода брокеру	2000	2000	–
Страховання	70000	–	–
Послуги нотаріуса	3500	–	–
Плата за користування авансовим платежем ПАТ Аграрний фонд	129810	–	–
Переоформлення зерна на елеваторі, за 1 партію	51	51	51
Інші витрати	1000	100	100
Всього витрат	208697,8	4487,8	387,8
у тому числі в розрахунку на 1 га	521,3	11,2	0,97

Виявлено варіації у формуванні виробничих витрат та розміру прибутку на 1 га окремих видів продукції сільськогосподарських підприємств у різні періоди активності інфляційно-девальваційних процесів. Встановлено, що у 2014 р. при темпах інфляції 24,9 % на 1 % зростання курсу долара припадало підвищення виробничих витрат на 0,62 %, переважно за рахунок витрат на пальне – 0,96 % та оплату послуг сторонніх організацій – 1,02 %.

Виявлено особливості формування витрат за умов високих темпів інфляційно-девальваційних процесів, які полягають в обліку виробничих витрат безпосередньо на відповідних етапах технологічного процесу, проте під час реалізації виробленої продукції та закупівлі матеріально-технічних ресурсів для наступного циклу вартість останніх є значно вищою. У результаті відбувається завищення результативних економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств.

Розроблено підходи щодо забезпечення об'єктивного відображення витрат протягом виробничого циклу в умовах високої активності інфляційно-девальваційних процесів. На їх основі у ПП «Аскон» Якимівського району

Запорізької області зроблено перерахунок собівартості та рівня рентабельності озимої пшениці. Встановлено, що у 2014 р. рівень рентабельності виробництва озимої пшениці визначено згідно з вимогами офіційної звітності становив 25%, тоді як при врахуванні зростання цін внаслідок інфляції та девальвації національної валюти цей показник становив 7,7 %. (табл. 6)

Таблиця 6

Результат перерахунку собівартості та рівня рентабельності озимої пшениці з урахуванням інфляційно-девальваційних процесів у ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області, 2014 р.

Показник	Повна собівартість 1 т, грн	Середня ціна реалізації 1 т, грн	Рівень рентабельності, %
Відповідно до виробничого плану	1356,9	1534,1	13,1
Визначені згідно з вимогами офіційної статистичної звітності	1453,4	1812,1	25
Перерахунок згідно з впливом інфляційно-девальваційного фактора	1681,9		7,7
Відношення офіційних статистичних даних до розрахункових, % (+;-)	115,7	–	-17,3 в.п.

Застосування таких підходів дозволить сільськогосподарським товаровиробникам здійснювати реальну оцінку власних можливостей щодо відтворення виробництва та уникати невірних висновків щодо надприбутковості сільського господарства порівняно з іншими галузями національного господарства.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і запропоновано методичні та практичні підходи щодо формування витрат у сільськогосподарських підприємствах України в умовах становлення та функціонування ринкової економіки.

Одержані результати дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. Уточнено теоретико-методичні підходи щодо визначення економічних категорій витрат та собівартості. Найбільш суттєві відмінності між ними полягають у функціональному аспекті, оскільки витрати є кількісним показником, а собівартість забезпечує кількісно-якісну оцінку результативності виробничої діяльності. З практичного погляду вони відрізняються джерелами відшкодування, способом перенесення вартості на продукцію, що виготовляється, забезпеченням різних темпів відтворення виробництва та мають відмінності у їх обліку. Доведено, що собівартість у ринкових умовах є індикатором мінімально допустимої ціни для сільськогосподарського підприємства, лише за якою можуть бути відшкодовані всі понесені витрати та забезпечено просте відтворення.

2. Виявлено, що в умовах становлення й розвитку ринкових відносин сільськогосподарські підприємства постали перед викликами у формуванні витрат і

собівартості продукції. Передумовами для цього є зміни у структурі їх виробництва, посилення ролі інфляційно-девальваційних процесів, розвиток орендних земельних відносин, зміни у системі оподаткування сільськогосподарських підприємств, виникнення трансакційних витрат та інше. Запропоновано підхід комплексного врахування впливу факторів на формування витрат та собівартості сільськогосподарської продукції, що забезпечує їх оперативність, об'єктивність визначення рівня дохідності сільськогосподарських підприємств.

3. Встановлено причинно-наслідкові зв'язки у змінах виробничих витрат та собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах України у часі та просторі в умовах становлення й розвитку ринкових відносин. Зокрема, в результаті дослідження міжзональних відмінностей (Степ, Лісостеп, Полісся) цих показників в умовах планово-адміністративної та ринкової систем виявлено їх зменшення. Таке нівелювання відмінностей обумовлене активізацією підприємницької та інноваційної діяльності, що знайшло відображення у використанні високопродуктивних сортів і порід, нових технологій та технічних засобів. Водночас внутрізональні відмінності у рівні собівартості продукції мають значно вищу кратність порівняно із ціною реалізації. Це дає підстави стверджувати про домінуючу роль собівартості у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств в умовах ринкової економіки.

4. У результаті дослідження структури витрат на виробництво продукції в сільськогосподарських підприємствах протягом 1990–2015 рр. виявлено значні трансформаційні зміни. Так, відбулося більше ніж чотирикратне зменшення частки витрат на оплату праці та п'ятикратне збільшення частки витрат на послуги і роботи, виконані сторонніми організаціями. Такі трансформації зумовлені зміною структури виробництва в сільськогосподарських підприємствах, деформацією розподілу витрат між статтями, погіршенням рівня соціального захисту сільського населення, підвищенням продуктивності праці.

5. Визначено вплив податкового навантаження та орендної плати за земельні ділянки на формування витрат і собівартості сільськогосподарських підприємств через нормативну грошову оцінку землі. На основі даних ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області встановлено, що в результаті змін у нормативній грошовій оцінці землі та збільшенні ставки єдиного податку його розмір на 1 га ріллі протягом 2011–2016 рр. збільшився у 38 разів, а витрати на виплату орендних платежів – у 6 разів. Також визначено розмір втраченої вигоди сільськогосподарського підприємства внаслідок зростання виробничих витрат, який у 2015 р. порівняно із 2011 р. збільшився майже у 6 разів. При цьому встановлено, що зазначені зміни зумовлюють вирішення соціальної проблеми власників земельних ділянок та фінансові надходження до державного бюджету лише за рахунок сільськогосподарських підприємств.

6. Встановлено, що застосування спрощеної системи обліку і оподаткування сільськогосподарськими підприємствами призвело до відсутності повного й оперативного відображення виробничих витрат. У сукупності із їх фінансовою неспроможністю це обумовило необ'єктивну оцінку вартості основних засобів у сільськогосподарських підприємствах та викривлений облік амортизаційних витрат. У результаті це призвело до завищення реального рівня рентабельності та створило

помилкові передумови для перерозподілу обсягів державної підтримки не на користь сільського господарства. Запропоновано методичний підхід щодо забезпечення об'єктивності формування цих витрат, який передбачає використання алгоритму переоцінки вартості основних засобів з урахуванням особливостей розвитку аграрних підприємств для реального визначення амортизаційних витрат. Так, за даними статистичної звітності сільськогосподарських підприємств Якимівського району Запорізької області рівень рентабельності у 2014 р. становив 16 %, а при вказаному перерахунку має місце збиток у розмірі 0,1 %.

7. Сформовано пропозиції щодо оптимізації трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах. За даними ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області у 2014 р. проведено розрахунок витрат пов'язаних із оформленням права оренди використовуваної господарством землі (342 грн на 1 га). Також встановлено, що розмір витрат при укладанні форвардного контракту на продаж продукції у 47 разів вищий порівняно із спотовим. Крім того, було досліджено витрати в процесі залучення коштів шляхом банківського кредитування, витрати на розроблення та затвердження проекту землеустрою тощо. Результати дослідження діяльності сільськогосподарських товаровиробників Якимівського району Запорізької області свідчать, що сума трансакційних витрат у середньому на 1 га дорівнює 194 грн. Найбільш питому вагу становлять витрати, пов'язані із використанням орендованої землі та залученням коштів на господарську діяльність.

8. Розроблено методичний підхід та здійснено практичне застосування поопераційного контролю фактичних витрат та їх зіставлення з плановими, що дає можливість коригувати та оперативно розраховувати виробничу собівартість на кожному етапі виробництва для визначення оптимального рівня ціни реалізації та рівня рентабельності виходячи з фактичних витрат у момент реалізації продукції ще до складання річної фінансової звітності. За даними ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області встановлено, що такий підхід дає змогу досягти економії витрат близько 15 %. Доведено необхідність відновлення обліку живої праці в сільськогосподарських підприємствах та розроблено пропозиції щодо обліку затрат людино-годин при виробництві сільськогосподарської продукції, як це має місце в розвинутих країнах, де оплата праці здійснюється з урахуванням відпрацьованих людино-годин.

9. Виявлено особливості формування витрат за умов інфляційно-девальваційних процесів, які полягають в обліку виробничих витрат безпосередньо на відповідних етапах технологічного процесу, проте під час реалізації виробленої продукції та закупівлі матеріально-технічних ресурсів для наступного циклу вартість останніх є значно вищою. Це також зумовлює викривлення результативних економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств. Розроблено підходи щодо забезпечення об'єктивного відображення витрат за відповідної ринкової ситуації. В ході досліджень за матеріалами ПП «Аскон» Якимівського району Запорізької області встановлено, що під впливом інфляційно-девальваційних процесів рівень рентабельності виявився завищеним на 17,3 в. п. Цей підхід дозволить сільськогосподарським підприємствам отримувати достовірну оцінку рівня дохідності їхньої господарської діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія

1. Ємність внутрішнього споживчого ринку сільськогосподарської продукції та продовольства: [монографія] / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, В. М. Жук, Ю. П. Воскобійник, О. Г. Шпикуляк, Є. А. Михайлов, Н. Г. Копитець, С. О. Пашко, О. В. Боднар, **В. Д. Цап**, М. М. Паламарчук, А. Л. Педорченко] / за ред. акад. НААН О. М. Шпичака. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 180 с. (*Здобувачем розроблено методичні підходи щодо визначення необхідного розміру заробітної плати для забезпечення споживання продуктів харчування на рівні раціональних норм, здійснено оцінку витрат для забезпечення потреб у продовольстві відповідно до споживчого кошика*).

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Цап В. Д. Формування витрат виробництва сільськогосподарської продукції в умовах прийнятого нового Податкового кодексу / В. Д. Цап // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2011. – Вип. 168. – Ч. 2. – С. 362–368.

3. Цап В. Д. Формування витрат сільськогосподарського виробництва з врахуванням переоцінки нормативної грошової оцінки землі / В. Д. Цап // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2012. – № 1 (17). – Т. 2. – С. 224–234.

4. Цап В. Д. Орендна плата за земельні ділянки у формуванні витрат виробництва сільськогосподарської продукції / В. Д. Цап // Економіка АПК. – 2012. – № 9. – С. 135–139.

5. Цап В. Д. Формування витрат виробництва сільськогосподарської продукції з врахуванням витрат зберігання продукції / В. Д. Цап // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2012. – № 2 (18). – Т. 6. – С. 292–300.

6. Цап В. Д. Грошова оцінка землі та її роль під час формуванні витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та послуг / В. Д. Цап // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 177. – Ч. 4. – С. 197–202.

7. Цап В. Д. Впорядкування землекористування, збереження родючості ґрунтів з врахуванням сівозмін та витрат виробництва на сільськогосподарську продукцію / В. Д. Цап // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1 (21). – Т. 3. – С. 291–301.

8. Цап В. Д. Формування витрат в частині оподаткування виробництва сільськогосподарської продукції, робіт, послуг / В. Д. Цап // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013 – № 2 (22). – Т. 4. – С. 314–321.

9. Цап В. Д. Аналіз динаміки та структури витрат на виробництво сільськогосподарської продукції / В. Д. Цап // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2015. – № 1 (29). – С. 179–186.

**Статті у наукових фахових виданнях України,
включених до міжнародних наукометричних баз даних:**

10. Цап В. Д. Формування витрат виробництва з урахуванням вартості основних фондів та амортизаційної політики в аграрному секторі економіки / В. Д. Цап // Економіка АПК. – 2013. – № 9. – С.131–136.

11. Цап В. Д. Особливості формування витрат в сільськогосподарських підприємствах в умовах інфляційно–девальваційних процесів: [електронний ресурс] / В. Д. Цап // Ефективна економіка. – 2016. – № 4. – Режим доступу до статті: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4916>.

Стаття у науковому виданні іншої держави

12. Цап В. Д. Формирование затрат производства с учетом возмещения НДС при экспорте зерновых и технических культур / В. Д. Цап // Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation: Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel. – 2014. – Vol. 1. – S. 319–322.

Статті в інших виданнях України:

13. Цап В. Д. Вплив законодавчих змін щодо збереження родючості ґрунтів на формування витрат виробництва на сільськогосподарську продукцію / В. Д. Цап // Формування ринкової економіки. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій. – К., 2011. – Ч. 2. – С. 277–283.

14. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (лютий 2012 р. – лютий 2013 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, О. Г. Шпикуляк, О. П. Комарніцька, С. О. Пашко, О. В. Боднар, Г. Ю. Шостак, І. В. Камінський, М. М. Паламарчук, **В. Д. Цап**]. – К., 2013. – 116 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на олійні культури в цілому по Україні та у розрізі областей протягом лютого 2012 р. – лютого 2013 р.)*.

15. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (березень 2012 р. – березень 2013 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, О. Г. Шпикуляк, О. П. Комарніцька, С. О. Пашко, О. В. Боднар, Г. Ю. Шостак, І. В. Камінський, М. М. Паламарчук, **В. Д. Цап**]. – К., 2013. – 116 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на насіння соняшнику в цілому по Україні та у розрізі областей протягом березня 2012 р. – березня 2013 р.)*.

16. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (квітень 2012 р. – квітень 2013 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, О. Г. Шпикуляк, О. П. Комарніцька, Є. А. Михайлов, С. О. Пашко, О. В. Боднар, Г. Ю. Шостак, І. В. Камінський, О. С. Сіменюк, М. М. Паламарчук, **В. Д. Цап**]. – К., 2013. – 118 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на насіння соняшнику та оптово-відпускних і роздрібних цін на соняшникову олію в цілому по Україні та в розрізі областей протягом квітня 2012 р. – квітня 2013 р.)*.

17. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (травень 2013 р. – травень 2014 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, С. О. Пашко, О. В. Боднар,

Н. В. Сеперович Н. Г. Копитець. О. П. Комарницька, Г. Ю. Шостак, Є. В. Гаваза, О. С. Сіменюк, **В. Д. Цап**]. – К., 2014. – 126 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на насіння соняшнику, сої, ріпаку в цілому по Україні та у розрізі областей протягом травня 2013 р. – травня 2014 р.)*.

18. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (червень 2013 р. – червень 2014 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, С. О. Пашко, О. В. Боднар, Н. В. Сеперович Н. Г. Копитець. О. П. Комарницька, Г. Ю. Шостак, Є. В. Гаваза, О. С. Сіменюк, **В. Д. Цап**, Т. В. Куць]. – К., 2014. – 128 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на олійні культури, оптово-відпускних цін переробних підприємств і роздрібних цін в цілому по Україні та в розрізі областей протягом червня 2013 р. – червня 2014 р.)*.

19. Закупівельні, оптово-відпускні та роздрібні ціни на сільськогосподарську продукцію та продукти її переробки: бюлетень (липень 2013 р. – липень 2014 р.) / [Ю. О. Лупенко, О. М. Шпичак, Ю. П. Воскобійник, С. О. Пашко, О. В. Боднар, Л. М. Пархоменко, Н. Г. Копитець. О. П. Комарницька, Г. Ю. Шостак, Є. В. Гаваза, **В. Д. Цап**, Т. В. Куць, М. Д. Коритник]. – К., 2014. – 132 с. *(Здобувачем досліджено зміни закупівельних цін на насіння соняшнику та оптово-відпускних цін соняшникову олію і роздрібних цін на оптових ринках в цілому по Україні та в розрізі областей протягом липня 2013 р. – липня 2014 р.)*.

20. Витрати та ефективність виробництва продукції в сільськогосподарських підприємствах (моніторинг). Випуск 8. [Шпичак О. М., Воскобійник Ю. П., Боднар О. В., Пархоменко Л. М., Сеперович Н. В., Копитець Н. Г., Гащенко М. К., Кучеренко Т. М., Діденко Н. І., Пашко С. О., Камінська А. І., Гаваза Є. В., Шостак Г. Ю., Куць Т. В., **Цап В. Д.**] – К., 2014. – 452 с. *(Здобувачем здійснено аналіз ефективності виробництва продукції рослинництва і тваринництва в сільськогосподарських підприємствах)*.

21. Витрати та ефективність виробництва продукції в сільськогосподарських підприємствах (моніторинг). Випуск 9. [Шпичак О. М., Боднар О. В., Пархоменко Л. М., Гаваза Є. В., Діденко Н. І., Камінська А. І., Комарницька О. П., Копитець Н. Г., Куць Т. В., Пашко С. О., Педорченко А. Л., Сігайов А. О., Шостак Г. Ю., **Цап В. Д.**] – К., 2015. – 424 с. *(Здобувачем викладено теоретичні аспекти поняття категорій «витрати» і «собівартість» та еквівалентності обміну в АПК)*.

Тези наукових доповідей:

22. Цап В. Д. Управління та формування витрат виробництва продукції аквакультури в умовах прийнятого Податкового кодексу України / **В. Д. Цап**, Н. А. Стреха // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвиток економічної науки і практики: II Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 6–7 грудня 2012 року: тези доповіді. – К., 2012. – С. 295–297 *(Здобувачем досліджено механізм формування витрат виробництва продукції аквакультури у зв'язку із прийнятим Податковим кодексом)*.

23. Кучеркова С. А. Пути повышения инвестиционной привлекательности предприятия АПК / С. А. Кучеркова, **В. Д. Цап** // Экономика и управление предприятиями, отраслями, комплексами в условиях инновационного развития:

Международная научно-практическая конференция, г. Тверь, Российская Федерация, 21 октября 2013 года: тезисы доклада. – Тверь, 2013. – С. 96–101 (*Здобувачем досліджено інвестиційну привабливість підприємств агропромислового комплексу, залучення додаткових коштів, контроль за процесом формування витрат*).

24. Кучеркова С. А. Методика анализа безубыточности производства продукции растениеводства / С. А. Кучеркова, **В. Д. Цап** // Дулатовские чтения 2014: VI Международная научно-практическая конференция, г. Костанай, Республика Казахстан, 3–4 декабря 2014 года: тезисы доклада. – Костанай, 2014. – С. 289–293 (*Здобувачем досліджено методик у аналізу беззбитковості виробництва продукції рослинництва як один із методів управління витратами*).

25. Кучеркова С. А. Пути улучшения учета затрат в АПК в современных условиях / С. А. Кучеркова, **В. Д. Цап** // Экономические и организационные проблемы управления в современных условиях: Всероссийская научно-практическая конференция, г. Брянск, Российская Федерация, 20 февраля 2014 года: тезисы доклада. – Брянск, 2014. – С. 331–336 (*Здобувачем запропоновано шляхи покращення обліку витрат в агропромисловому комплексі в сучасних умовах господарювання*).

26. Цап В. Д. Особливість формування собівартості продукції (робіт, послуг) власного виробництва сільськогосподарськими підприємствами при сплаті податку на додану вартість / В. Д. Цап // Фундаментальні та прикладні проблеми підприємницької діяльності в аграрному секторі: Міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 24 квітня 2015 року: тези доповіді. – Х., 2015. – С. 80–83.

27. Цап В. Д. Трансакційні витрати при формуванні витрат виробництва сільськогосподарської продукції / В. Д. Цап // Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: X Міжнародна науково-практична конференція, м. Одеса, 29–30 квітня 2015 року: тези доповіді. – Одеса, 2015. – С. 105–108.

АНОТАЦІЯ

Цап В. Д. Витрати та собівартість продукції в сільськогосподарських підприємствах України та їх формування. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2016.

У дисертаційній роботі поглиблено теоретико-методологічні засади формування витрат та собівартості в сільськогосподарських підприємствах України. Запропоновано підхід щодо комплексного врахування впливу факторів на формування витрат й собівартості сільськогосподарської продукції в умовах становлення та розвитку ринкових відносин.

Визначено вплив змін у нормативній грошовій оцінці землі та системі оподаткування сільськогосподарських підприємств України, зонального та

внутризонального аспекту на формування витрат і собівартості продукції, їх структурних трансформації у період становлення й розвитку ринкових відносин.

Розроблено підхід щодо формування витрат виробництва сільсько-господарської продукції з урахуванням оцінки основних засобів за справедливою вартістю, підхід до поопераційного контролю фактичних витрат та своєчасного корегування на відповідному етапі виробництва з урахуванням об'єктивних змін в технології та ринкової ситуації, пропозиції щодо оптимізації трансакційних витрат і забезпечення об'єктивного відображення виробничих витрат в умовах інфляційно-девальваційних процесів.

Ключові слова: витрати, собівартість, ціна, прибуток, інфляційно-девальваційні процеси, рівень рентабельності, нормативна грошова оцінка землі, орендна плата, амортизація, трансакційні витрати.

АННОТАЦИЯ

Цап В. Д. Затраты и себестоимость продукции в сельскохозяйственных предприятиях Украины и их формирование. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 – экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности). – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2016.

Диссертация посвящена обоснованию теоретико-методологических основ и разработке практических положений по формированию затрат и себестоимости в сельскохозяйственных предприятиях Украины.

Выявлены основные различия между экономическими категориями «расходы» и «себестоимость». Осуществлено теоретико-методологическое обоснование себестоимости как минимально допустимого уровня цены продукции для непосредственного товаропроизводителя.

Предложен подход комплексного учета влияния факторов на формирование расходов и себестоимости сельскохозяйственной продукции в условиях становления и развития рыночных отношений, который обеспечивает их оперативность, объективность определения уровня доходности сельскохозяйственных предприятий.

Определены причинно-следственные связи в изменениях производственных затрат и себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях Украины во времени и пространстве в условиях становления и развития рыночных отношений. Выявлено нивелирование межзональных различий в себестоимости сельскохозяйственной продукции, что обусловлено активизацией предпринимательской и инновационной деятельности через использование высокопроизводительных и устойчивых сортов, новых технологий и технических средств.

Выявлены значительные трансформации в структуре производственных затрат сельскохозяйственных предприятий во времени (1990–2015 гг.). В частности, более четырехкратное уменьшение доли расходов на оплату труда и пятикратное увеличение доли расходов на оплату услуг и работ, выполненных сторонними организациями. Это обусловлено изменением структуры производства в

сельскохозяйственных предприятиях, деформацией постатейного распределения расходов, ухудшением уровня социальной защиты населения, повышением производительности труда.

Определено влияние налогообложения и арендной платы за земельные участки на формирование затрат и себестоимости сельскохозяйственных предприятий через нормативную денежную оценку земли. На примере сельскохозяйственного предприятия «Аскон» Акимовского района Запорожской области установлено, что вследствие изменений в нормативной денежной оценке земли и увеличения ставки единого налога его размер на 1 га пашни в течение 2011–2016 гг. возрос в 38 раз, а расходы на выплату арендных платежей – в 6 раз.

Установлено, что применение упрощенной системы учета и налогообложения сельскохозяйственными предприятиями привело к отсутствию полного и оперативного отражения производственных затрат. Доказано, что отсутствие объективной оценки стоимости основных средств в сельскохозяйственных предприятиях, искаженный учет амортизационных расходов и существенные темпы инфляционно-девальвационных процессов привели к завышению реального уровня рентабельности сельскохозяйственных предприятий. В результате это создало видимость чрезмерных финансовых ресурсов в сельском хозяйстве, что побуждает правительственные структуры к их распределению в другие отрасли.

Предлагается алгоритм переоценки стоимости основных средств в сельскохозяйственных предприятиях в различных условиях налогообложения с учетом особенностей развития аграрных предприятий. На основе расчета рыночной стоимости основных средств и амортизационных затрат согласно экспертной оценке произведен перерасчет уровня доходности производства сельскохозяйственных предприятий. В частности, по данным статистической отчетности сельскохозяйственных предприятий Акимовского района Запорожской области уровень рентабельности составляет 12 %, а при указанном пересчете имеет место убыток в размере около 7 %.

Отмечен рост трансакционных потерь сельскохозяйственных предприятий, которые возникают на всех этапах процесса хозяйствования вследствие отсутствия действенной политики защиты отечественных аграриев, инфляционно-девальвационных процессов и отсрочки платежей за реализованную продукцию. Предложен методический подход к оптимизации трансакционных издержек, который заключается в системном сборе и анализе информации по видам, местам возникновения, носителями таких расходов с целью выявления неэффективных институтов трансакционного сектора, что позволит сельскохозяйственным предприятиям осуществлять углубленный анализ и эффективно планировать хозяйственную деятельность. Результаты исследования деятельности сельскохозяйственных предприятий Акимовского района Запорожской области свидетельствуют, что сумма трансакционных издержек на 1 га в среднем равна 194 грн. Наибольший удельный вес составляют расходы, связанные с использованием арендованной земли, при привлечении средств на хозяйственную деятельность.

Предложен организационно-экономический подход и осуществлено практическое применение пооперационного контроля фактических расходов и их

сопоставление с плановыми затратами с целью обеспечения эффективности производства в разрезе сельскохозяйственных культур. Он дает возможность корректировать плановые расходы и оперативно рассчитывать производственную себестоимость на каждом этапе производства для определения оптимального уровня цены реализации и уровня рентабельности исходя из фактических затрат в момент реализации продукции еще до составления годовой финансовой отчетности. На примере сельскохозяйственного предприятия установлено, что такой подход позволяет экономить около 15 % затрат.

Выявлены особенности формирования расходов в условиях высоких темпов инфляционно-девальвационных процессов. Как следствие происходит завышение результативных экономических показателей деятельности сельскохозяйственных предприятий. Разработаны пути обеспечения объективного отражения расходов по соответствующей рыночной ситуации.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, цена, прибыль, инфляционно-девальвационные процессы, уровень рентабельности, нормативная денежная оценка земли, арендная плата, амортизация, транзакционные издержки.

ANNOTATION

Tsap V. D. Formation the costs of production in the agricultural enterprises of Ukraine. – The Manuscript.

The dissertation is to obtain a degree of Candidate of Economic Sciences in specialty 08.00.04 – economics and management of enterprises (according to the types of economic activity). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2016.

The dissertation depths theoretical and methodological bases and developing the practical provisions for the formation of expenses and the cost of the agricultural enterprises of Ukraine. The thesis contains an integrated approach to the account of influence on the formation of expenses and the cost of agricultural products in the context of the establishment and development of market relations.

The effect of changes in the normative monetary assessment of land and tax system agricultural enterprises in Ukraine, zonal and endozonal aspect of the formation expenses and production costs, their structural transformation during the formation and development of market relations have been established.

The approach on formation costs of agricultural production based on an assessment of fixed assets at fair value, the approach of control actual costs of distributed on operations and timely correction at the appropriate stage production based on objective changes in technology and market situation, proposals to optimize transaction costs and providing an objective display production in terms of cost-inflation-depreciation processes have been justified.

Key words: expenses, cost, price, profit, inflation-devaluation processes, profitability, normative monetary valuation of land, rents, amortization, transaction expenses.