

**Крисанов Д.Ф.**, д-р екон. наук

провідний науковий співробітник Інституту економіки  
та прогнозування НАН України

**Варченко О.М.**, д-р екон. наук

декан економічного факультету Білоцерківського національного  
аграрного університету

**Рогоза М.Є.**, д-р екон. наук

проректор з науково-педагогічної роботи Полтавського університету  
споживчої кооперації України

## **ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ І ПРИБУТКІВ ТОВАРОВИРОБНИКІВ У ХАРЧОВОМУ ЛАНЦЮЗІ**

*Проаналізовані наукові підходи до проблеми формування собівартості продукції і тенденції, що існують у цій сфері на нинішньому етапі. Обґрунтовані різні варіанти і розкрита "технологія" формування собівартості продукції та прибутків товаровиробників у харчовому ланцюзі "вирощування насіння соняшнику – реалізація олії". На статистичних матеріалах 2007 р., а також із залученням звітних даних по олієдобувному підприємству обґрунтована можливість прозорого формування цін на сировину й кінцеву продукцію за запровадження регульованих реалізаційних цін на окремі види сільськогосподарської продукції, що дозволить забезпечити окупність аграрного, переробного і торгового секторів економіки, а також акумуляцію фінансових ресурсів на потреби відтворення ресурсно-технологічної бази виробництва.*

На нинішньому етапі розвитку вітчизняного сектора аграрної економіки особливої актуальності та гостроти набули проблеми формування собівартості продукції сільського господарства і харчової промисловості та прибутку товаровиробників у зв'язку з необґрунтованим підвищенням роздрібних цін на деякі види продовольчих товарів восени 2008 р. У першу чергу це стосується олії соняшnikової, один літр якої став коштувати 15 грн, а також низки інших продуктів: молока, м'яса, ковбасних виробів, хліба тощо. Значне підвищення цін спостерігалось впродовж року також на сільськогосподарську продукцію, зокрема зернові культури, м'ясо- і молокосировину, яйця, насіння олійних культур тощо.

Необхідно підкреслити, що в умовах ринкового господарювання виникають різні явища й процеси, які неоднозначно впливають на собівартість кінцевої продукції, а отже й на дохідність і прибутковість товаровиробників, зокрема:

- під впливом інфляції відбувається підвищення цін на аграрну сировину – основний чинник виробництва харчової продукції;
- зростають оптові й роздрібні ціни на енергетичні матеріали та сировину;



– підвищується рівень мінімальної заробітної плати і водночас зростає частка оплати праці в структурі собівартості продукції та ін.

Між тим, як переконливо довела практика, існують усні домовленості чи угоди основних гравців на ринку продовольчих товарів, які контролюють його переважну частину, щодо необґрунтованого підвищення цін на продукти повсякденного попиту. Це провокує ланцюгову реакцію підвищення цін на інші види продукції, а отже підсилює інфляційні процеси, що в кінцевому підсумку провокує знецінення доходів та зниження життєвого рівня населення.

За таких умов держава повинна посилювати свої функції щодо моніторингу цін та недопущення їх необґрунтованого підвищення внаслідок змови товаровиробників на основі здійснення низки антимонопольних заходів. Для реалізації цього завдання необхідно досконало знати основні напрацювання з питань ціноутворення в аграрному секторі економіки, методичні підходи до визначення нормативних витрат і розрахунку цін на основні види агрохарчової продукції, а також нормативи витрат на основні засоби, що беруть участь у виробництві продукції, та їх ремонт.

Необхідно підкреслити, що впродовж десятиліть розрахунок нормативів і цін на продукцію сільського господарства проводився без урахування вартості основного фактора її виробництва – сільськогосподарських угідь. Однак в умовах ринку цей анахронізм часів планової економіки повинен бути відкинутий і розрахунок собівартості продукції має проводитися з урахуванням вартості використовуваних земельних ресурсів.

Слід зазначити, що на нинішньому етапі економічного розвитку особливої актуальності набули проблеми нерівноправних економічних відносин між виробниками сільськогосподарської продукції та її переробниками, що знаходить своє відображення в занижених закупівельних цінах на продукцію агротоваровиробників. При "вміло" поставленому бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості різниця в цінах на аграрну сировину, між закладеними в калькуляцію на харчову продукцію і фактичними закупівельними, виступає джерелом додаткових необґрунтованих доходів. Це спонукає проводити аналіз формування собівартості продукції та доходів і прибутків виробників в усьому харчовому ланцюзі – від вирощування продовольчої сировини до реалізації готової харчової продукції.

Важливо звернути увагу й на такий аспект собівартості продукції, як відтворення виробництва. Якщо ціна не буде покривати понесених виробничих витрат, то виробництво продукції буде збитковим і підприємство рано чи пізно приречене на банкрутство, а якщо не буде отримувати прибутку – то на стагнацію і занепад в перспективі. Отже, при моделюванні собівартості продукції необхідно об'єктивно враховувати склад і норми витрат по кожному елементу, а також усі супутні витрати, якими супроводжується її виробництво, та витрати на відтворення виробництва.

В останні роки собівартість продукції, її складові, нормативи витрат за окремими елементами, система формування й управління витратами у зв'язку з ціноутворенням стала об'єктом глибоких наукових досліджень великої групи вітчизняних і зарубіжних учених. Зокрема, загальні питання формування структури собівартості продукції висвітлені в низці опублікованих робіт [1–8], бухгалтерської звітності по ній, оплаті праці та оподаткування – у законах України [9–11]. Що ж стосується безпосередньо собівартості сільськогоспо-



дарської і харчової продукції, то ці питання висвітлені в галузевих нормативних документах і наукових працях [12–15].

Необхідно підкреслити, що економіко-математичне моделювання формування собівартості продукції бере свій початок ще з часу створення технологічних карт на вирощування сільськогосподарської продукції та розроблення калькуляцій собівартості виробництва харчової продукції. Однак в останні роки відбулася поглиблена спеціалізація, з одного боку, розроблення технологічних карт на вирощування різних видів сільськогосподарської продукції галузевими спеціалізованими науково-дослідними установами, а з іншого, – унормування різних видів витрат та їх вартісної оцінки економічними інститутами. Найбільш завершений вигляд це знайшло в останніх роботах Інституту аграрної економіки УААН [16, 17], що дозволяє використати їх як нормативну базу для проведення подальших досліджень і розрахунків.

При цьому доречно звернути увагу на важливу обставину. Як у теоретичному, так і в практичному відношенні вітчизняні економісти-аграрники відійшли від постулатів класичної політичної економії щодо ціноутворення на основі витрат. Були залучені основні положення західної теорії і практики, згідно з якими регулювання цін здійснюється під дією низки економічних законів: закону вартості, який враховує ціну виробництва (механізми цього закону впливають на всі складові виробництва); закону отримання норми прибутку (у Західній Європі максимальний відсоток прибутку не може перевищувати 21%, у Японії – 19%); закону норми експлуатації, що регулює рівень заробітної плати; закону рівня приватизації, який визначає ефективність використання основних фондів, їх оновлення та інших [16, с. 18]. Таким чином, у підсумку механізм ціноутворення має забезпечити ефективне регулювання розвитку та функціонування будь-якої галузі національної економіки, формування стимулів для виробництва якісної та безпечної продукції, збалансування інтересів суб'єктів господарювання, населення (тобто споживачів продукції) і суспільства в цілому.

Метою статті є аналіз ситуації із формуванням собівартості сільськогосподарської і харчової продукції, доходів та прибутків товаровиробників в усьому агропродовольчому ланцюзі за нинішніх умов, виявлення й оцінювання зрушень, що відбуваються в складі та структурі витрат при зміні цінних параметрів на складники продукції та під впливом зовнішніх і внутрішніх, об'єктивних і суб'єктивних чинників, а також залежно від технічних можливостей і технологічного рівня переробного виробництва конкретного підприємства.

### **Інформаційне забезпечення моделювання собівартості продукції.**

Головним гальмом при розробленні та побудові моделей собівартості продукції виступає проблема формування конкретної, достовірної та якісної інформації. Джерелом інформації, як правило, виступають статистичні дані підприємств про результати своєї діяльності у звітному періоді. Для нашого дослідження це має бути річна звітність сільськогосподарських формувань і підприємств харчової промисловості. Із усього переліку форм статистичної звітності (більше десятка) для нас найбільший інтерес становлять форма № 1-підприємство "Звіт про основні показники діяльності підприємства за ... рік" та форма № 2 "Звіт про фінансові результати за ... рік". Їхня відмінність полягає в тому, що в них, з одного боку, розміщена статистична інформація



про фінансові результати господарювання, а з іншого – проведення розмежування витрат за операційними елементами. Їх зіставлення дозволяє виокремити основні складові операційних витрат, однак, за оцінками фахівців [18, с. 150–151], використання інформаційних ресурсів фінансової звітності пов'язане з такими обставинами:

- значні інформаційні ресурси за формами "Баланс" і "Звіт про фінансові результати" середніх і великих підприємств не використовуються при формуванні зведених статистичних показників за видами економічної діяльності;
- відсутня дуже важлива інформація про адміністративні витрати і витрати на збут, яка необхідна для оцінки рівня постійних витрат та статистичного аналізу за моделями беззбиткової господарської діяльності;
- система статистичних показників не містить усіх необхідних інформаційних ресурсів для управління витратами, доходами і фінансовими результатами за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна, надзвичайна);
- фактично залишається поза увагою можливість зведення витрат за їх елементами;
- показники фінансової звітності за формами "Звіт про рух грошових коштів", "Звіт про рух власного капіталу" та "Примітки до річної фінансової звітності" органи державної статистики не розробляють, а тому їх інформаційні ресурси не мають попиту;
- органи державної статистики не одержують від респондентів фінансової звітності за розділом "Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності" П(С)БО;
- не дотримуються єдині правила одержання даних, які є обов'язковими для підприємства;
- формування показників не проводиться за Єдиною методикою (окремо для малих, середніх і великих підприємств);
- форми фінансової звітності не погоджуються з органами державної статистики.

Ознайомлення з розробленою статистичною звітністю щодо реалізації продукції та операційних витрат на неї привело до висновку, що статистична інформація групується за видами економічної діяльності і відсутнє групування витрат підприємств за видами харчової продукції. Це значний дефект звітної статистичної інформації, що не дозволяє залучити її до побудови моделей собівартості продукції та розроблення її трендів.

Це зауваження стає більш зрозумілим, коли взяти до уваги, що практично майже кожне підприємство поряд із випуском продукції, яка є основною, виробляє і супутню продукцію; залежно від масштабів діяльності реалізуються відходи виробництва, надаються різні послуги, виконуються будівельні й ремонтні роботи тощо. Наприклад, підприємство з переробки олієсировини як аграрну сировину використовує насіння соняшнику, льону, сої, ріжю, ріпаку і отримує відповідну олію, а крім цього як відходи виробництва реалізує макуху, випускає лаки, оліфу, поліетиленову тару, переробляє гречку, просо тощо. Кожен вид продукції виробляється за спеціальними технологіями і, відповідно, з різними операційними витратами. Однак ці витрати враховуються сумарно, без розподілу за окремими видами продукції, унаслідок чого зі статистичної звітності підприємств не можна виокремити і диференціювати витрати на випуск окремого продовольчого товару. Така специфіка промислового виробництва пов'язана з тим, що не проводиться роздільний облік ви-



трат на кожен окремий вид продукції, а груповий облік не дозволяє їх диференціювати навіть за напрямками економічної діяльності, тобто в "чистому вигляді". Це пояснюється тим, що підприємства можуть проводити кілька видів економічної діяльності, а отже їх зведення до одного фактично спотворює фінансову інформацію і робить її непридатною для використання у нашому дослідженні.

У масштабах країни вся звітна статистична інформація групується за основним видом економічної діяльності, а отже недоцільність і неможливість її використання для моделювання собівартості продукції отримує додаткові аргументи на користь цього висновку. Тому залишається єдиний вихід – проводити викопіровку статистичної інформації безпосередньо на підприємствах харчової промисловості з використанням можливості розмежування операційних витрат за різними видами продукції. Найбільш повно зазначену вимогу задовольняє калькуляція собівартості (виробничої і повної) продукції за кожним окремим видом продукту, який виготовляється на підприємстві.

Ознайомлення з калькуляціями собівартості продукції різних видів економічної діяльності засвідчило, що практично в кожній галузі склалася своя специфічна структура калькуляції, що вимагає прикладання певних зусиль для її приведення до прийнятої форми собівартості продукції. Особливо чітко питання структурування калькуляції собівартості продукції розроблені в хлібобулочній промисловості, у молочній галузі, гірше – у м'ясній і промислово-птичівничій галузях, недосконало – в олієжировій.

Звернення до окремих підприємств харчової промисловості з проханням, дозволити її викопіровку, результатів не принесло. Основна причина відмови підприємств пов'язана з тим, що все це приватні суб'єкти підприємницької діяльності (а не державні підприємства), а тому згідно з Законом України "Про державну статистику" (ст. 21–22 "Забезпечення конфіденційності статистичної інформації") вони не зобов'язані надавати таку інформацію іншим організаціям, за винятком органів державної статистики. Органами ж державної статистики звітна інформація підприємств використовується в знеособленому вигляді для групування показників за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання.

Коли ж взяти за основу структуру собівартості продукції по окремому підприємству, то статистична інформація буде мати певні недоліки, а саме:

- вона не є відображенням середньоарифметичної собівартості продукції по всіх підприємствах України певного виду економічної діяльності;
- залучені до моделювання собівартості продукції дані по одному підприємству будуть відрізнятися від аналогічної інформації по інших підприємствах, а отже модель собівартості продукції при її прогнозуванні на перспективу може бути поширена лише на однотипні господарюючі структури;
- більш точні прогнози можна зробити за умови проведення відповідних досліджень і залучення статистичних матеріалів підприємств, які домінують у своїх видах економічної діяльності.

У цьому зв'язку необхідно звернути увагу ще на одну обставину: викопіровані статистичні матеріали по олієпереробному підприємству (про це буде йтися далі) унаслідок того, що воно використовує різні види аграрної сировини, довелося диференціювати по витратах за кожним окремим видом сировини, приймаючи кінцеві обсяги виробленої продукції, як базу для її розмежування. Тут також існує певна неточність, оскільки як технології переро-



блення різних видів олієсировини, так і час та питомі витрати ресурсів будуть помітно відрізнятися між собою. Однак, оскільки іншого виходу просто не існує, довелося скористатися згаданим вище підходом.

Значно краща ситуація з отриманням статистичної інформації по сільськогосподарській продукції. Основним її джерелом стала форма № 50-сг "Економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за ... рік". Перший розділ зазначеної форми розкриває звітні дані про виробництво і реалізацію сільськогосподарської продукції по кожному її виду в рослинництві (понад 30 найменувань) і тваринництві (12 найменувань). У довідці 1, яка є складовою форми № 50-сг, розкрита виробнича собівартість різних видів продукції рослинництва і тваринництва згідно з розробленою структурою витрат. Ця структура значно відрізняється від структури собівартості промислової продукції. Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції є сумою аналогічних витрат по кожному виду продукції окремо на всіх сільськогосподарських підприємствах України, які звітуються за зазначеною вище формою. На нашу думку, ця інформація є більш репрезентативною, оскільки при зведенні значень звітних показників підприємств, що позиціонуються як кращі і як гірші, відхилення від середніх оцінок взаємно погашаються. Зазначена форма звітності, або точніше, остання методика обчислення витрат за видами продукції, була введена в обіг зовсім недавно і тому в основу побудови моделі собівартості продукції були покладені статистичні дані за 2007 р., а за необхідності – і за попередні роки для прогнозування її динаміки на перспективу.

**Моделювання собівартості виробництва і цін на аграрну сировину за фактичними даними і нормативними показниками.** У сільському господарстві одним із високодохідних видів діяльності по праву вважається вирощування насіння олійних культур. Зокрема, рівень рентабельності вирощування і реалізації насіння соняшнику в 2006 р. становив 20,7%, сої – 4,0, ріпаку – 46,4%; у 2007 р. відповідно – 75,9, 20,4, 38,0%. Водночас у цій галузі рослинництва виникла низка проблем, які пов'язані з надзвичайно високою часткою ріллі, що зайнята під олійними культурами, суттєвим зниженням внесення під ці культури органічних і мінеральних добрив, катастрофічним зниженням природної родючості ґрунтів, зокрема вмісту гумусу тощо. Це переконливо свідчить про те, що вартість цього природного ресурсу необхідно враховувати при розрахунках собівартості продукції та ціни реалізації. Відчутний економічний прорахунок у цьому зв'язку, на нашу думку, знаходить своє продовження в необґрунтовано високій рентабельності реалізації продукції, оскільки відрахування, що мають бути віднесені на витрати, враховуються в прибутковій частині. Аналогічна ситуація і з відрахуваннями на відновлення основних засобів і техніки: з одного боку, вони занижені, а з іншого – неповні, оскільки враховують лише сільськогосподарську техніку, задіяну у вирощуванні олійних культур, однак не включають виробничі приміщення, склади для зберігання тощо.

Перші спроби підійти до цієї проблеми з нових науково-методичних позицій викладені в низці наукових робіт Інституту аграрної економіки УААН [15; 19] і базуються на використанні фактичних даних за 2007 р. Перенесення запропонованих підходів на попередні 2005 і 2006 рр., та з їх використанням вироблення прогнозу на 2008 і 2009 рр. дозволило зробити такі висновки:



- повна (фактична) собівартість 1 т товарної продукції насіння соняшнику в залізковій вазі у 2005 р. за традиційною структурою витрат становила (з урахуванням витрат на збут) 992 грн, а мінімальна закупівельна ціна (що забезпечувала 5% рентабельності) – 1042 грн. Якщо прийняти норму прибутку 7% на середньорічну вартість виробничих фондів (основні засоби + вартість землі + обігові засоби в розрахунку на 1 т продукції = 7618,6 грн), то маса прибутку мала б становити 533 грн, ціна реалізації 1525 грн, а рентабельність 53,7%. Без урахування вартості землі (основні + обігові засоби = 2919,7 грн) еквівалентна ціна повинна була б становити 1196 грн, а рентабельність – лише 20,5%. Відповідним чином були визначені ціни реалізації за 2006 і 2007 рр.;

- на основі фактичних даних за елементами операційних витрат за 2005–2007 рр., а також із залученням розрахункових даних стосовно цін реалізації були побудовані тренди собівартості, мінімальної і еквівалентних (з урахуванням і без урахування вартості землі) цін на насіння соняшнику. У результаті були встановлені такі їх параметри (табл. 1).

Таблиця 1

**Динаміка собівартості і цін 1 т олієсировини, грн**

Показник	2005 (ретро- спектива)	2006 (ретро- спектива)	2007 (факт)	2008 (прогноз)	2009 (прогноз)
<b>Мінімальна ціна</b>					
1. Виробнича собівартість	883	783	1095	1132	1238
2. Повна собівартість (включаючи витрати на збут)	992	879	1230	1272	1391
3. Мінімальна закупівельна ціна, що забезпечує 5% рентабельності	1042	923	1292	1336	1461
<b>Ціна розширеного відтворення (з урахуванням вартості землі – I варіант)</b>					
4. Норма прибутку, %	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
5. Маса прибутку*	533	533	533	533	533
6. Рівень рентабельності (ряд. 5 : ряд. 2), %	53,7	60,6	43,3	41,9	38,3
7. Еквівалентна ціна, що забезпечує 7,0% норми прибутку (з урахуванням вартості землі), (ряд. 2 + ряд. 5)	1525	1412	1763	1805	1924
<b>Ціна розширеного відтворення (без урахування вартості землі – II варіант)</b>					
8. Норма прибутку, %	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
9. Маса прибутку (без урахування вартості землі)	204	204	204	204	204
10. Рівень рентабельності (ряд. 9 : ряд. 2), %	20,5	23,2	16,6	16,0	14,7
11. Еквівалентна ціна, що забезпечує 7,0% норми прибутку (без урахування вартості землі), (ряд. 2 + ряд. 9)	1196	1083	1434	1476	1595
<b>Д о в і д к о в о :</b>					
Середні ціни реалізації [16, с. 45]	978,2	939,1	1899,4	1367,3	-
Рентабельність фактична, % [16, с. 39]	24,3	20,7	75,9	8,2**	-

\* Розраховується на середньорічну вартість активів, тобто капіталу (основні засоби + вартість землі + обігові засоби – амортизація в розрахунку на 1 т продукції) і становить з коефіцієнтом обігу  $[(2274 + (9792 : 1,5) + 1230 - 69) \times 0,85 = 7618,6$  грн без урахування вартості землі 2919,7 грн. Маса прибутку відповідно 533 і 204 грн. Розрахунки вартості активів наведені в поясненні до табл. 2.

\*\* Експертна оцінка.

Джерело: розраховано за даними Держкомстату України за 2005–2007 рр. (витрати на виробництво основних видів продукції рослинництва за елементами) та алгоритмом розрахунку еквівалентної ціни сільськогосподарської продукції: Саблук П.Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період // Економіка АПК. – 2008. – № 4. – С. 30. За основу прогнозу собівартості і цін на насіння соняшнику на 2008 і 2009 рр. прийнято метод апроксимації прямої лінії за методом найменших квадратів масивів.



Таким чином, першим кроком у формуванні нових підходів до визначення собівартості й ціни реалізації продукції стало врахування залучених у виробництві природних (земельних) і матеріальних ресурсів з метою збільшення прибуткової частини. Однак, як виявилось, цей підхід також має свої вади, зокрема: що стосується землі, то тут враховується лише дохідна частина від її використання в сільськогосподарському виробництві, при цьому априорі вважається, що вона самовідтворюється. Але це не так. Вирощування аграрної сировини супроводжується збідненням ґрунтів, а в умовах хронічного недовнесення агрохімікатів та органічних добрив (останні переважно не вносяться взагалі) відбувається погіршення природної і зниження економічної родючості сільськогосподарських земель. Ось чому необхідно обов'язково враховувати витрати на збереження й відтворення земельного ресурсу. Водночас, зважаючи на те, що значна частина сільськогосподарських угідь передається їх власниками в оренду землекористувачам, необхідно враховувати й плату за використання земельних ділянок.

Перераховані вище та інші методичні підходи були реалізовані при обґрунтуванні вдосконаленої моделі формування собівартості насіння соняшнику, а також з урахуванням нових нормативів витрат і нових цін на них (табл. 2). Зокрема, відрахування на відновлення основних засобів і техніки включають такі види витрат: на амортизацію, капітальний і поточний ремонт, технічне обслуговування техніки, будівель і споруд (ремонтна база + сховища для зберігання) та обладнання, а також на зберігання техніки.

Таблиця 2

**Формування собівартості тонни насіння соняшнику  
станом на 01.04.2008 р.**

Елемент (стаття) витрат	Одиниця виміру	Кількість на тонну продукції	Вартість одиниці, грн	Вартість усього, грн
1. Оплата праці (пряма і непряма)	люд.-год	10,85	14,52	157,54
2. Відрахування на соціальні заходи	% від оплати праці	22,90		36,88
3. Насіння	кг	10,0	3,54	35,40
4. Мінеральні добрива (N : C : P = 10,35 : 12,35 : 8,0)	кг діючої речовини	30,70	5,89	180,82
5. Органічні добрива	т	0,00	60,0	0,00
6. Засоби захисту рослин	л	1,47	81,27	119,47
7. Пально-мастильні матеріали	л	33,00	7,89	260,37
8. Електроенергія	кВт-год	0,50	0,51	0,26
9. Відрахування на відновлення основних засобів та техніки	% від основних засобів і техніки	23,24	22,74	528,48
10. Плата за оренду землі	% від вартості ріллі	3,00	65,28	195,84
11. Відрахування на збереження землі	% від вартості ріллі	3,00	65,28	195,84
<b>12. Усього витрат</b>	<b>грн</b>			<b>1710,10</b>
13. Загальновиробничі витрати	% від усіх витрат	5,00		85,51
14. Загальногосподарські витрати	% від усіх витрат	10,00		171,01
<b>15. Виробничі витрати (виробнича вартість)</b>	<b>грн</b>			<b>1966,62</b>
16. Витрати на збут	% від виробничої собівартості	5,00		98,33
<b>18. Повна собівартість товарної продукції у заліковій вазі</b>	<b>грн</b>			<b>2064,95</b>

Джерело: складено і розраховано за даними: Ціноутворення та нормативні витрати у сільському господарстві (теорія, методологія, практика): У 2-х т. – К.: ННЦ "ІАЕ" УААН, 2008. – Т. 1. – С. 388–391; Т. 2. – С. 295–296.





У РОЗРАХУНКАХ ТАБЛ. 2 ПРИЙНЯТО (при врожайності 15 цнт/га):

1. Затрати робочого часу на 1 га всього 16,28 люд.-год, на 1 т продукції  $16,28 : 1,5 = 10,85$  люд.-год;  
оплата праці на 1 га за всіма напрямками робіт 236,28 грн;  
оплата праці на 1 т продукції  $236,28 : 1,5 = 157,54$  грн;  
оплата праці на 1 люд.-год на 1 т продукції  $157,52 : 10,85 = 14,52$  грн.
2. Відрахування на соціальні заходи 22,9% від 157,54 грн = 36,08 грн;  
1% відрахувань в розрахунок на 1 т продукції  $36,08 : 22,9 = 1,58$  грн.
3. Насіння за нормою 15 кг/га або 10 кг/т продукції: вартість 1 кг 3,54 грн.
4. Мінеральні добрива на 1 га – 46 кг діючої речовини: на 1 т готової продукції 30,7 діючої речовини; середньозважена вартість 1 кг діючої речовини 271,01 : 46 = 5,89 грн/кг; вартість міндобри в 1 т продукції  $30,7 \times 5,89 = 180,82$  грн.
5. Органічні добрива – вноситься 0 т на 1 т продукції.
6. Засоби захисту рослин на 1 га – 2,2 л (середньоарифметична величина всіх видів ХЗЗР – гербіцидів, фунгіцидів тощо);  
на 1 т продукції –  $2,2 : 1,5 = 1,47$  л : середньозважена вартість 1 л ХЗЗР – 178,80 : 2,2 = 81,27 грн;  
вартість на 1 т продукції –  $81,27 \times 1,47 = 119,47$  грн.
7. Пально-мастильні матеріали (ПММ) усіх видів 49,57 (47,59 + 0,08 + 1,91) л на 1 га;  
вартість на 1 га 390,86 грн;  
середньозважена вартість 1 л ПММ =  $390,86 : 49,57 = 7,89$  грн;  
ПММ в розрахунок на 1 т готової продукції (насіння соняшнику)  $49,57 : 1,5 = 33,0$  л;  
вартість ПММ на 1 т готової продукції  $33,0 \times 7,89 = 260,37$  грн.
8. Відрахування на відновлення основних засобів (будівлі, споруди) та техніки;  
вартість основних засобів (ОЗ) на 1 га –  $1706 + 242 + 284 + 1094 + 85 = 3411$  грн;  
вартість ОЗ в розрахунок на 1 т продукції –  $3411 : 1,5 = 2274$  грн;  
сума амортизації, капітального і поточного ремонту, технічного обслуговування та зберігання техніки на 1 га – 792,77 грн, або на 1 т продукції – 528,48 грн;  
% відрахувань на 1 га =  $792,77 : 3411 = 23,24\%$ ;  
% відрахувань на 1 т продукції –  $528,51 : 2274 = 23,24\%$  (середньозважений сумарний коефіцієнт амортизації, капітального і поточного ремонту, технічного обслуговування і збереження техніки);  
вартість 1% від відрахувань на 1 т продукції –  $528,48 : 23,24 = 22,74$  грн;  
сума лише амортизації техніки на 1 т продукції – 266,99 грн [17, с. 296, п. 25, ст. 7].
9. Електроенергія 0,75 кВт-год на 1 га, або 0,75 : 1,5 = 0,5 кВт-год на 1 т продукції;  
вартість електроенергії на 1 т продукції –  $0,5 \times 0,51 = 0,26$  грн.
10. Плата за оренду землі при вартості ріллі 9792 грн і 3% річної плати –  $9792 \times 0,03 = 293,76$  грн;  
у розрахунок на 1 т продукції –  $293,76 : 1,5 = 195,84$  грн;  
вартість 1% на 1 т продукції –  $195,84 : 3 = 65,28$  грн.
11. Відрахування на збереження землі розраховуються аналогічно п. 10 і становлять 65,28 грн.
12. Усього витрат – сума по ст. 1–11 дорівнює 1710,20 грн.
13. Загальновиробничі витрати – 5% від ст. 12 (1710,20 грн); вартість 1% – 17,10 грн.
14. Загальногосподарські витрати – 10% від ст. 12 (1710,20 грн); вартість 1% – 17,10 грн.
15. Виробничі витрати (виробнича собівартість) – сума статей 12, 13, 14 дорівнює 1966,70 грн.
16. Витрати на збут – 5 % від ст. 15 (1966,70 грн); вартість 1% дорівнює 19,67 грн.
17. Повна собівартість – сума ст. 15 і 16 дорівнює 2064,95 грн/т продукції.

Коли порівняти повну собівартість 1 т насіння соняшнику за 2007 р., обчислену за традиційною (табл. 1) і вдосконаленою (табл. 2) схемою, то в першому випадку вона становить 1230 грн, а в другому – 2065 грн і є на 65,4% вищою. Виникає питання, за рахунок яких чинників відбулося значне підвищення собівартості продукції? Основні з них такі:

- значно підвищилися ціни на всі елементи витрат;
- розширилася структура витрат за рахунок більш повного врахування використання земельних ресурсів, допоміжних і супутніх видів діяльності та їх вартісної оцінки;
- здійснюється чітке нормування загальновиробничих і загальногосподарських витрат тощо.



Наведені у табл. 2 нормативні та розрахункові дані, а також спосіб їх обчислення в сукупності розкривають методику визначення собівартості насіння соняшнику. Однак отримана з використанням зазначеного методу вартісна величина собівартості продукції дозволяє реалізувати її лише з мінімальною рентабельністю. Але в господарській практиці підприємці мають орієнтуватися на отримання не тільки певного (тобто мінімального) рівня прибутку, але й додаткових коштів на потреби проведення простого чи розширеного відтворення основних засобів. Вирішити цю проблему можна лише шляхом підвищення прибутковості та рентабельності сільськогосподарського виробництва, що й повинно враховуватися при визначенні ціни реалізації виробленої продукції.

У табл. 3 наведено спосіб і конкретні підрахунки при визначенні ціни 1 т насіння соняшнику. За вихідну базу прийнято повну собівартість продукції, розраховану в табл. 2; за вдосконаленою методикою вона становить 2064,95 грн/т. У результаті проведених підрахунків маємо дві теоретичні (розрахункові) ціни за 2007 р. – відповідно за цінами розширеного відтворення (з урахуванням вартості землі) – 1763 грн/т (табл. 1) і 2339 грн/т (табл. 3) при нормі прибутку, яка в обох випадках становить 7% на вкладений капітал (основні засоби + земля + обігові кошти). Однак величина вкладеного капіталу істотно відрізняється: за табл. 1 вона становить 7618,6 грн, за табл. 3 – 3911,75 грн. Різниця між ними дорівнює 3706,85 грн, що пояснюється відмінністю в прийнятому порядку врахування вартості землі: у першому випадку – це вартість цього природного ресурсу в розрахунку на 1 т продукції (9792:1,5), а в другому – вартість капіталізації земель виходячи із 3% щорічних відрахувань (тобто 195,84 грн). Крім того, обігові засоби в першому випадку становили  $1230 - 69 = 1161$  грн (за виключенням амортизації), а в другому з коефіцієнтом обігу 0,9 – 1441,91 грн. Відмінності в підходах і спричинили різницю в еквівалентних цінах 1763 і 2339 грн. Водночас маємо ще й третю ціну – фактичну усереднену ціну реалізації тонни насіння соняшнику в 2007 р. – 1899,4 грн.

*Таблиця 3*

**Формування розрахункової ціни тонни насіння соняшнику**

Показник	Вартість на тонну продукції, грн
1. Вартість енергетичних та сільськогосподарських машин, ремонтно-обслуговуючої бази (будівлі, споруди, обладнання), будівель і споруд для зберігання техніки, інших будівель і споруд	2274,0
2. Грошова оцінка ріллі (відрахування на зберігання землі – 3% від вартості ріллі)	195,84
3. Усього основних засобів (п. 1 + п. 2)	2469,84
4. Собівартість продукції без амортизації й орендної плати (оборотні активи)	2064,95
5. У тому числі амортизація	266,99
6. Собівартість продукції	1602,12
7. Те ж з урахуванням коефіцієнта обігу (0,9)	1441,91
8. Середньорічна вартість активів – капіталу (основні засоби + земля + обігові кошти), (п. 3 + п. 7)	3911,75
<b>Мінімальна ціна</b>	
9. Норма прибутку, %	7,0
10. Прибуток (п. 9 × п. 8:100)	273,82
11. Ціна продукції (п. 4 + п. 10)	2338,77
12. Рівень рентабельності (п. 10 : п. 4) × 100, %	13,9



Показник	Вартість на тонну продукції, грн
<b>Ціна розширеного відтворення (І варіант)</b>	
13. Норма прибутку, %	10,0
14. Прибуток (п. 13 × п. 8 : 100)	391,18
15. Ціна продукції (п. 4 + п. 14)	2456,13
16. Рівень рентабельності (п. 14 : п. 4) × 100, %	18,9
<b>Ціна розширеного відтворення (ІІ варіант)</b>	
17. Норма прибутку, %	15,0
18. Прибуток (п. 17 × п. 8 : 100)	586,76
19. Ціна продукції (п. 4 + п. 18)	2651,71
20. Рівень рентабельності (п. 18 : п. 4) × 100, %	28,4

Джерело: Складено і розраховано за даними: Ціноутворення та нормативні витрати у сільському господарстві (теорія, методологія, практика): У 2-х т. – К.: ННЦ "ІАЕ" УААН, 2008. – Т. 1. – С. 388–391; Т. 2. – С. 295–296.

**У РОЗРАХУНКАХ ТАБЛ. 3 ПРИЙНЯТО:**

1. Сумарна вартість основних засобів, що використовуються при вирощуванні продукції в розрахунку на 1 т продукції, визначена п. 8 табл. 2 і становить 2274,0 грн.
2. Відрахування на збереження землі – п. 11 табл. 2 – 195,84 грн.
3. Розраховується як сума п. 1 і п. 2 і становить 2469,84 грн.
4. Собівартість продукції – п. 18 табл. 2 – 2064,95 грн.
5. Загальна вартість основних засобів (техніка + будівлі + споруди) в розрахунку на 1 т продукції становить 2274 грн (п. 8 табл. 2), а сума амортизації лише енергетичних і сільськогосподарських машин – 266,99 грн [17, с. 296, п. 25, ст. 7].
6. Собівартість продукції без оборотних активів дорівнює різниці між п. 4 – (п. 2 + п. 5) = 2064,95 – (195,84 + 266,99) = 2064,95 – 462,83 = 1602,12 грн.
7. Собівартість продукції з урахуванням коефіцієнта обігу 0,9 становить 1602,12 × 0,9 = 1441,91 грн.
8. Середньорічна вартість капіталу (основні засоби + земля + обігові кошти) = п. 1 + п. 2 + п. 7 = п. 3 + п. 7 = 2469,84 + 1441,91 = 3911,75 грн.
- 9-20. За алгоритмом, наведеним вище.

Аналіз трьох різних цін (двох розрахункових і однієї фактичної) дає підстави висловити такі обґрунтовані припущення. Оскільки фактична повна собівартість 1 т насіння соняшнику формувалася за діючою в сільському господарстві методикою, то вона становитиме частину ціни реалізації і розраховуватиметься таким чином:  $1899,4 : 1,759 = 1080$  грн (де 1,759 – це 75,9% рентабельності в 2007 р.). Відповідно маса прибутку становитиме  $1899,4 - 1080 = 819,4$  грн. Така маса прибутку порівняно з розрахунковою (за І варіантом 533 грн і за ІІ – 274 грн, тобто в півтора і в три рази вища) пояснюється тим, що ті складові, які повинні враховуватись у витратній частині, теоретично перенесені в прибуткову або ж не враховуються взагалі. Зокрема, це частина вартості від неповного врахування витрат на амортизацію, капітальний і поточний ремонт та зберігання техніки, витрат на збереження землі, а також врахування елементів витрат за цінами, що діяли станом на 01.04.2008 р. і дещо відрізнялися від цін, що функціонували протягом 2007 р. Унаслідок цього, на нашу думку, надзвичайно завищена рентабельність виробництва 1 т насіння соняшнику і відповідно маса прибутку. Фактично ж відбувається безповоротне споживання природного і матеріальних ресурсів, компенсація за використання яких перейшла в прибуткову частину, а мала б знаходитися у витратній. У цілому підрахунки показують, що коли за базову прийняти розрахункову повну собівартість тонни насіння соняшнику в сумі 2064,95 грн, то навіть у 2007 р. реалізація цієї продукції не покривала б понесених витрат. Висока ж рентабельність забезпечується тим,



що необхідні агротехнічні вимоги щодо вирощування насіння соняшнику виконуються в мінімальному обсязі і на примітивному рівні з економією за всіма елементами. Водночас не можна скидати з рахунку і чинник попиту та пропозиції. Якраз дефіцит олієсировини і спричинив підвищення цін її реалізації удвічі, порівняно з 2006 р. (з 939,1 до 1899,4 грн/т).

Однак ситуація кардинально змінилася у 2008 р. Фактична собівартість тонни насіння соняшнику досягла  $1367,3 : 1,082 = 1263,7$  грн/т, тобто стала на 17% вищою проти 2007 р. Але оскільки виробництво соняшнику збільшилося в 1,6 раза порівняно з 2007 р. і становило 6,5 млн т [20, с. 13], то усереднена ціна реалізації продукції насіння соняшнику (при певному підвищенні її собівартості, обрахованої за чинною для сільського господарства методикою) спричинила зниження рентабельності виробництва майже на порядок – з 75,9 до 8,2%. Застосування ж удосконаленої методики обчислення собівартості виробництва насіння соняшнику спонукає до висновку про те, що зазначена продукція вирощується собі на збиток або ж шляхом вилучення окремих статей витрат чи їх зменшення встановлюється мінімальна рентабельність. При цьому доцільно звернути увагу на таку обставину: згідно з офіційними даними [20, с. 10], сукупний індекс витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у 2008 р. порівняно з 2007 р. становив 143,6%. Дещо меншою мірою це стосувалося виробництва насіння соняшнику, але 17-відсоткове підвищення собівартості неспроможне повною мірою компенсувати понесені витрати.

Зрозуміло, що за таких умов кардинально порушується існуючий порядок економічних взаємовідносин між виробниками олієсировини та її переробниками і це впливатиме на цінові характеристики в усьому харчовому ланцюзі: підвищення ціни реалізації сировини до справедливої спричинить підвищення оптових цін на готову продукцію, яку буде реалізувати переробне підприємство, та, відповідно, зростання роздрібних цін для споживачів. Виникає питання: якою мірою, тобто до якого рівня ланцюгова реакція підвищення цін буде сприйматися споживачем як справедлива? З цією метою проаналізуємо формування собівартості й ціни реалізації готової продукції переробним підприємством, а також роздрібних цін у торговій мережі.

**Моделювання собівартості перероблення аграрної сировини і цін на харчову продукцію за фактичними даними підприємства і за плановими в торговій мережі.** Як зазначалося вище, при формуванні собівартості перероблення аграрної сировини на підприємствах харчової промисловості маємо справу не з усередненими показниками по певній галузі, а з фактичними даними по окремому підприємству за конкретний календарний рік. Оскільки дослідження проводяться не за маркетинговий рік, то, зважаючи на сезонний характер заготівлі продовольчої сировини, це є причиною того, що ми враховуємо вартість частини аграрної продукції, що була закуплена в попередньому році, та частини – у поточному. Тобто така ціна є усередненою ціною, за якою переробне підприємство закуповувало сировину два роки підряд. І хоча не виключається варіант наявності перехідного запасу непереробленої сировини за минулі роки, проте таке явище не носить масового характеру, а тому погодимося з висновком, що ціна сировини для підприємства є усередненою ціною за два роки.

Приймаючи ціну насіння соняшнику, яку заплатило підприємство, за точку відліку для моделювання собівартості перероблення сировини та формуван-



ня оптової ціни, проведемо підрахунки в табличній формі та з відповідними поясненнями по кожному показнику окремо (табл. 4). Також спробуємо вирішити зворотну задачу: залежно від фактичної роздрібної ціни оцінити можливий рівень оптових цін на готову продукцію, та продовольчу сировину, а також визначити, чи могло б за ними забезпечуватися розширене відтворення аграрного виробництва і матеріальної бази олієдобувного підприємства.

Таблиця 4

**Формування собівартості перероблення насіння соняшнику  
й ціни реалізації соняшникової олії**  
(в розрахунку на тонну готової продукції в цінах 2007 р.)

Показник	Одиниця виміру	Норма витрат	Ціна одиниці, грн	Усього, грн
1. Сировина (насіння соняшнику)	т	2,58	2417	6235,86
2. Паливо (газ на виробництво пару)	Гкал	0,89	186	165,54
3. Електроенергія	кВт	199	0,36	71,64
4. Заробітна плата	грн	2,58	14,87	38,36
5. Нарахування на зарплату	%	38		14,58
6. Амортизація:	% від вартості ОЗ			
– технологічного обладнання	%	4,47		32,21
– будівель і споруд	%	1,65		17,81
7. Поточний ремонт	% від амортизації			
– технологічного обладнання	%	4,59		1,48
– будівель і споруд	%	15,60		2,78
8. Послуги суміжних підрозділів	грн	фактично		43,32
9. Цехові витрати	грн	фактично		171,13
10. Загальновиробничі витрати	грн	фактично		214,45
11. Попутна продукція (вираховується)	грн	фактично		-826,38
<b>12. Виробнича собівартість 1 т сирової олії</b>	<b>грн</b>			<b>6182,78</b>
13. Адміністративні витрати	грн	фактично		290,65
14. Витрати на збут	грн	фактично		327,09
15. Фінансові витрати	грн	фактично		219,30
<b>16. Повна собівартість:</b>				
<b>I варіант</b>	<b>грн</b>			<b>7019,28</b>
<b>II варіант</b>	<b>грн</b>			<b>7355,64</b>
17. Податок на додану вартість	%	20		
I варіант	грн			1403,86
II варіант	грн			1471,13
18. Прибуток (запланований підприємством):	%	2,4		
I варіант	грн			168,46
II варіант	грн			176,54
<b>19. Ціна реалізації підприємством 1 т готової продукції:</b>				
<b>I варіант</b>	<b>грн</b>			<b>8591,60</b>
<b>II варіант</b>	<b>грн</b>			<b>9003,31</b>
<b>20. Ціна реалізації при роздрібному продажу (з торговою націнкою):</b>	<b>%</b>	<b>12</b>		
<b>I варіант</b>	<b>грн</b>			<b>9622,59</b>
<b>II варіант</b>	<b>грн</b>			<b>10083,71</b>

Джерело: складено і розраховано за фактичними даними по олієдобувному підприємству за 2007 р.



**У РОЗРАХУНКАХ ТАБЛ. 4 ПРИЙНЯТО:**

1. Розрахунки проведені на 1 т готової продукції. Норма витрат насіння соняшнику встановлена на основі ділення загального обсягу переробленої сировини на фактичний об'єм виходу сировини і становить 2,58 т. Ціна придбання насіння соняшнику усереднена, оскільки воно приводилося в різних регіонах України за різними цінами, а до того ж у неї включені транспортні витрати на доставку до підприємства. Частка транспортних витрат – у межах 2,5–4,2% у структурі вартості сировини. Отже, ціна реалізації насіння соняшнику агровиробником становить близько 2320 грн/т, тобто практично співпадає з мінімальною розрахунковою ціною 2339 грн/т (табл. 3).
2. Фактичні витрати пару на перероблення вищезгаданого обсягу сировини за ціною 186 грн/Гкал.
3. Фактичні витрати електроенергії за ціною 0,36 грн/кВт.
4. Фактична заробітна плата в розрахунку на 1 т сировини – 14,87 грн/т.
5. Нарахування на зарплату – 38%.
6. Амортизація обчислюється окремо за фактичними даними по підприємству:
  - по технологічному обладнанню (4,47% від його вартості 4666 тис. грн) і в розрахунку на 1 т готової продукції – 32,21 грн;
  - по будівлях і спорудах (1,67% від їх вартості 6907 тис. грн) і на 1 т готової продукції – 17,81 грн. Зазначимо, що за нормативами амортизаційні відрахування мали б становити відповідно 15 і 5%, або в розрахунку на 1 т готової продукції – 108,09 і 53,33 грн.
7. Поточний ремонт – % від амортизаційних відрахувань:
  - по технологічному обладнанню (4,59% від 208,57 тис. грн) і на 1 т готової продукції – 1,48 грн;
  - по будівлях і спорудах (15,6% від 115,35 тис. грн) і на 1 т готової продукції – 2,78 грн.
 Зараз прийнято об'єднувати капітальний і поточний ремонт з технічним обслуговуванням техніки, будівель і споруд, тоді сумарний коефіцієнт становитиме  $2,8\% + 4,5\% + 3,6\% = 10,9\%$  від загальної вартості, або 1479,46 тис. грн (10,9% від 13573 тис. грн основних засобів), а в розрахунку на 1 т готової продукції – 228,48 грн.
- У сукупності перевищення відрахувань на амортизацію і ремонт загалом за другим варіантом порівняно з першим становить 335,62 грн на 1 т готової продукції.
8. Послуги суміжних підрозділів загалом по підприємству за 2007 р. становлять 280,5 тис. грн, обсяг переробленої сировини 16706 т, отже в розрахунку на 1 т сировини – 16,79 грн, на 1 т готової продукції –  $16,79 \times 2,58 = 43,32$  грн.
9. Цехові витрати розраховуються аналогічно послугам від їх загальної суми – 1108,1 тис. грн і становлять 171,13 грн.
10. Загальновиробничі витрати розраховуються аналогічно від їх загальної суми 1388,60 тис. грн. і становлять 214,45 грн.
11. Попутна продукція (вираховується) – загальна сума 5351,00 тис. грн, а на 1 т готової продукції – 826,38 грн.
12. Виробнича собівартість: сума перших десяти значень за "мінусом" одинадцятої:  $7009,16 - 826,38 = 6182,78$  грн.
13. Адміністративні витрати: загальна сума 1882,00 тис. грн, а на 1 т готової продукції – 290,65 грн (або 4,70% від виробничої собівартості).
14. Витрати на збут: загальна сума 2118,00 тис. грн, а на 1 т готової продукції – 327,09 грн (або 5,29% від виробничої собівартості).
15. Фінансові витрати (виплата відсотків за кредит) – загальна сума 1420,00 тис. грн, а на 1 т готової продукції – 219,30 грн.
16. Повна собівартість: сума 12+15 статей : 7019,28 грн (I варіант), а у випадку II варіанту (збільшення на 335,62 грн) – 7355,64 грн.
17. Податок на додану вартість – 20%; при експорті сировини не враховується:
  - I варіант  $7019,20 \times 0,2 = 1403,86$  грн; II варіант  $7355,64 \times 0,2 = 1471,13$  грн.
18. Прибуток – приймаємо за основу запланований підприємством – 2,4%; маса прибутку буде становити:
  - I варіант – 168,46 грн; II варіант – 176,54 грн.
19. Ціна реалізації підприємством: сума п. 16, п. 17 і п. 18 буде становити:
  - I варіант – 8591,60 грн; II варіант – 9003,31 грн.
20. Ціна реалізації в торговій мережі – приймаємо торгову надбавку 12%:
  - I варіант  $8591,60 \times 0,12 + 8591,60 = 1030,99 + 8591,60 = 9622,59$  грн/т,
  - II варіант  $9003,31 \times 0,12 + 9003,31 = 1080,40 + 9003,31 = 10083,71$  грн/т.
- Розрахунок варіантів розширеного відтворення**
21. Основні засоби на 1 т готової продукції: загальна сума основних засобів ділиться на обсяг переробленої продукції і множиться на обсяг сировини на 1 т готової продукції  $(13573000 : 16706) \times 2,58 = 812,46 \times 2,58 = 2096,15$  грн.



22. Оборотні активи: повна собівартість за мінусом амортизації в розрахунку на 1 т готової продукції (за II варіантом)  $7355,64 - (50,02 + 335,62) = 7355,64 - 385,64 = 6970,00$  грн.
23. Основні активи: п. 21 + п. 22 =  $2096,15 + 6970,00 = 9066,15$  грн.
24. Норма прибутку відповідно 7, 10 і 15%.
25. Маса прибутку: п. 23  $\times$  п. 24 відповідно 634,63; 906, 62 і 1359,92 грн.
26. Рентабельність виробництва: п. 25:п. 16 (II варіант) і відповідно становить 8,6, 12,3 і 18,5%.
27. Ціна реалізації підприємством: п. 16 + п. 17 + п. 25 відповідно становить 9461,40; 9733,39 і 10186,69 грн.
28. Ціна реалізації в торговій мережі при 12% торгової націнки відповідно становить 10596,77; 10901,40 і 11409,09 грн.

Звернемо увагу ще на одну обставину, яка є дуже важливою для нашої подальшої наукової розвідки. Згідно з п. 1 пояснень до табл. 4 фактична ціна придбання насіння соняшнику олієдобувним підприємством без транспортних витрат становить 2320 грн/т, і це на 421 грн перевищує фактичну усереднену ціну на цю культуру по Україні загалом. Як пояснити таку ситуацію?

Підприємство, по якому велися дослідження, проводить експорт сирової олії за кордон, а отже податок на додану вартість має повертатися державою виробнику. Але, як переконливо свідчить практика, ПДВ повертається зі значною затримкою або ж взагалі не повертається. В умовах конкретного підприємства ПДВ становить близько 1404 грн на кожен тону готової продукції за фактичним варіантом підрахунків. Варто зазначити, що в повній собівартості кожної тонни готової продукції перевищення по сировині становить  $421 \times 2,58 = 1086$  грн, а при реалізації в торгову мережу –  $1086 \times 1,2 \times 1,024 = 1335$  грн, або 15,5% від мінімальної ціни (8592 грн/т).

На нашу думку, зазначену вартісну величину, яка на 95% компенсує ПДВ, можна оцінити як своєрідний "страховий запас", що свідомо формує підприємство для уникнення потенційних збитків від несвоєчасного повернення ПДВ, а також потенційних ризиків, пов'язаних зі спадом чи перевиробництвом, коливанням оптових і роздрібних цін, перебоями в надходженні сировини або виникненням її дефіциту тощо. При реалізації в торговій мережі ( $1335 \times 1,12 = 1495$  грн) страховий запас становить майже 1,5 тис. грн. Виникає закономірне питання: яким чином можна досягти таких "результатів"?

Зазначимо, що за останні 15–18 років рентабельність харчової промисловості знизилась у 4–10 разів і цьому є як об'єктивні, так і суб'єктивні причини. Але, на нашу думку, незаперечним є той факт, що рентабельність виробництва чи прибутковість господарської діяльності не є основною і самодостатньою метою, яку прагне досягти підприємство. Це пояснюється прямою залежністю між обсягами прибутків, що підпадають під оподаткування, і обсягами податків, що вилучаються у підприємства в бюджет. Тому в умовах недосконалості чинного законодавства не можна відкидати й такий фактор, як ведення подвійної бухгалтерії, приховування прибутків шляхом завищення витрат, створення дочірніх підприємств та проведення материнськими компаніями фіктивних господарських операцій з метою виведення значних обсягів прибутків з-під оподаткування. Особливе поширення така практика знаходить серед керівників підприємств, які через підставних осіб або членів своїх сімей проводять заготівлю продовольчої сировини в агропромислових закладах за заниженими цінами, а пізніше за завищеними продають її для перероблення на заводи харчової промисловості. При цьому сільськогосподарська продукція доволі часто залишається в тих же самих складах для зберігання. Однак



об'єктивно оцінити цю сторону господарської діяльності можна тільки за умови проведення глибоких наукових досліджень [21, с. 437].

Для подальшого аналізу доцільно всі можливі варіанти розрахунків собівартості насіння соняшнику та реалізації сирової олії переробним підприємством і кінцевої продукції торговим підприємством звести в одну таблицю (табл. 5). Для того, щоб розрахунки мали завершений вигляд, проведемо підрахунки по кожному окремому варіанту собівартості сировини стосовно умов її перероблення на тому самому підприємстві і в результаті цього матимемо п'ять різних видів роздрібних цін та ще й з їх диференціацією за чотирма варіантами.

**Аналіз цінових параметрів продукції у харчовому ланцюзі.** З наведених у табл. 5 варіантів формування собівартості сировини та цін на кінцеву продукцію найбільший інтерес викликають I (фактичний) і III (проектний), у яких за базу прийняті розрахунки собівартості насіння соняшнику з його подальшою переробкою та реалізацією, а також II (проектний), де фактична ціна реалізації агровиробником олієсировини виступає базою для підрахунку витрат на її перероблення на олієдобувному підприємстві та реалізації фасованої олії через торгову мережу. Інші варіанти – II (нормативний – насіння соняшнику) і I (фактичний – рослинна олія) – для умов, які ми накладаємо на наші дослідження, є підстави вважати неприйнятними.

Таблиця 5

**Цінові параметри продукції у харчовому ланцюзі  
"виращування насіння соняшнику – реалізація олії"  
за 2007 р., в грн/т**

	Ціна реалізації (варіанти)				
	насіння соняшнику			рослинна олія	
	I фактична	II нормативна	III проект	I фактична	II проект
<b>I. Агровиробники</b>					
1. Виробнича собівартість соняшнику	925	1095	1967		
2. Повна собівартість	1029	1230	2065		
3. Ціна реалізації агровиробником:					
а) фактична	1899			2320	2320
б) мінімальна			1292		
в) розширеного відтворення (без урахування вартості землі) при нормі прибутку 7%		1434			
г) розширеного відтворення (при урахуванні вартості землі) при нормі прибутку 7%		1763			
д) розширеного відтворення (з урахуванням витрат на збереження землі) при нормі прибутку 7%			2339		
ж) розширеного відтворення (з урахуванням витрат на збереження землі) при нормі прибутку 10%			2456		
з) розширеного відтворення (з урахуванням витрат на збереження землі) при нормі прибутку 15%			2652		
<b>II. Переробне підприємство</b>					
4. Виробнича собівартість сирової олії	5010	4643		6183	6519
5. Повна собівартість	5847	5480		7019	7356
6. Ціна реалізації олієдобувним підприємством (включаючи ПДВ):					





	Ціна реалізації (варіанти)				
	насіння соняшнику			рослинна олія	
	I фактична	II норма-тивна	III проект	I фактична	II проект
а) мінімальна (при рентабельності виробництва 2,4%)	7157	6708		8592	9003
б) при нормі прибутку 7%	7545	6933	9045	8894	9461
в) при нормі прибутку 10%	7772	7085	9752	9096	9733
г) при нормі прибутку 15%	8150	7340	10919	9433	10187
<b>III. Торгове підприємство</b>					
7. Ціна реалізації через торговельну мережу (з торговою націнкою 12%):					
а) мінімальна (при рентабельності виробництва 2,4%)	8016	7513		9623	10083
б) проектна (при нормі прибутку 7% на основні активи)	8450	7765	10130	9961	10596
в) проектна (при нормі прибутку 10% на основні активи)	8705	7935	10922	10188	10901
г) проектна (при нормі прибутку 15% на основні активи)	9128	8221	12229	10565	11409

Джерело: складено і розраховано за даними статистичного збірника "Сільське господарство України" за відповідні роки та звітними даними олієдобувного підприємства за 2007 р.

Для подальшого аналізу необхідно за точку відліку прийняти ціну реалізації продукції через торгову мережу. Усереднено за 2007 р. вона становила 6,98 грн/л, або 6980 грн/т, найвища ціна спостерігалася в жовтні – 9,72 грн/л, найнижча – у січні – 5,54 грн/л [22, с. 136]. Виходячи з наведених цін треба визнати – у 2007 р. навіть за такої високої фактичної ціни на насіння соняшнику не було економічних підстав для переходу на нову модель формування цін реалізації сирової і фасованої олії хоч і за найнижчої норми прибутку на основні активи – 7% і торгової націнці – 12%. За таких умов ціна реалізації олії в торговій мережі має становити 8,45 грн/л (I фактичний варіант), і це на 21% перевищувало б середньорічну вартість, хоча в IV кварталі 2007 р. ціна зросла до 9,50–9,72 грн/л. Тенденція підвищення роздрібних цін спостерігалася і в 2008 р. – наприкінці року ціна 1 л олії становила в середньому 10 грн/л.

Таким чином, навіть за найсприятливіших для агровиробників цін на сировину в 2007 р. перейти на модель формування її собівартості при варіантах розширеного відтворення основних засобів в аграрному виробництві та на підприємствах харчової промисловості практично неможливо, оскільки існуюча межа цін на кінцеву продукцію буде гальмом на шляху її підвищення. Який же вихід із цієї ситуації?

На нашу думку, є достатньо підстав для того, щоб погодитися із думкою А.Бабенка [23], який обґрунтовано доводить: забезпечення динамічного піднесення сільського господарства пов'язане із запровадженням для підприємств усіх форм власності і господарств населення **регульованих реалізаційних цін** на окремі види аграрної продукції. Такі ціни враховуватимуть фактичну собівартість і частину прибутку для забезпечення окупності витрат, їхній рівень у розрахунку на 1 ц товарної продукції рекомендується такий: зерно – 130 грн, ВРХ на м'ясо – 1400, соняшник – 240, свині на м'ясо – 1300, цукрові буряки – 27, птиця на м'ясо – 960, молоко – 280 грн.

Наведена регульована реалізаційна ціна на насіння соняшнику становить 2400 грн/т, і це повністю вписується в цінові параметри його реалізації за III проектним варіантом – з 2339 до 2652 грн/т за різних норм прибутку.



Орієнтовно за такої ціни реалізації продукції агровиробником норма прибутку на основні засоби буде становити 8,5% (рівень рентабельності вирощування соняшнику – 16,1%). Ціна реалізації олієдобувним підприємством за однакових умов (норма прибутку на основні засоби становитиме 8,5%) – 9597 грн/т (рентабельність перероблення – 10,5%), а в торговій мережі – 10749 грн/т, або 10,75 грн/л (при 12-відсотковій торговій націнці). У результаті роздрібна ціна на 12% перевищуватиме рівень цін, що склався у IV кварталі 2007 р. (9,6 грн/л) і на 7,5% – у IV кварталі 2008 р. (10,0 грн/л).

Таким чином, запровадження регульованих реалізаційних цін на насіння соняшнику при об'єктивному врахуванні всіх понесених прямих і супутніх витрат в аграрному і переробному виробництві та при реалізації через торгову мережу за незначного підвищення кінцевої ціни дозволить справедливо оцінити вклад кожної ланки у вирощування і випуск кінцевої продукції. Однак важливою передумовою при цьому є дотримання встановлених "правил гри" всіма суб'єктами господарської діяльності – агровиробниками, переробниками, торгівлею і перш за все державою, яка повинна створити необхідні для цього економічні умови та забезпечити ефективний контроль за виконанням на практиці.

**Висновки.** Упродовж 2000-х рр. і раніше у виробництві насіння соняшнику спостерігаються значні коливання (майже десятикратні) рентабельності цієї культури, а також дуже низький рівень рентабельності й доходності підприємств з його перероблення. При проведенні досліджень були проаналізовані особливості формування собівартості насіння соняшнику та прибутків товаровиробників у харчовому ланцюзі за різних методичних підходів, включаючи сучасні, і це дозволило прийти до таких висновків:

- ринкова стихія у поєднанні з відсутністю сучасної методології обрахування собівартості вирощування продовольчої сировини спотворює результати господарювання в аграрній сфері й не дозволяє у фінансовому відношенні забезпечити відтворення ресурсно-технологічної бази виробництва – фактично відбувається хижацьке використання сільськогосподарських угідь та безповоротне – матеріально-технічних ресурсів;

- практика довела доцільність переходу на регульовані реалізаційні ціни на аграрну сировину, а з використанням сучасних методичних підходів (норм прибутку на вкладений капітал – основні активи) і до обрахування доходності й рентабельності переробних і торгових підприємств, що дозволить об'єктивно оцінити вклад кожної ланки харчового ланцюга у забезпечення виробництва і реалізації кінцевої продукції;

- невелике підвищення у зв'язку з цим роздрібних цін не спонукатиме споживачів до протестних дій, однак за рахунок перерозподілу прямих і прихованих прибутків між учасниками харчового ланцюга буде забезпечене їх справедливе отримання на вкладений капітал.

## **Література**

1. Вітлінський В.В. Моделювання економіки : Навч. пос. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
2. Виноградський М.Д., Чорна Л.О., Коваленко О.О. Стратегії діяльності підприємства та ціноутворення в мереженій ринковій економіці. – Вінниця : Світанок, 2005. – 176 с.



3. Павленко А.Ф., Корієв В.П. Маркетингова політика ціноутворення : Монографія. – К. : КНЕУ, 2004. – 332.
4. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : Підр. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 454 с.
5. Череп А.В. Управління собівартістю : Монографія. – Х. : ВД "Інжек", 2005. – 376 с.
6. Чорна Л.О. Управління ціноутворенням в каналах реалізації продукції підприємств харчової промисловості : Монографія. – К. : НУХТ, 2006. – 239 с.
7. Шандова Н.В. Використання собівартості для прийняття управлінських рішень // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 97–104.
8. Шкварчук Л.О. Ціни та ціноутворення в ринковій економіці : Навч. посібник. – Вінниця: "Вінниця", 1999. – 164 с.
9. Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
10. Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР "Про оплату праці".
11. Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97–ВР "Про оподаткування прибутку підприємств".
12. Типове положення з планування, обліку і калькування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 24.06.1996 р. № 473.
13. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1996 р. № 452.
14. Філіпченко О. Розміри підприємств і собівартість продукції // Економіка України. – 2003. – № 9. – С. 42–46.
15. Нормативні витрати, ціни, баланси сільськогосподарської продукції в Україні та країнах світу / За ред. О.М.Шпичака, Ю.Я.Гапусенка. – К. : ННЦ "ІАЕ", 2006. – 693 с.
16. Ціноутворення та нормативні витрати у сільському господарстві (теорія, методологія, практика) : у 2-х т. – Т. 1 : Теорія ціноутворення та технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур. – К. : ННЦ "ІАЕ" УААН, 2008. – 698 с.
17. Ціноутворення та нормативні витрати у сільському господарстві (теорія, методологія, практика) : у 2-х т. – Т. 2 : Нормативна собівартість і ціни на сільськогосподарську продукцію. – К. : ННЦ "ІАЕ" УААН, 2008. – 648 с.
18. Цал-Цалко Ю.С. Статистичний аналіз фінансової звітності: теорія, практика та інтерпретація : Монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 506 с.
19. Саблук П.Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період // Економіка АПК. – 2008. – № 4. – С. 19–37.
20. Моніторинг економічного і соціального розвитку підприємств і організацій АПК за 2008 рік / Міністерство аграрної політики України. Департамент економіки та управління державною власністю. – К., 2009. – 45 с.
21. Крисанов Д.Ф. Тенденції і фактори собівартості та рентабельності виробництва харчової продукції // Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період : Матеріали Десятих річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів-аграрників 10–11 квітня 2008 р., м. Київ / Редкол. : П.Т.Саблук та ін. – К. : ННЦ "ІАЕ" УААН, 2008. – С. 430–437.
22. Індeksi споживчих цін: Стат. збірник / Держкомстат України. – К., 2008. – 181 с.
23. Бабенко А. Як добитися прориву // Урядовий кур'єр. – 2009. – № 33. – С. 9.