

M., Ponti, M., Pruschak, G., Rafner, J. F. ., Romasanta, A. K., Ruser, A., Sameed, M., Sauermann, H., Suess-Reyes, J., Tucci, C. L., Tuertscher, P., Vicente-Saez, R., Vignoli, M., & Zyontz, S. (2021). Experimenting with Open Innovation in Science (OIS) practices: A novel approach to co-developing research proposals. *CERN IdeaSquare Journal of Experimental Innovation*, 5, 2, 28-49. DOI: <https://doi.org/10.23726/cij.2021.1328> [in English].

27. Lechler, R., Lehner, P., Rösli, F., & Huemann, M. (2022). The project-oriented organisation through the lens of viable systems. *Project Leadership and Society*, 3. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.plas.2022.100072> [in English].

### Відомості про авторів

**КОМЕЛІНА Ольга Володимирівна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри менеджменту і логістики, Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» (36001, м. Полтава, проспект Першотравневий, 24, e-mail: [komelinaolha@gmail.com](mailto:komelinaolha@gmail.com)).

**КОРСУНСЬКА Марина Юріївна** – аспірантка кафедри менеджменту і логістики, Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» (36000, м. Полтава, проспект Першотравневий, 24, e-mail: [korsunskamaryna13@gmail.com](mailto:korsunskamaryna13@gmail.com)).

**KOMELINA Olha** – Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department of Management and Logistics, National University «Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic»(36000, Pershotravnevyi Ave, 24, Poltava, e-mail: [komelinaolha@gmail.com](mailto:komelinaolha@gmail.com)).

**KORSUNSKA Maryna** – PhD student of the Department of Management and Logistics, National University «Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic» (36000, 24, Pershotravnevyi Ave, Poltava, e-mail: [korsunskamaryna13@gmail.com](mailto:korsunskamaryna13@gmail.com)).

УДК 338.512;338.58:636.034

DOI: 10.37128/2411-4413-2023-2-5

**СУТНІСТЬ І  
КЛАСИФІКАЦІЯ  
ВИТРАТ  
ОСНОВНОГО  
ВИРОБНИЦТВА У  
МОЛОЧНОМУ  
СКОТАРСТВІ**

**ІЩЕНКО Я.П.,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в  
галузях економіки

**ВИШИНСЬКА А.Ю.,**  
аспірантка другого року навчання  
кафедри обліку та оподаткування в галузях  
економіки,  
Вінницький національний аграрний  
університет  
(м. Вінниця)

У статті проаналізовано основні показники стану галузі молочного скотарства в Україні за період із 2020-2022 рр.

Узагальнено визначення поняття «витрати» за нормативно-правовими актами України й економічними джерелами. Виявлено невідповідності й неспівпадіння трактувань зазначеного базового економічного поняття, що потребує подальших досліджень щодо

уніфікації категоріального апарату з обліку витрат діяльності.

У результаті дослідження не виявлено визначення категорії «основне виробництво» у вітчизняних нормативних актах. Узагальнено дослідження категоріального апарату щодо визначення поняття «основне виробництво» у працях науковців. Запропоновано авторське визначення поняття «основне сільськогосподарське виробництво» як цілеспрямованого виробничого процесу, направлено на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Узагальнено класифікацію витрат діяльності суб'єктів господарювання. Особливу увагу приділено класифікації витрат основного виробництва. Зокрема, узгоджено економічну класифікацію витрат, що виокремлює витрати живої та уречевленої праці з обліковою класифікацією витрат основного виробництва у молочному скотарстві.

Розглянуто витрати як основу формування собівартості продукції (робіт, послуг) і склад витрат, що включаються до собівартості за НПСБО 16 «Витрати». Зокрема, досліджено склад прямих виробничих витрат і загальновиробничих витрат. Запропоновано групування загальновиробничих витрат галузі молочного скотарства залежно від обсягу виробництва з метою їхнього подальшого розподілу й включення до собівартості продукції.

Дослідження дозволило виявити, що у вітчизняних нормативно-правових актах і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку й фінансової звітності відсутнє визначення поняття «витрати на біологічні перетворення». Встановлено, що більшість авторів прирівнюють поняття «витрати на біологічні перетворення» до поняття «витрати виробництва». Доведено хибність тверджень, щодо тотожності цих понять. Виокремлено витрати виробництва галузі молочного скотарства, які не належать до витрат на біологічні перетворення.

**Ключові слова:** виробнича собівартість, витрати, основне виробництво, витрати виробництва, витрати на біологічні перетворення, молочне скотарство.

**Табл.: 5. Рис.: 5. Літ.: 25.**

## **ESSENCE AND CLASSIFICATION OF COSTS OF MAIN PRODUCTION IN DAIRY LIVESTOCK**

**ISHCHENKO Yana,**  
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor  
of the Department of Accounting and Taxation  
in the Fields of the Economy*

**VYSHYNSKA Alla,**  
*Postgraduate Student of the Second Year of Study  
of the Department of Accounting and Taxation  
in the Fields of the Economy,  
Vinnytsia National Agrarian University  
(Vinnytsia)*

*The article analyses the main indicators of the dairy farming industry in Ukraine for the period from 2020 to 2022.*

*The definition of the concept of «costs» according to the normative legal acts of Ukraine and economic sources has been summarized. Inconsistencies and discrepancies in the interpretation of this basic economic concept have been identified, which requires the further research to unify the categorical apparatus for accounting for the costs of activity.*

*As a result of the research, it was established that there is no definition of the category of «main production» in domestic regulatory acts. The study of the categorical apparatus regarding*

*the definition of the concept of «main production» is summarized. The author's own definition of the concept of «main agricultural production» as a purposeful production process aimed at biological transformations to obtain finished agricultural products and/or additional biological assets is proposed.*

*The article generalizes the classification of the expenses of business entities. Particular attention is paid to the classification of costs of basic production. In particular, the economic classification of costs, which distinguishes between the costs of live and embodied labor with the accounting classification of costs of basic production in dairy farming, has been agreed.*

*The costs as the basis for the formation of the cost of production (works, services) and the composition of costs included in the cost price according to Accounting standards number 16 «Costs» were considered. In particular, the composition of direct production costs and general production costs was studied. The author proposes to group the general production costs of the dairy industry depending on the volume of production for the purpose of their further distribution and inclusion in the cost of production.*

*The study has revealed that there is no definition of the concept of «biological transformation costs» in domestic regulations and international accounting and financial reporting standards. It has been established that most authors equate the concept of «biological transformation costs» with the concept of «production costs». The author proves the falsity of statements about the identity of these concepts. The production costs of the dairy farming industry, which are not related to the costs of biological transformations, are allocated.*

**Key words:** production net cost, costs, main production, production costs, costs of biological transformations, dairy farming.

**Tabl.: 5. Fig.: 5. Ref.: 25.**

**Постановка проблеми.** Молочне скотарство посідає одне з провідних місць серед галузей аграрного сектору економіки України, адже складає вагому частину виробництва валової продукції та значно забезпечує продовольчу безпеку країни.

Витрати виробництва – це основний критерій, від якого залежить ефективність бізнесу й основні економічні показники господарської діяльності як на мікро-, так і на макрорівнях. У той же час, витрати діяльності є індикатором рівня організації виробництва, технологічних процесів й ефективності процесу управління.

Проблеми облікового забезпечення управління витратами наразі потребують додаткового дослідження у контексті врахування організаційно-технологічної специфіки галузі молочного скотарства й впливу сучасних викликів, що постали перед бізнесом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми економічного обґрунтування витрат основного виробництва, як об'єкта управління та обліку розглядалися у працях багатьох провідних вчених-економістів України, серед яких: І. Маркіна [1, 4], В. Вороніна [1], А. Рудич [1], Д. Яновського [2], І. Максименка [3], А. Юношева [3], В. Леня [4], В. Шапки [4].

Вагомий внесок у дослідження зазначеної проблематики здійснили науковці Вінницького національного аграрного університету. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств досліджено у працях Н. Здирко [5], О. Подолянчук [6], які досліджували облік у системі управління витратами; Т. Мулик [7] розглядала витрати як базову складову системи обліку й аналізу виробництва продукції тваринництва.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження економічної

сутності понять «витрати», «витрати виробництва», «витрати на біологічні перетворення» і класифікації витрат основного виробництва для вдосконалення категоріального апарату й класифікаційних ознак із метою інформаційного забезпечення ефективного управління витратами виробництва галузі молочного скотарства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Молочне скотарство як галузь тваринництва завжди була стратегічно важливою для України. Сьогодні ця галузь забезпечує продовольчу безпеку населення і є перспективною для формування експортного потенціалу країни. Повномасштабне вторгнення росії на територію України негативно вплинуло на основні виробничі показники діяльності молочного скотарства (табл. 1).

Таблиця 1

### Основні показники стану молочного скотарства в Україні за період 2020-2022 рр.

Показники	Роки			Відхилення 2022/2020, %
	2020	2021	2022	
Поголів'я молочних корів на кінець року, тис. гол.	1673,0	1544,0	1352,8	-19,1
Поголів'я овець і кіз на кінець року, тис. гол.	1140,4	1094,3	941,4	-17,6
Виробництво молока, тис. т	9263,6	8713,9	7767,7	-16,1
Середній річний удій молока на 1 корову, кг	5129,0	5155,0	5119,0	-0,2

*Джерело: сформовано авторами на основі [8]*

Основні виробничі показники молочного скотарства за останні три роки в Україні свідчать про їхнє значне скорочення, навіть без врахування даних тимчасово окупованих територій та територій, на яких ведуться активні бойові дії. Значне скорочення поголів'я молочних корів у нашій країні (на 19,1%), поголів'я овець і кіз (на 17,6%) і зменшення молочної продуктивності худоби у 2022 році стали причиною недоотримання молока на 16 % порівняно з 2020 роком [8].

У цих складних умовах особливої актуальності набуває якісне облікове забезпечення управління витратами. Розглядаючи економічне тлумачення змісту поняття «витрати» за нормативно-правовими актами й працями вітчизняних і зарубіжних дослідників, маємо певні невідповідності й неспівпадіння.

Визначення змісту поняття «витрати» у нормативному полі представлено у таблиці 2.

Ряд науковців, досліджуючи категорію «витрати», використовують ресурсний підхід. Так, І. Маркіна, В. Вороніна, А. Рудич зазначають, що витрати як економічна категорія – це грошові й матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта [1, с. 140]. Д. Яновський поняття «витрати» прирівнює до витрат підприємства, пов'язаних із виконанням певних операцій. Тобто, коли підприємство набуває засобу виробництва, ціна покупки входить до витрат підприємства [2, с. 87].

**Визначення поняття «витрати» у нормативно-правових актах України**

№ з/п	Документ	Визначення
1	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
2	Податковий кодекс України (п. 14.1.27)	Витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)
3	НП(С)БО 16 «Витрати»	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені

*Джерело: сформовано авторами на основі [9, 10, 11]*

На противагу такому підходу, О. Подолянчук вважає, що витрати не можуть розглядатися окремо від таких показників як прибуток і дохід, оскільки ефективне управління витратами забезпечує умови досягнення позитивних результатів діяльності суб'єктів господарювання [6]. Цю концепцію розділяють І. Маркіна, В. Лень, В. Шапка, які вважають, що достатньо зрозумілим і точним способом визначення взаємозв'язку й взаємозалежності категорій витрати, а також управління витратами розкриває аналіз співвідношення «витрати-обсяг-прибуток», який дає можливість без складних аналітичних процедур і розрахунків об'єктивно конкретизувати як плановий, так і фактичний рівень витрат, що дозволить визначити тенденції зміни рівня витрат й у зв'язку із цим коригувати плани розвитку підприємства [4, с. 83]. О. Любар, М. Григораш дійшли висновку, що витрати – це сукупність факторів, що мають вплив на діяльність підприємства й у майбутньому призводять до зменшення економічних вигод [12].

Значна кількість науковців витрати пов'язують із категорією «собівартість продукції». Зокрема, Т. Мулик зазначає, що процес виробництва продукції тваринництва супроводжується понесенням витрат, які або формують собівартість готової продукції, або визнаються витратами періоду [7, с. 53]. І. Максименко, А. Юношева розглядають витрати на продукцію як витрати, що пов'язані з виробництвом продукції і становлять собівартість виробленої продукції згідно з нормами П(С)БО 16 [3, с. 57].

Отже, прослідковується три напрямки визначення категорії «витрати» в економічних джерелах: ресурсний, пов'язаний із формуванням фінансового результату, складова собівартості продукції.

У таблиці 3 узагальнено результати дослідження визначення терміну «витрати» вченими-дослідниками.

Аналізуючи табл. 3 можна зазначити, що категорія «витрати» різними науковцями визначається неоднаково. Узагальнивши наведене вище, можна надати наступне визначення категорії «витрати». Витрати – це відображені у грошовому виразі використані ресурси для здійснення фінансово-господарської діяльності й досягнення її мети.

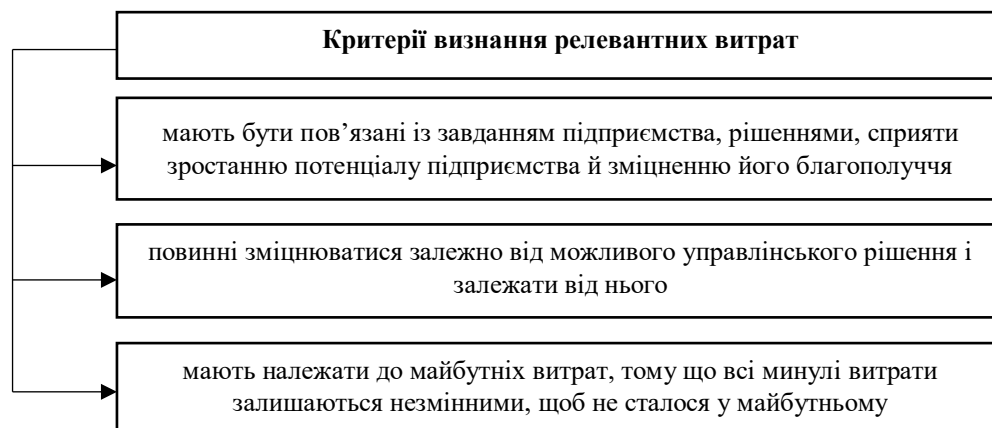
**Підсумкові результати дослідження економічної сутності поняття  
«витрати» за економічними джерелами**

Автори	Ознаки, притаманні категорії «витрати»		
	використання ресурсів	складова собівартості	основний фактор формування фінансового результату
І. Маркіна, В. Вороніна, А. Рудич	+		
В. Лень, В. Шапка			+
Т. Мулик		+	
О. Подолянчук			+
Д. Яновський	+		
І. Максименко, А. Юношева		+	
О. Любар, М. Григораш			+

*Джерело: узагальнено авторами за даними [1, с. 140; 2, с. 87; 3, с. 57; 4, с. 83; 6; 7, с. 53; 12]*

Метою управління витратами основного виробництва галузі молочного скотарства є їхня оптимізація за встановленого обсягу виробництва й максимізація віддачі від них. Водночас об'єктом управління є виробничі витрати. Для отримання інформації про витрати основного виробництва необхідно виокремити об'єкти управління та об'єкти обліку. Групування витрат, як об'єктів управління та обліку, здійснюється виходячи з особливостей конкретної галузі виробництва.

Зауважимо, що управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, тому керівництву підприємств перш за все необхідно отримати інформацію про очікувані витрати й доходи господарської діяльності. Відповідно, вирізняють очікувані (релевантні) й безповоротні (нерелевантні) витрати (рис. 1) [13, с. 441].



**Рис. 1. Критерії визнання релевантних витрат**

*Джерело: узагальнено авторами з використанням [13, с. 441]*

Релевантні (очікувані) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Це витрати, діапазон яких обмежений альтернативними рішеннями.

Нерелевантні (безповоротні) витрати – це витрати, які не можуть бути

змінені у результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати [13, с. 441].

В обліку й фінансовій звітності витрати діяльності поділяють за видами діяльності:

- операційні витрати, що містять витрати основної та іншої операційної діяльності;
- фінансові витрати, які містять втрати від участі у капіталі й інші фінансові витрати;
- інші витрати, пов'язані з інвестиційною та іншою діяльністю [14, с. 48].

Витрати виробництва є складовою витрат операційної діяльності. У III розділі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) витрати операційної діяльності групуються за елементами витрат [9]. За НП(С)БО 16 елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Характеристика елементів операційних витрат представлена у табл. 4 [11].

Таблиця 4

### Витрати операційної діяльності

№ з/п	Елементи витрат операційної діяльності	Характеристика
1	Матеріальні затрати	Охоплюють вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних й інших матеріалів
2	Витрати на оплату праці	Охоплюють заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток й іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
3	Відрахування на соціальні заходи	Охоплюють відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
4	Амортизація	Охоплюють суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів й інших необоротних матеріальних активів.
5	Інші операційні витрати	Охоплюють витрати операційної діяльності, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плату за розрахунково-касове обслуговування тощо

*Джерело: сформовано авторами за [11]*

В економічній літературі вченими виділяється значна кількість класифікаційних ознак витрат та їх груп. Проте, враховуючи тему нашого дослідження у статті більш детально розглянута класифікація витрат основного виробництва.

Як свідчить проведене дослідження, визначення категорії «основне виробництво» у вітчизняних нормативних актах відсутнє. У НП(С)БО 1 дається визначення основної діяльності, як операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і які забезпечують основну частку його доходу [9].

В. Федоренко, Ю. Ніколенко, О. Діденко трактують категорію «основне виробництво» як галузі матеріального виробництва, де безпосередньо виготовляються предмети споживання і засоби виробництва [15, с. 24].

У працях науковців поняття основного виробництва трактується неоднаково, й здебільшого пов'язується з поняттям «виробничий процес».

Так, у Великій українській енциклопедії основне виробництво визначено як частина виробничого процесу, здійснюваного на підприємстві, де предмети праці (сировину й матеріали) безпосередньо перетворюють на готову продукцію [16].

За ДСТУ 2960-94, виробничий процес – це систематичне й цілеспрямоване змінювання у часі й просторі кількісних та якісних характеристик засобів виробництва, а також робочої сили для отримання готової продукції з вихідної сировини згідно із заданою програмою [17].

Більшість авторів до виробничих процесів зараховують:

- 1) основні – процеси, що безпосередньо пов'язані з перетворенням предметів праці у готову продукцію. У результаті основних виробничих процесів випускається продукція, яка передбачена планом підприємства;
- 2) допоміжні – процеси, які лише сприяють безперебійній роботі підприємства, але безпосередньої участі у виготовленні продукції не беруть;
- 3) обслуговуючі – процеси, що створюють умови для здійснення основних і допоміжних процесів (транспортні й складські процеси) [14, с. 51].

Традиційно, до основних галузей сільського господарства відносять рослинництво й тваринництво. У НП(С)БО 30 наведено визначення поняття «сільськогосподарська діяльність». Згідно із цим стандартом, сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів [19].

Виходячи з вищезазначеного, сформулюємо визначення поняття «основне сільськогосподарське виробництво». На нашу думку, це цілеспрямований виробничий процес, направлений на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Узагальнення дослідження категоріального апарату щодо визначення поняття «основне виробництво» представлено у табл. 5.

Таблиця 5

#### Визначення основних понять і категорій пов'язаних із основним виробництвом у молочному скотарстві

№ з/п	Поняття	Визначення	Джерело
1	Основна діяльність	Операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і які забезпечують основну частку його доходу	НП(С)БО 1
2	Сільськогосподарська діяльність	Процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	НП(С)БО 30
3	Виробничий процес	Систематичне й цілеспрямоване змінювання у часі й просторі кількісних та якісних характеристик засобів виробництва, а також робочої сили для отримання готової продукції з вихідної сировини згідно із заданою програмою	ДСТУ 2960-94
4	Основне сільськогосподарське виробництво*	Цілеспрямований виробничий процес, направлений на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	–

Джерело: сформовано авторами на основі [9, 17, 19], \* розробка авторів

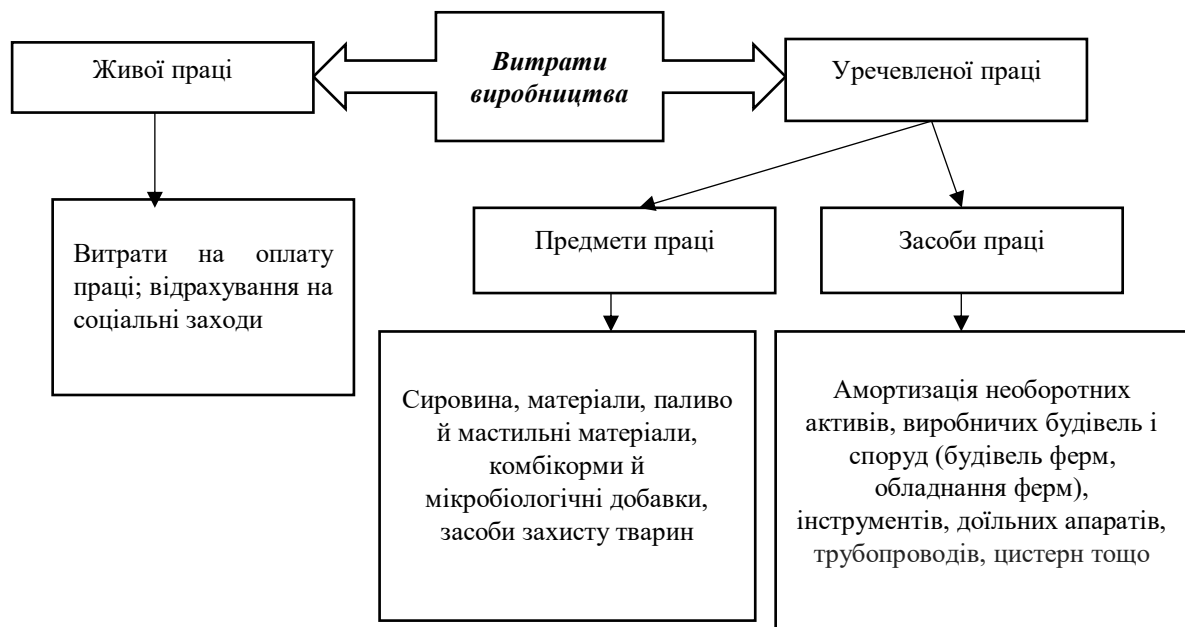


У процесі основного виробництва на підприємствах витрачається жива праця та засоби виробництва, які складають витрати виробництва.

В енциклопедії сучасної України, категорія «витрати виробництва» трактується як витрати, пов'язані з придбанням або виробництвом товарів чи послуг [16].

О. Філінков аргументує визначення поняття «витрати виробництва» як самостійну категорію, оскільки воно містить як власне затрати підприємства на виробництво, так й інші витрати, які несе господарюючий суб'єкт, здійснюючи будь-який вид економічної діяльності. Автор зазначає, що власне витрати виробництва не вказують на суб'єкт господарювання, так як існують суспільні витрати виробництва, а не лише окремого господарюючого суб'єкта [18, с. 12].

Отже, у складі витрат виробництва можна виділити витрати живої праці, яка відображається в обліку як витрати на оплату праці виробничих працівників і витрати уречевленої праці, зокрема, витрати предметів, а також засобів праці (рис. 2).



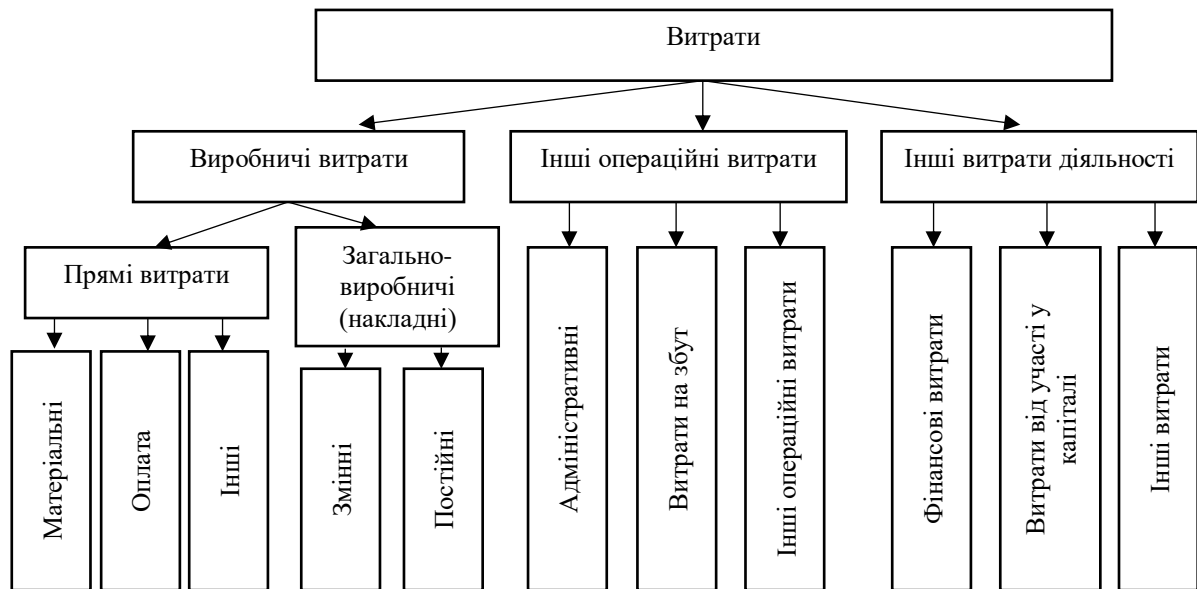
**Рис. 2. Витрати живої та уречевленої праці у галузі молочного скотарства**

*Джерело: авторська розробка*

НП(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні напрями щодо змісту витрат, порядку їхнього визнання, складу, класифікації за елементами й видами діяльності, а також узагальнює інформацію щодо витрат у Примітках до фінансової звітності [11].

Базуючись на НП(С)БО 16, витрати підприємства можна поділити на виробничі, інші операційні й інші витрати діяльності (рис. 3).

У Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 під витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, розуміють виробничу собівартість продукції [20].



**Рис. 3. Склад і класифікація витрат підприємства за П(С)БО 16 «Витрати»**

Джерело: [11]

Згідно з НП(С)БО 16, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать:

- прямі матеріальні витрати – вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу продукції, що виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних, а також інших матеріалів, які можуть безпосередньо стосуватися конкретного об’єкта витрат;

- прямі витрати на оплату праці – охоплюють заробітну плату й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть безпосередньо належати до конкретного об’єкта витрат;

- інші прямі витрати – інші витрати, що не увійшли до попередніх статей, і можуть безпосередньо належати до конкретного об’єкта витрат;

- змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати [11].

Загальновиробничі витрати у НП(С)БО 16 трактуються як витрати на виробництво продукції, що виникають на рівні цеху або іншого первісного структурного підрозділу підприємства, є непрямими, й не можуть безпосередньо належати до конкретного об’єкта, бо потребують розподілу. Вони поділяються на постійні й змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або майже прямопропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних розподілених загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) за зміни обсягу діяльності [11].

Групування непрямих виробничих витрат молочного скотарства на змінні й постійні щодо обсягу виробництва представлено на рис. 4.



**Рис. 4. Групування загальновиробничих витрат молочного скотарства щодо обсягу виробництва**

*Джерело: авторська розробка*

Виробництво у сільському господарстві пов'язане з використанням живих організмів (рослин, тварин – біологічних активів). НП(С)БО 30 розкриває поняття поточних біологічних активів (далі – ПБА), довгострокових біологічних активів (далі – ДБА) і визначає методику їхнього обліку, зокрема обліку витрат на біологічні перетворення [19].

Зазначимо, що у вітчизняних нормативно-правових актах і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку й фінансової звітності відсутнє визначення поняття «витрати на біологічні перетворення».

У попередніх дослідженнях нами, виходячи з визначення біологічних перетворень, було сформовано наступне визначення поняття «витрати на біологічні перетворення» – це витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто, це витрати виробництва галузі рослинництва й тваринництва, що безпосередньо пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, але, які здійснені до моменту припинення біологічних перетворень [21, с. 27].

У нормативних актах і літературних джерелах часто ототожнюються поняття «витрати виробництва» і «витрати на біологічні перетворення». Проте, до витрат на виробництво, крім витрат на біологічні перетворення, належать:

технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів, і витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень [21, с. 28].

Отже, очевидно, що поняття «витрати виробництва сільськогосподарської продукції» і «витрати на біологічні перетворення» є різними економічними категоріями.

Щодо витрат виробництва галузі молочного скотарства до технологічних витрат, які не належать до витрат на біологічні перетворення, можна додати витрати на очистку продукції, лабораторні дослідження, зберігання молока у господарстві, транспортування між виробничими підрозділами, амортизацію доїльних апаратів, витрати на їхнє обслуговування тощо (рис. 5).



Рис. 5. Склад витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Джерело: сформовано авторами на основі даних [22, с. 111], \*авторська розробка

Виокремлення витрат на біологічні перетворення із загального переліку витрат виробництва дозволить отримати аналітичну інформацію для визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і від зміни вартості біологічних активів.

**Висновки.** Аналіз стану молочного скотарства в Україні свідчить про значне скорочення виробництва молочної продукції за три роки (2020-2022). Покращення діяльності можливе за умови ефективного управління процесами основного виробництва галузі.

Ключовою ланкою системи управління витратами є його облікове забезпечення. Економічно обґрунтована класифікація витрат є основою формування системи облікового забезпечення управління витратами.

На підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки й надати пропозиції:

1. Наразі існують різноманітні погляди на визначення категорії

«витрати», обумовлені різними підходами й трактуваннями. На нашу думку, «витрати» – це відображені у грошовому виразі використані ресурси для здійснення фінансово-господарської діяльності й досягнення її мети.

2. На основі дослідження категоріального апарату щодо обліку витрат й узагальнення класифікаційних ознак, а також їхніх груп, представлених у роботах науковців й у нормативно-правових актах, розроблено пропозиції щодо визначення категорії «основне сільськогосподарське виробництво». Ми вважаємо, що це є цілеспрямований виробничий процес, направлений на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

3. З метою економічно-обґрунтованого розподілу загальновиробничих витрат молочного скотарства згідно з вимогами національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропоновано їхнє групування щодо змін обсягів виробництва.

4. З'ясовано, що поняття «витрати на біологічні перетворення» і «витрати виробництва» не є ідентичними. Визначено перелік виробничих витрат молочного скотарства, що не можуть бути віднесені до витрат на біологічні перетворення.

Врахування зазначених пропозицій дозволить уніфікувати категоріальний апарат і сформувати належне облікове забезпечення управління витратами галузі молочного скотарства.

#### Список використаних джерел

1. Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 4 (115). С. 140-147. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-4-24>

2. Яновський Д.Л. Оптимізація витрат як елемент механізму забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2021. № 3 (17). С. 87-95. DOI: [10.5281/zenodo.5751083](https://doi.org/10.5281/zenodo.5751083)

3. Максименко І.Я., Юношева А.О. Облікове відображення витрат періоду як передумова ефективного управління підприємством. *Економіка та держава*. 2018. № 8. С. 57-59.

4. Маркіна І.А., Лень В.В., Шапка В.О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2019. № 3. С. 83-88. DOI: <https://doi.org/10.36887/2524-0455-2019-3-12>

5. Здирко Н.Г., Іщенко Я.П. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468>. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86> (дата звернення: 18.05.2023).

6. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна*

економіка. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6461> (дата звернення: 18.05.2023).

7. Мулик Т.О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern Economics*. 2020. № 22. С. 50-58. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-08](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-08)

8. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 23.05.2023).

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення: 23.05.2023).

10. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.05.2023).

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 06.05.2023).

12. Любар О.О., Григораш М.В. Організаційні основи подумови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2018/88.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf) (дата звернення: 18.05.2023).

13. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури. 2013. 688 с.

14. Причепя І.В., Руда Л.П. Економіка та організація виробництва. Самостійна та індивідуальна робота студентів: навчальний посібник. Вінниця: ВНТУ, 2017. 186 с.

15. Основи економічної теорії: підручник / В.Г. Федоренко, Ю.В. Ніколенко, О.М. Діденко та ін.; За наук. ред. В.Г. Федоренка. 2-ге вид., перер. і доповн. Київ: Алерта, 2007. 519 с.

16. Велика українська енциклопедія. URL: <https://vue.gov.ua/> (дата звернення: 16.05.2023).

17. Національний стандарт України ДСТУ 2960 – 94 Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення / Вид. офіц. Київ: Наказ Держстандарту України № 333, від 23.12.1994, 233 с. URL: [https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/pdf/dstu\\_2960-94.organizaciya-promi-3-476664.pdf](https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/pdf/dstu_2960-94.organizaciya-promi-3-476664.pdf) (дата звернення: 16.05.2023).

18. Філінков О.М. Про співвідношення змісту категорій «витрати виробництва», «затрати», «собівартість». *Економічна теорія*. 2011. № 4. С. 12-17.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 06.05.2023).

20. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств:

Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 06.05.2023).

21. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві: монографія. Вінниця: ПП ТД Едельвейс і К, 2011. 276 с.

22. Іщенко Я.П., Іщенко М.Ю. Сутність витрат на біологічні перетворення та особливості методики їх обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2013. № 2 (22). Т. 4. С. 111-117.

### References

1. Markina, I.A., Voronina, V.L., & Rudych, A.I. (2020). Teoretychni osnovy upravlinnia vytratamy pidpryemstva [Theoretical foundations of enterprise cost management]. *Derzhava ta rehiony. Serii: Ekonomika ta pidpryemnytstvo – State and regions. Series: Economy and entrepreneurship*, 4 (115), 140-147. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-4-24> [in Ukrainian].

2. Yanovskyi, D.L. (2021). Optyimizatsiia vytrat yak element mekhanizmu zabezpechennia finansovoi stiikosti pidpryemstva [Cost optimization as an element of the mechanism for ensuring the financial stability of the enterprise]. *Ekonomichnyi zhurnal Odeskoho politekhnichnoho universytetu – Economic Journal of Odessa Polytechnic University*, 3 (17), 87-95. DOI: 10.5281/zenodo.5751083[in Ukrainian].

3. Maksymenko, I.Ya., & Yunosheva, A.O. (2018). Oblikove vidobrazhennia vytrat periodu yak peredumova efektyvnoho upravlinnia pidpryemstvom [Accounting display of period costs as a prerequisite for effective enterprise management]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, 8, 57-59 [in Ukrainian].

4. Markina, I.A., Len, V.V., & Shapka, V.O. (2019). Upravlinnia vytratamy yak faktor pidvyshchennia ekonomichnoi bezpeky pidpryemstva [Cost management as a factor in increasing the economic security of the enterprise]. *Aktualni problemy innovatsiinoi ekonomiky – Actual problems of innovative economy*, 3, 83-88. DOI: <https://doi.org/10.36887/2524-0455-2019-3-12> [in Ukrainian].

5. Zdyrko, N.H., & Ishchenko, Ya.P. (2023). Orhanizatsiini osnovy pobudovy systemy obliku vytrat vyrobnytstva fermerskykh hospodarstv [Organizational foundations of the construction of a system of accounting for farm production costs]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, 50. Retrieved from: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468>. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86> [in Ukrainian].

6. Podolanchuk, O.A. (2018). Oblik v systemi upravlinnia vytratamy [Accounting in the cost management system]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 7. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6461> [in Ukrainian].

7. Mulyk, T.O. (2020). Vytraty yak bazova skladova systemy obliku ta

analizu vyrobnytstva produktsii tvarynnytstva [Costs as a basic component of the system of accounting and analysis of the production of animal husbandry products]. *Modern Economics*, 22, 50-58.

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-08](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-08) [in Ukrainian].

8. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official website of the State Statistics Service of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from: <https://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

9. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 73 [On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 73]. (2013, February 7). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> [in Ukrainian].

10. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine № 2755-VI]. (2010, December 2). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

11. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 318 [Provisions (standard) of accounting 16 «Expenses»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 318]. (1999, December 31). *zakon5.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].

12. Liubar, O.O., & Hryhorash, M.V. (2018). Orhanizatsiini osnovy podudovy obliku vytrat operatsiinoi diialnosti na pidpriemstvi [Organizational basis of accounting for the costs of operational activities at the enterprise]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 12. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2018\\_12\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_33) [in Ukrainian].

13. Sadovska, I.B., Bozhydarnik, T.V., & Nahirska, K.Ye. (2013). *Bukhhalterskyi oblik [Accounting]*. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].

14. Prychepa, I.V., & Ruda, L.P. (Eds.). (2017). *Ekonomika ta orhanizatsiia vyrobnytstva samostiina ta indyvidualna robota studentiv [Economics and organization of production independent and individual work of students]*. Vinnytsia: VNTU [in Ukrainian].

15. Fedorenko, V.H., Nikolenko, Yu.V., Didenko, O.M. et al. (2007). *Osnovy ekonomichnoi teorii [Fundamentals of economic theory]* (2nd ed., rev.). V.H. Fedorenka (Ed.). Kyiv: Alerta [in Ukrainian].

16. Velyka ukrainska entsyklopediia [Great Ukrainian encyclopedia]. (2023). *vue.gov.ua*. Retrieved from: <https://vue.gov.ua/> [in Ukrainian].

17. Orhanizatsiia promyslovoho vyrobnytstva. Osnovni poniattia. Terminy ta vyznachennia [Organization of industrial production. Basic concepts. Terms and definitions]. (1994). *DSTU 2960 – 94 from 23<sup>th</sup> December 1994*. Kyiv: Derzhstandart Ukraine. *zakon.isu.net.ua*. Retrieved from: [https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/pdf/dstu\\_2960-94.organizaciya\\_promi-3-476664.pdf](https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/pdf/dstu_2960-94.organizaciya_promi-3-476664.pdf) [in Ukrainian].



18. Filinkov, O.M. (2011). Pro spivvidnoshennia zmistu katehorii «vytraty vyrobnytstva», «zatraty», «sobivartist» [About the ratio of the content of the categories «production costs», «costs», «net cost»]. *Ekonomichna teoriia – Economic theory*, 4, 12-17 [in Ukrainian].

19. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 790 [Provisions (standard) of accounting 30 «Biological assets»: order of the Ministry of Finance of Ukraine № 790]. (2005, November 18). [zakon0.rada.gov.ua](http://zakon0.rada.gov.ua). Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukrainian].

20. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: Nakaz Ministerstva ahrarynoi polityky Ukrainy № 132 [Methodological recommendations for planning, accounting and calculating the cost of products (works, services) of agricultural enterprises: Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine № 132]. (2011, May 18). [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> [in Ukrainian].

21. Ishchenko, Ya.P. (2011). *Oblikove zabezpechennia upravlinnia vytratamy u silskomu hospodarstvi: monohrafiia* [Accounting for cost management in agriculture: monograph]. Vinnytsia: PP TD Edelveis i K [in Ukrainian].

22. Ishchenko, Ya.P., & Ishchenko, M.Yu. (2013). Sutnist vytrat na biolohichni peretvorennia ta osoblyvosti metodyky yikh obliku [The essence of costs for biological transformations and the peculiarities of the methodology of their accounting]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu imeni Dmytra Motornoho (ekonomichni nauky) – Collection of scientific works of the Dmytro Motorny Tavri State Agro-Technological University (economic sciences)*, 2 (22), 4, 111-117 [in Ukrainian].

### Відомості про авторів

**ИЩЕНКО Яна Петрівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: [jana\\_2006@ukr.net](mailto:jana_2006@ukr.net)).

**ВИШИНСЬКА Алла Юріївна** – аспірантка другого року навчання кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: [bilokuralla@gmail.com](mailto:bilokuralla@gmail.com)).

**ISHCHENKO Yana** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: [jana\\_2006@ukr.net](mailto:jana_2006@ukr.net)).

**VYSHYNSKA Alla** – Postgraduate Student of the Second Year of Study of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: [bilokuralla@gmail.com](mailto:bilokuralla@gmail.com)).