

Т.І. Олійник, д-р екон. наук, професор

Ю.О. Крот, аспірант

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

СОБІВАРТІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЇЇ ВИЗНАЧЕННЯ

Постановка проблеми. Протягом всієї історії розвитку виробничих відносин собівартість була і залишається однією з ключових економічних категорій, до якої прикута увага науковців та фахівців-практиків. Так, собівартість продукції в значній мірі характеризує економічну ефективність виробництва і відображає результати діяльності суб'єкта господарювання за певний період. Від уміння правильно обчислювати та аналізувати рівень собівартості продукції залежить можливість відновлення та розширення масштабів виробництва, а значить і перспектива розвитку підприємства. Особливого значення управління собівартістю набуває за умов відсутності міжгалузевого балансу економічних інтересів і нееквівалентності обміну в аграрному секторі економіки України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні основи формування і визначення собівартості розглядалися як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями. Ваговим внеском у дослідження цих питань стали праці таких видатних вчених, як: І.А. Басманов, Ф.Ф. Бутинець [1], М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, К. Друрі, Р. Ентоні [7], В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова [2], Л.В. Нападовська [3], М.С. Пушкар, В.В. Сопко [4], Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та ін. Однак на разі серед науковців відсутній єдиний підхід до трактування поняття «собівартість продукції» і класифікації різновидів останньої. Крім того, на наш погляд, потребують перегляду методичні засади визначення собівартості продукції з урахуванням потреб управління діяльністю аграрних підприємств в ринковому середовищі.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз та узагальнення підходів до трактувань поняття собівартості та її класифікації, накреслення основних напрямків удосконалення методичних засад визначення собівартості виходячи з потреб управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Безпосередньо термін «собівартість» зародився в капіталістичній економіці кінця XV ст. У вітчизняній же практиці цей термін отримав визнання і закріпився у нормативних документах завдяки працям видатного російського бухгалтера А.П. Рудановського. Поняття «собівартості» з'явився в 1912 р. у працях А. П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова, М. Ф. фон Дітмара [1, с. 300]. Варто

зазначити, що собівартість тривалий час розглядалася як показник, який практично використовується тільки в прогнозуванні та калькулюванні. Цей факт значною мірою обумовлює розуміння сутності собівартості, її місця і ролі в системі економічних показників, і як наслідок, в економічній літературі повсякчас зустрічається ототожнення понять «собівартість продукції» і «витрати виробництва» або «затрати». Так, на думку Т.П. Карпової, «..собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [2, с. 194]. За словами ж Л.В. Нападовської, у собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції [3]. У свою чергу В.В Сопко зазначає, що використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає як собівартість [4., с. 341]. Разом з тим К.М. Радченко вважає, що під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, а й з отриманням підприємницького доходу [5]. Як бачимо, суть вище наведених визначень категорії собівартості зводиться до її тлумачення як грошового виразу витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Однак різниця між витратами виробництва та собівартістю все ж таки існує і полягає насамперед у тому, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути відображені як у грошовій, так і у натуральній. Більше того, собівартість включає в себе деякі затрати, що є частиною доданого продукту. Чимало дослідників також підходять до тлумачення собівартості із визначення поняття «вартість». При цьому собівартість продукції розглядається лише як частина вартості, яка не включає витрати, що реалізуються у вартості додаткового продукту [6, 7]. В англійській же економічній літературі не приділяється особливої уваги самому терміну «cost», під яким залежно від конкретної виробничо-господарської ситуації розуміють затрати, витрати, вартість або собівартість продукції. Більше того, в американській обліковій літературі власне термін «собівартість» взагалі відсутній. Зокрема, Р. Ентоні та Дж. Рис ототожнюють поняття «затрати» та «собівартість», визначаючи їх як «представлену в грошовому вигляді величину ресурсів, які використовуються у визначених цілях». Автори цим підкреслюють, вирішальність значення цілеспрямованості використання ресурсів підприємством в концепції собівартості і затрат [8, с. 110].

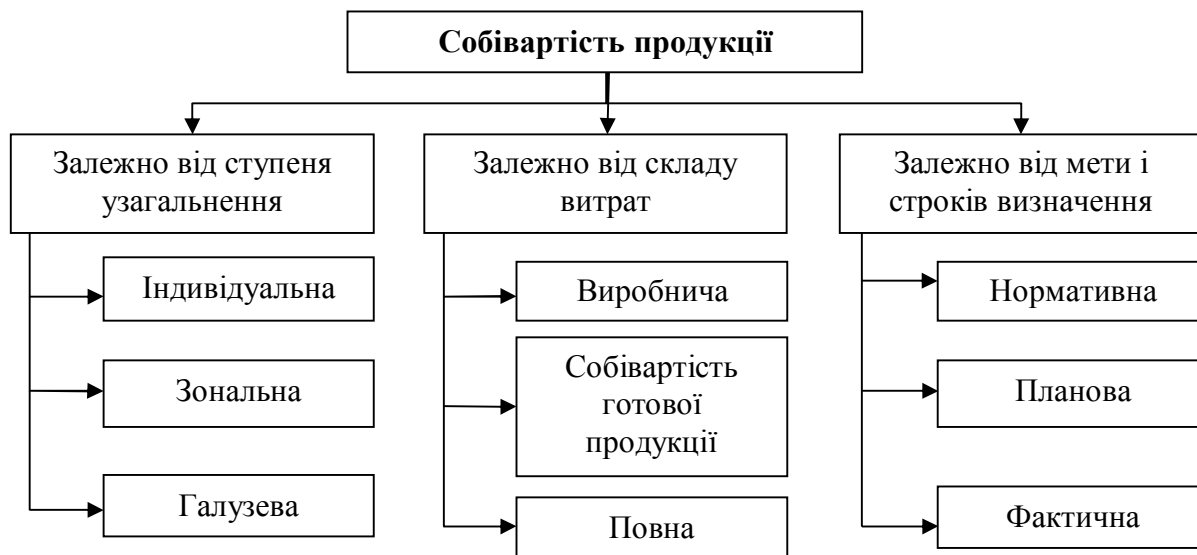
Отже, на нашу думку, «собівартість продукції» є самостійною економічною категорією, яка відображає складну систему економічних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання у процесі виробництва і обігу продукції. Водночас собівартість як показник господарської діяльності відображає витрати конкретного підприємства на виробництво і реалізацію певного виду продукції в грошовій формі, що дає підстави судити про

ефективність використання виробничого потенціалу відповідного господарюючого суб'єкта.

У цілях планування, обліку собівартості продукції та аналізу її рівня використовуються різні види. Зокрема, М.І. Скрипник пропонує класифікувати собівартість за такими ознаками: за повнотою охоплення витрат (повна, виробнича, технологічна); для потреб планування, обліку та аналізу (індивідуальна, галузева, фірмова); залежно від часу та мети обчислення (планова, фактична, провізорна (очікувана), нормативна); залежно від часу обчислення (річна, квартальна, місячна) [9]. Однак, на наш погляд, у зв'язку з сезонним характером аграрного виробництва та його значною тривалістю, недоцільно поділяти собівартість річну, квартальну та місячну. Так, собівартість сільськогосподарської продукції визначається по завершенню процесу виробництва, а не щомісячно, за підсумками кварталу чи року. І.М. Бойчик розрізняє дещо інші види собівартості. На думку автора, за часом формування витрат слід розрізняти планову, фактичну, нормативну та кошторисну собівартість. У залежності від послідовності формування витрат і місця виникнення автор виокремлює наступні види собівартості: технологічну, цехову, виробничу та повну. Залежно від мети дослідження він виділяє індивідуальну, середньогалузеву та галузеву собівартість [10]. Проте виконання разових замовлень не є характерним для сільського господарства, а собівартості розраховуються за кожним видом продукції окремо, тому виділяти кошторисну собівартість для аграрних підприємств недоцільно.

З урахуванням специфіки аграрного виробництва найчастіше собівартість поділяють на виробничу і повну, індивідуальну і галузеву, планову і фактичну [7]. Для більш повного забезпечення керівництва підприємств інформацією на всіх етапах прийняття управлінських рішень пропонуємо доповнити цю класифікацію. Так, залежно від складу витрат, які включаються до собівартості, вважаємо за потрібне виділяти собівартість готової продукції. І якщо виробнича собівартість формується з витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, її доробкою та транспортуванням до місця зберігання, а повна собівартість включає всі витрати, пов'язані з виробництвом, зберіганням та реалізацією продукції, то до собівартості готової продукції буде входити виробнича собівартість, операційні та фінансові витрати, які можна прямо віднести на певний вид продукції (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на зберігання продукції до моменту її реалізації). Необхідність виділення такого виду собівартості продукції обумовлена тим, що значна частина насамперед рослинницької продукції реалізується не відразу і деякий час зберігається на складах, керівництво ж підприємства потребує інформації про собівартість продукції, яка склалася на момент її продажу. Залежно від мети та строків визначення собівартості вважаємо за доцільне окремо виділяти нормативну собівартість, яка у сучасній економічній

літературі досить часто розглядаючи як пережиток планово-адміністративної економіки. Проте, з нашої точки зору, застосування при визначенні собівартості науково-обґрунтованих нормативів використання ресурсів є запорукою більш раціонального їх витрачання. Таким чином, класифікація собівартості з урахуванням запропонованих нами доповнень має такий вигляд (рисунок).



Класифікація собівартості продукції (розроблено за дослідженнями авторів)

Вирішальне значення для ефективного управління підприємством мають повнота, достовірність і оперативність надходження інформації про витрати, які формують собівартість продукції. Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат. У свою чергу, до виробничої собівартості включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати [11]. При цьому адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні та фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та від надзвичайних подій, не включаються до собівартості виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел. Але згідно з Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» повна собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію виробленої сільськогосподарської продукції [12]. У зв'язку з цим пропонуємо такий порядок включення витрат до видів

собівартості залежно від складу витрат (таблиця).

Послідовність включення витрат до окремих видів собівартості

Вид собівартості			Статті витрат
Повна собівартість реалізованої продукції	Собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Витрати на оплату праці
			Насіння та посадковий матеріал
			Паливо та мастильні матеріали
			Добрива
			Засоби захисту рослин та тварин
			Корми
			Сировина та матеріали (без зворотних відходів)
			Роботи та послуги
			Витрати на ремонт необоротних активів
			Інші витрати на утримання основних засобів
			Інші витрати
			Непродуктивні витрати (в обліку)
		Загальновиробничі витрати	
		Адміністративні витрати	
		Інші операційні витрати	
Фінансові витрати			
			Витрати на збут

** Власні дослідження авторів*

Для подальшого функціонування і розвитку будь-якого господарюючого суб'єкта всі витрати мають бути відшкодовані в повній мірі. На практиці ж усі витрати відшкодовують перш за все за рахунок виручки (доходу) від реалізації продукції, у свою чергу саме собівартість продукції є основою для формування цін на продукцію. Тому включення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат до собівартості продукції хоча і суперечить нормам національних стандартів бухгалтерського обліку, але є цілком виправданим з позиції власника підприємства. Водночас слід чітко розмежовувати собівартість, обчислену у цілях фінансового обліку і для потреб управління.

Висновки. 1. Собівартість продукції є самостійною економічною категорією, яка відображає складну систему економічних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання у процесі виробництва і обігу продукції. Собівартість як показник господарської діяльності відображає обсяг витрат конкретного підприємства на виробництво і реалізацію певного виду продукції в грошовій формі.

2. Пропонуємо при класифікації собівартості залежно від складу витрат виділяти собівартість готової продукції, а залежно від мети і троків визначення виокремлювати нормативну собівартість.

3. З метою забезпечення раціонального управління витратами підприємства вважаємо за доцільне при розрахунку собівартості

сільськогосподарської продукції включати адміністративні витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати та витрати на збут, які можна прямо віднести на певний вид продукції.

Бібліографічний список. 1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності «Облік і аудит»/ Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с. 2. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: уч. для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с. 3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія/ Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 356 с. 4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. 5. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання / К.М. Радченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси / Зб. наук. праць. – Луцьк. – 2011. – Вип. 8 (29) ч. 4. – С. 61-67. 6. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства: підручник / В.І. Мацибора. – К.: Вища шк., 1994 – 415 с. 7. Андрійчук В.Г. Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене / В.Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с. 8. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Энтони Р., Рис Дж.: пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачко. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 558 с. 9. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія/ М. Скрипник // Економічний аналіз / зб. наук. праць. – Тернопіль. – 2010. – Вип. 7. – С. 339-341. 10. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник / І.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с. 11. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>. 12. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»: наказ Держкомстату від 06.11.2007 р. № 403// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>.

Крот Ю.А. Себестоимость сельскохозяйственной продукции и методические основы ее определения. Проанализированы и обобщены подходы к трактовке категории себестоимости и ее классификации. Исследованы методические основы определения себестоимости, обоснован собственный подход определения себестоимости для нужд управления предприятием.

Krot J. Cost of agricultural produce and methodological bases its determination. Different approaches to the interpretation of the cost categories and their classification are analyzed and agricultural production is researched, own approach to determining the cost for management needs is substantiated.