

СОБІВАРТІСТЬ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ФОРМУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПИРТОВОЇ ГАЛУЗІ

Розглянуто суть собівартості як економічної категорії, здійснено її класифікацію. Досліджено структуру і порядок формування собівартості продукції підприємств спиртової галузі.

Ключові слова: собівартість, структура собівартості, склад собівартості, витрати виробництва, методи калькулювання.

Основною метою діяльності будь-якого підприємства завжди повинно бути одержання максимальних результатів. Однак ситуація, що зараз склалася в державі, перед всіма суб'єктами господарювання, як першочергове завдання, висунула виживання на ринку. Особливо актуальною є ця проблема для підприємств спиртової галузі, оскільки із 76 спиртових заводів України працює лише третина. Така ситуація змушує керівництво спиртових заводів здійснювати заходи, спрямовані на зміцнення фінансового становища, планомірно і раціонально управляти витратами, що підвищує їх шанси вижити в умовах складного ринкового середовища. Враховуючи вищенаведене, дослідження економічної категорії «собівартість» та принципів її формування на спиртових заводах є актуальним.

Визначення принципів формування собівартості є предметом дискусії протягом декількох десятків років. Вагомий внесок у розв'язання даної проблеми зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені - економісти: І. О. Белебега, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко та інші. Однак, у їхніх наукових працях не розглядаються специфічні моменти, зумовлені галузевими особливостями діяльності спиртових заводів.

Метою нашої статті є дослідження сучасного трактування категорії «собівартість» та розробка окремих практичних рекомендацій щодо удосконалення порядку формування останньої на спиртових заводах.

Перші дискусії серед вчених стосовно економічної категорії «собівартість» з'явилися тоді, коли всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, почали відображатися у вартісній формі. Виникла необхідність у підрахунку вартості виробленого продукту, а також вартісного відображення величини вигоди або збитку від його реалізації. Іншими словами, для підприємств собівартість виконує функцію мірила їх витрат і доходів. Правильно сформована собівартість продукції сприяє об'єктивному визначенню фінансового результату господарської діяльності.

Собівартість є синтетичним показником, який відображає рівень функціонування багатьох ключових діянок підприємства, його структури, організації, а саме: розвитку техніки та її використання; організації виробництва і праці; організації управління підприємством; організації і використання трудових ресурсів та продуктивності праці. Вона взаємозв'язана з іншим синтетичним показником, що дає кінцеву оцінку діяльності підприємства і виражає мету цієї діяльності, –

прибутком, розмір якого безпосередньо залежить від рівня собівартості продукції. Тому підприємство постійно зацікавлене у зниженні собівартості продукції, оскільки це веде до зростання прибутку.

У працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів даються різні визначення категорії собівартості продукції. Зокрема, американці Велш Г. А. і Шорт Д. Г. зазначають, що собівартість визначається як сплачені гроші плюс поточна ціна всіх негрошових компенсацій [1, с. 148].

Проведений аналіз інших поглядів на сутність поняття «собівартість» дозволяє стверджувати, що під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, а й з отриманням підприємницького доходу.

Досить часто в економічній літературі поняття «собівартість продукції» та «витрати виробництва» ототожнюються. На нашу думку, ці категорії пов'язані тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає ще й у тому, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і у натуральній. Крім того, собівартість включає в себе деякі затрати, що є частиною доданого продукту.

Відмінність між цими поняттями, на думку А. С. Бакаєва, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевського полягає ще й в тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва відображають первинне споживання виробничих ресурсів, пов'язаних із використанням робочої сили, засобів праці і предметів праці, тоді як собівартість продукції відображає кінцевий результат виробничого процесу і включає всі витрати на випущену з виробництва продукцію та її продаж [2, с. 254].

Ми повністю погоджуємось з Т. П. Карповою, яка вважає, що собівартість як економічна категорія є одним з об'єктів обліку та одним із інструментів управління господарськими процесами на підприємстві і з точки зору своєї сутності та дієвості вимагає:

- комплексного відображення виробничих процесів у кількісному та вартісному вимірах для управління і визначення прибутку;
- вибору господарських процесів як об'єктів обліку і пов'язаних з ними витрат;
- обмеження суб'єкта рамками підприємства;
- системного використання елементів методу (планування, нормування, вимірювання, реєстрація,

оцінка, групування, аналіз, контроль) у відображенні виробничого процесу при нерозривному зв'язку з процесом зростання витрат;

- класифікації витрат відповідно до цілей управління ними для визначення собівартості продукції і отримання прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення контролю і регулювання;
- формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами з використанням принципів, що застосовуються на підприємстві, з урахуванням трансформації показників внутрішньої звітності у показники зовнішньої звітності [3, с. 54].

Слід також відзначити, що підходи до формування собівартості в системах фінансового і управлінського обліку різні. В управлінському обліку собівартість формується для того, щоб керівник мав повну уяву про витрати. Тому в системі даного обліку можуть використовуватися різні методи розрахунку собівартості (залежно від того, яке управлінське завдання вирішується). У калькулюванні собівартості можуть брати участь навіть ті витрати, які у фінансовому обліку до неї не включаються. Інформація про витрати, зібрана для фінансового обліку, дозволяє визначати прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг у цілому на підприємстві. Собівартість кожного виробу, певної роботи, послуги в цій обліковій системі або не показується зовсім, або розраховується як середня величина.

Проте для самого підприємства важливою є достовірна інформація про структуру собівартості, оскільки воно може впливати на неї, тобто управляти своїми витратами. Саме така інформація повинна формуватися в системі бухгалтерського управлінського обліку.

Для належного формування собівартості продукції недостатньо лише збирати суми витрат за елементами. Їх потрібно ще групувати постатейно. При цьому той самий елемент витрат з різних обставин може бути віднесений до різних статей і, відповідно, може бути записаний у дебет кількох витратних рахунків.

При обчисленні собівартості важливе значення має склад витрат, які її формують. Собівартість повинна включати лише витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили і природних ресурсів), і не включати витрат додаткової праці, що відшкодовуються за рахунок прибутку.

Значну роль у плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції, а також в управлінні підприємством в цілому повинна відігравати структура

собівартості.

Під структурою собівартості розуміють частку різних елементів або статей витрат у загальній сумі витрат на виробництво і реалізацію продукції. Структура собівартості може визначатися на основі класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Структура собівартості за статтями калькуляції дозволяє оцінювати питому вагу різних статей у собівартості продукції. Вона може змінюватися під впливом різних факторів, що залежать від умов функціонування підприємств. На співвідношення між різними елементами або статтями у загальній сумі витрат суттєво впливає відстань розміщення підприємств відносно джерел сировини, а також зміна рівня цін на предмети і засоби праці.

Аналіз структури собівартості продукції, розрахованої за калькуляційними статтями, дозволив виявити специфічні техніко-економічні особливості виробництва конкретних видів продукції, які обов'язково слід враховувати при визначенні їх впливу на величину окремих груп витрат. Вивчення впливу цих факторів при плануванні зниження собівартості передбачає встановлення зв'язку між змінами в технічному та організаційних рівнях виробництва і собівартістю продукції.

У таблиці 1 наведена структура собівартості спирту етилового ректифікованого на досліджуваних підприємствах за період 2005-2008 рр.

З таблиці видно, що продукція спиртової промисловості є матеріаломісткою й надалі спостерігається тенденція до її зростання. Водночас за період 2005-2008 рр. має місце незначне зменшення питомої ваги витрат на оплату праці та пов'язаних з нею відрахувань, а також амортизації. При цьому спостерігається зростання на спиртових заводах інших операційних витрат, причиною якого є перш за все зростання сум матеріальної допомоги працівникам заводу.

Залежно від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють наступні види собівартості продукції (рис. 1).

Окрім видів, варто зупинитися ще й на можливих формах визначення собівартості. Залежно від часу обчислення собівартості і часу її фактичного формування визначають попередню та звітну (фактичну) форми собівартості. Попередня собівартість розраховується перед початком виробництва, у той час як звітна собівартість формується після закінчення процесу виробництва і є віддзеркаленням в обліку всіх фактичних витрат виробництва.

Таблиця 1. Структура собівартості спирту етилового ректифікованого

Рік	Відсотків до загальних витрат					Витрати на одиницю виробленої продукції, грн./дал
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	
Залучанський спиртовий завод						
2005	69,4	11,5	4,8	6,0	8,4	29,04
2006	78,2	8,0	3,1	3,3	7,4	35,55
2007	79,8	8,4	3,2	2,0	6,6	43,70
2008	75,4	10,5	3,9	2,5	7,7	57,03
Козлівський спиртовий завод						
2005	68,7	11,3	4,3	4,1	11,6	29,24
2006	68,6	11,2	4,2	3,9	12,1	33,16
2007	76,2	9,6	3,6	2,9	7,6	38,79
2008	74,5	9,4	3,5	2,3	10,3	54,98

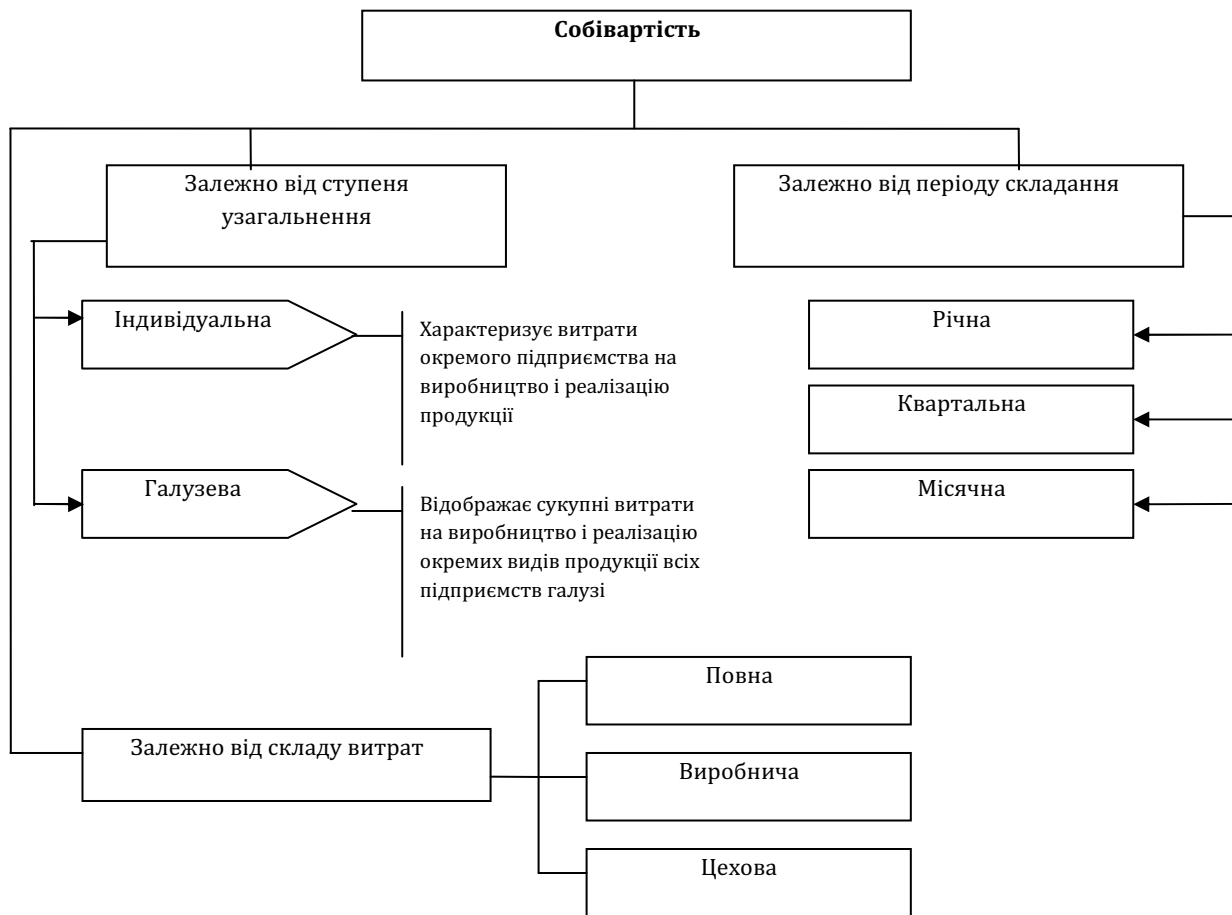


Рис. 1. Види собівартості

У свою чергу, залежно від призначення попередню собівартість поділяють на кошторисну, планову, нормативну та провізорну.

Кошторисна собівартість розраховується на вироби, що вперше готуються, на основі кошторисних даних. Вона показує собівартість виробу в момент його першого виготовлення.

Планова собівартість розраховується на базі затверджених норм витрат з урахуванням планового завдання по зниженню собівартості продукції на майбутній період (квартал, рік).

Нормативна собівартість складається на підставі діючих нормативів витрат на початок кожного місяця. Це дозволяє обчислити нормативну величину собівартості на майбутній місяць.

Провізорна собівартість встановлюється на основі фактичних даних обліку витрат і виходу продукції за дев'ять місяців з урахуванням очікуваних витрат і виходу продукції в четвертому кварталі.

У процесі дослідження нами виявлено проблему, що під калькулюванням собівартості часто розуміють тільки визначення фактичної собівартості виробленої продукції. Насправді, як слушно зауважує І. А. Аврова, процес калькулювання охоплює набагато ширший спектр робіт та процесів і містить наступні види робіт із розрахунку собівартості:

- продукція, роботи, послуги допоміжного виробництва, використані основним виробництвом;
- проміжні продукти (напівфабрикати) підрозділів основного виробництва, використані на наступних стадіях виробництва;
- продукція підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;
- весь товарний випуск продукції;

– випуск за видами продукції і напівфабрикати власного виробництва, реалізовані на сторону;

– одиниці окремих видів готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва реалізованих на сторону, виконані роботи і надані послуги [4, с. 42].

Формування собівартості продукції здійснюється в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі номенклатури продукції, що виробляється. Враховуючи галузеві особливості досліджуваних підприємств, процес формування собівартості продукції можна розбити на кілька послідовних кроків (рис. 2).

При виборі об'єкта калькулювання необхідно деталізувати калькуляційні розрахунки, тобто обчислювати собівартість всієї номенклатури виробів або тільки деяких (найважливіших) видів продукції; калькулювати собівартість тільки кінцевих продуктів виробництва або одночасно обчислювати ще й собівартість напівфабрикатів, окремих видів робіт і послуг тощо. Враховуючи те, що показник собівартості кожного виду продукції необхідний для визначення прибутку, рентабельності та встановлення цін, слід здійснювати калькулювання всієї номенклатури продукції, що виробляється.

Стосовно деталізації об'єктів калькулювання за окремими виробничими підрозділами підприємства, на нашу думку, собівартість, що включає всі основні види витрат, необхідно обчислювати в масштабі підприємства, а в окремих випадках - цеху (відділення, дільниці). Це пояснюється тим, що на кожному робочому місці і в кожному центрі виникнення витрат ступінь раціональності виробничої діяльності досить повно характеризують показники використання предметів праці, засобів виробництва, зростання продуктивності праці, які безпосередньо впливають на формування собівартості продукції.

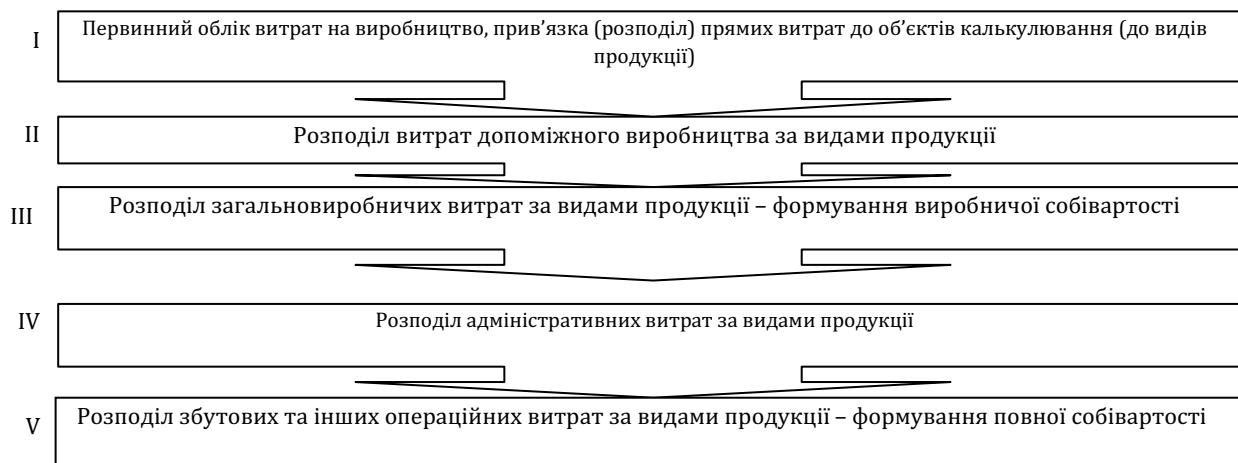


Рис. 2. Послідовність формування собівартості

Однак в обліку не завжди доцільно і технічно можливо врахувати витрати окремо за кожним калькуляційним об'єктом. У зв'язку з цим, вважаємо, що в окремих випадках можна вести облік витрат за групами однорідних виробів.

Не менш важливим є питання вибору калькуляційної одиниці, оскільки остання має істотне значення не тільки для обліку, але й для планування собівартості та її аналізу. На підприємствах досліджуваної галузі доцільно використовувати однакові калькуляційні одиниці. Це означає, що вони повинні бути типовими вимірниками певного виду продукції, кількісно відображати продукцію певної якості, а також відповідати одиницям вимірювання, прийнятих в державних стандартах.

На спиртових заводах використовують в основному два види калькуляційних одиниць: натуральні (тонна - при виробництві дріжджів, солоду, вуглекислоти) і умовно-натуральні (один декалітр спирту з 100%-им вмістом безводного спирту). Необхідність виділення умовно-натуральної калькуляційної одиниці пояснюється тим, що на підприємствах спиртової промисловості виробляється різна за складом та якістю продукція.

Досить часто калькуляційні одиниці є укрупненими у порівнянні з натуральними вимірниками, в яких вимірюється і обліковується продукція. У спиртовій промисловості одиницею вимірювання продукції є один декалітр, а калькуляційною одиницею є тисяча декалітрів. Через таке укрупнення калькуляційних одиниць в досліджуваній галузі собівартість продукції слід обчислювати з точністю до копійки.

Для обґрунтованого віднесення витрат на конкретну продукцію з урахуванням технологічних та організаційних особливостей процесу виробництва і відображення в обліку формування їхніх споживних властивостей застосовують кілька методів калькулювання собівартості продукції.

При будь-якому методі калькулювання собівартості витрати на виготовлення продукції обчислюються в розрізі калькуляційних статей, а собівартість одиниці конкретного виду продукції або в розрізі калькуляційних статей, або шляхом складання розрахунку по загальній сумі витрат.

При виборі методів калькулювання собівартості продукції необхідно вміло визначити оптимальний ступінь деталізації виробничих витрат по окремих видах (однорідних групах) продукції, що вироблялася, або стадіях її виготовлення. Така деталізація забезпечила б достатню точність і достовірність калькуляційних розрахунків без ускладнення техніки облікової реєстрації витрат виробництва.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що під собівартістю слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які використано в процесі виробництва і реалізації продукції для одержання прибутку. Поняття «собівартість» та «витрати виробництва» необхідно розмежовувати, оскільки собівартість продукції відображає кінцевий результат виробничого процесу, а витрати виробництва – первісне споживання ресурсів.

Список літератури

1. Велш, Г. А. Основи фінансового обліку [Текст] / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. - К.: Основи, 1999. - 943 с.
2. Бухгалтерский учет [Текст] : учебник / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2002. - 719 с.
3. Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст] : учебник / Т. П. Карпова. - М.: ЮНИТИ, 2000. - 350 с.
4. Аврова, И. А. Управленческий учет [Текст] / И. А. Аврова. - М.: Бератор-наблишинг, 2007. - 324 с.

РЕЗЮМЕ

Фарион Владимир

Себестоимость как экономическая категория и особенности ее формирования на предприятиях спиртовой отрасли

В статье рассмотрена сущность себестоимости как экономической категории, произведена ее классификация. Исследован порядок формирования и структура себестоимости продукции на предприятиях спиртовой отрасли.

RESUME

Farion Volodymyr

«Cost» as economic category and principles of its forming on alcoholic factories

«Prime price» as economical category and its classification are determined. Order of forming and structure of prime price of production on alcoholic factories are analyzed.