

4 Список використаних джерел

1. Бирман А.М. Планирование оборотных средств / А.М. Бирман. – М.: Госкомиздат, 1956. – 232 с.
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: [учеб. курс]. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 528 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
4. Вальтух К.К. Кругооборот и оборот фондов предприятий / К.К. Вальтух. – М.: Экономика, 1964. – 196 с.
5. Демьяненко Н.Я. Оборотные средства сельскохозяйственных предприятий Украины (дореформенный период): [монография] / Н.Я. Демьяненко. – К.: ННЦ ИАЭ, 2010. – 312 с.
6. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособ. для с.-х. вузов] / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
7. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку

[монографія] / Н.М.Малюга; Житомирський держ. технологіч. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

8. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. – Т. 2. – Кн. II. – М.: Издательство политической литературы, 1978. – 619 с.

9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

10. Тупичев М.А. Об основной фигуре кругооборота фондов социалистических предприятий / М.А. Тупичев // Вопросы экономики. – 1974. – № 5. – С. 29-32.

11. Фінансовий менеджмент: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / А.М. Поддєрьогін, Л.Д. Буряк, Н.Ю. Калач / За ред. А.М.Поддєрьогіна. – К.: КНЕУ, 2001. – 294 с.

12. Фінансовий менеджмент: [навч. посіб.] / За ред. Г.Г. Кірейцева. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 432 с.

13. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

УДК 657.47:338.512

М.І. СКРИПНИК, к. е. н., доцент

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Трактування сутності собівартості продукції, її види та значення в процесі калькулювання

& Питання, які розглядаються:

- Досліджено підходи до порядку трактування поняття "собівартість" в різних літературних джерелах.
- Доведено, що поняття "собівартість" необхідно розглядати з двох позицій: як економічну категорію та як показник господарської діяльності.

Ключові слова: собівартість, витрати, калькулювання, види собівартості, види калькуляцій, управлінський облік, ціна.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Исследованы подходы к порядку трактовки понятия "себестоимость" в разных литературных источниках.
- Доказано, что понятие "себестоимость" необходимо рассматривать с двух позиций: как экономическую категорию и как показатель хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: себестоимость, затраты, калькулирование, виды себестоимости, виды калькуляций, управленческий учёт, цена.

& Issues that are examined:

- Approaches to the order of prime cost concept interpretation in different literary sources are investigated.
- Prime cost concept is proved to be considered from two points: as an economic category and as an economic performance indicator.

Keywords: prime cost, costs, calculation, prime cost types, calculation types, administrative accounting, price.

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання передбачають зіставлення витрат на вироб-

ництво продукції з доходами від її реалізації. Рівень витрат на виробництво характеризується показника-

ми собівартості (всієї продукції і її одиниці), рівень доходів – виручкою від реалізації (вартістю продукції за продажною ціною). Різниця між виручкою від реалізації і собівартістю реалізованої продукції є фінансовим результатом від реалізації продукції. З цього слідує, що зниження собівартості продукції, робіт і послуг – найважливіший резерв збільшення прибутку (позитивний фінансовий результат), що є основним джерелом власних засобів організації, що направляються на подальший розвиток і вдосконалення виробництва [1, с. 3]; [2, с. 17].

Чим менше застосовується у виробничому процесі матеріальних, трудових і грошових ресурсів (основних складових собівартості), тим нижче собівартість і вище ефект від виробничої діяльності. Від зниження собівартості продукції залежать темпи зростання суспільного відтворення і позитивні зміни в соціально-економічному житті населення. Формування цін на товари споживання, рівень оподаткування, визначення купівельної спроможності населення і багато інших макроекономічних показників розвитку країни розраховуються на основі собівартості продукції, яка обчислюється кожним суб'єктом господарювання самостійно з використанням загальних принципів і правил [1, с. 3]; [2, с. 17].

Метою дослідження є визначення поняття, сутності собівартості продукції та її видів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Тракткування поняття “собівартість” носить досить дискусійний характер. В економічній теорії поняттям “собівартість” нерідко оперують лише як категорією, яка відповідає вартості. Собівартість продукції у багатьох випадках розглядається тільки як показник, який використовується в практиці прогнозування, обліку, калькулювання і аналізу [2, с. 13].

Так, у ряді робіт з економіки собівартість визначають як частину вартості, виражену в грошовій формі, пов'язану з виготовленням і реалізацією продукції, іншими словами, як грошовий вираз витрат на спожиті засоби виробництва і на оплату праці [3, с. 90-92].

У роботах зі статистики найчастіше собівартість характеризується як сума (сукупність) виражених в грошовій формі витрат, пов'язаних з випуском певного обсягу і складу продукції [2, с. 13].

У літературі з бухгалтерського обліку і економічного аналізу собівартість продукції, як правило, визначають як важливий якісний показник діяльності підприємства, що виражає витрати останнього, пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції [2, с. 13].

Одні розглядають собівартість як сукупність, що включає вартість спожитих засобів виробництва і велику частину вартості необхідного продукту, рівну витратам на оплату праці [4, с. 96].

Інші під собівартістю розуміють таку частину сукупної вартості, яка є витратами організації на виробництво і реалізацію продукту, виражена в грошовій формі і втілює в собі витрати минулої і живої (необхідної) праці на його виробництво і реалізацію [5, с. 3].

Треті розглядають собівартість як частину вартості, яка в процесі обігу повинна повертатися підприємству для відшкодування його витрат [6, с. 160].

В англійській економічній літературі з управлінського обліку не приділяється особливої уваги самому терміну “cost”, під яким розуміють затрати, витрати, ціну, вартість, собівартість в залежності від конкретної виробничо-господарської ситуації. Показовим є те, що самого терміну “собівартість” в американській обліковій літературі немає. Певною мірою він замінюється поняттям “cost” (витрати) чи “unit cost” (витрати в розрахунку на одиницю виробу) [7]. Разом з тим у західноєвропейській літературі є спеціальний термін (німецьке “Selbstkosten” чи французьке “prix de revient”), що буквально перекладається українською мовою як “собівартість” [8, с. 124-128]. Відсутність регламентованих варіантів вирішення управлінських задач пояснює відсутність в корпоративній термінології СІМА концептуального поняття собівартості. Разом з тим авторські інтерпретації можуть стверджувати про протилежне. Так, 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 тим самим, підкреслюють, що в їх розумінні домінують в концепції собівартості і затрат є ціленаправленість використання ресурсів підприємством [9, с. 82].

Існує ще цілий ряд різноманітних визначень собівартості, які важко порівнювати, оскільки вони відображають різні її сторони [2, с. 14].

В ході дослідження встановлено, що більшість авторів (Аткінсон Ентони А., Банкер Раджив Д., Вахрушина М.А., Каменицер С.Е., Каплан Роберт С., Карпова Т.П., Комісарова І.П., Кондраков Н.П., Лозовський Л.Ш., Райзберг Б.А., Стародубцева Е.Б., Янг Марк С.) під поняттям “собівартість” розуміють використання ресурсів, виражені в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції.

Отже, поняття “собівартість” слід розглядати з двох позицій: як економічну категорію і як показник господарської діяльності [1, с. 6].

Викладення основного матеріалу дослідження. Собівартість як економічна категорія характеризує, перш за все виробничі стосунки між суб'єктами господарювання і державою з приводу використання у виробничому процесі робочої сили, засобів праці, предметів праці і природних ресурсів. Основу її складають суспільні витрати виробництва, до складу яких включаються витрати на спожиті засоби виробництва (сировину, матеріали, паливо, амортизацію основних засобів) і оплату праці. Кошти, витрачені на виробництво продукції і включені до складу собівартості, мають бути відшкодовані в результаті здійснення простого відтворення [1, с. 6].

Собівартість як показник господарської діяльності відображає витрати конкретної організації на виробництво відповідного виду продукції в грошовій формі. Тому він є найважливішим якісним показником роботи організації, за рівнем якого можна робити висновки про ефективність використання ви-

Теоретичні засади розвитку бухгалтерського обліку

робничого потенціалу (робочої сили, матеріальних ресурсів), про організацію і технологію виробництва [1, с. 6].

Показник собівартості широко застосовується на всіх рівнях управління економікою: є базою ціноутворення на продукцію, що випускається, використовується при визначенні нижньої межі цін, обґрунтуванні рішень про обсяг і структуру випуску продукції [1, с. 6].

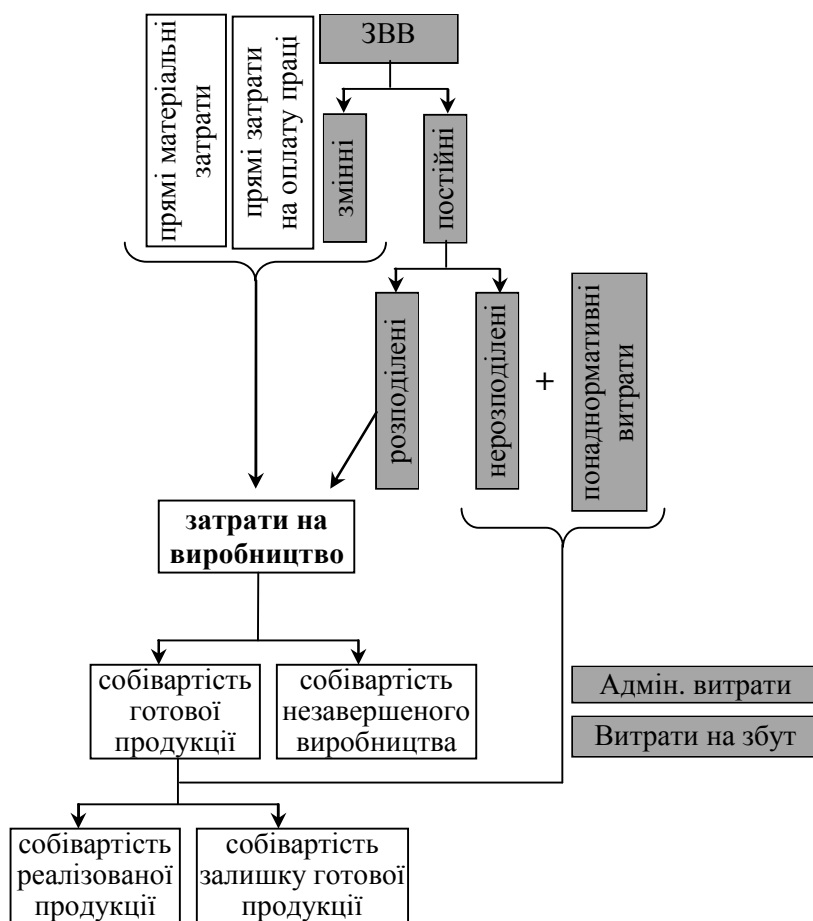
На рівні організації собівартість є критерієм, за яким судять про доцільність виробництва того або іншого виду продукції, що передбачає зіставлення витрат організації з її доходами, прибутком, отриманим від реалізації продукції, робіт і послуг [1, с. 6].

При внутрішньогосподарському розрахунку потрібне обчислення собівартості не тільки по організації в цілому, але і в розрізі її структурних підрозділів. На цьому рівні управління собівартість є одним з найважливіших показників, за яким визначають ефективність господарювання в різних форму-

ваннях: зіставляються фактична собівартість одиниці продукції з плановою (розрахунковою), визначається економія засобів і розміри матеріального стимулювання працівників, що забезпечили зниження витрат [1, с. 7-8].

Таким чином, визначено, що собівартість продукції з економічної точки зору характеризує використання ресурсів підприємства, виражених в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції, як показник господарської діяльності є якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства.

Із введенням національних стандартів система вітчизняного обліку та калькулювання собівартості продукції суттєво змінилась, що пояснюється принципово іншими підходами до оцінки запасів, які відображаються у формах зовнішньої звітності. На рис. 1 наведено принцип формування затрат і калькулювання собівартості продукції, який діє відповідно до П(С)БО 16 "Витрати".



Звіт про фінансові результати

$$\text{Виручка} - \text{собівартість реалізованої продукції} = \text{Валовий прибуток} - \begin{matrix} \text{Адмін. витрати} \\ \text{Витрати на збут} \end{matrix} = \text{Прибуток}$$

Рис. 1. Система обліку затрат та калькулювання собівартості відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"

Теоретичні засади розвитку бухгалтерського обліку

Варіант обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи:

1) віднесення прямих матеріальних і трудових затрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) затрат на собівартість виробництва продукції;

2) розподіл виробничих затрат між готовою та не завершеною виробництвом продукцією;

3) віднесення постійних нерозподілених і над-нормативних затрат на собівартість реалізованої продукції;

4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

5) віднесення адміністративних затрат і затрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства [10, с. 174].

Порядок обліку затрат і калькулювання собівартості продукції має бути відображений в обліковій політиці підприємства.

Характеристика видів собівартості наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика видів собівартості

Вид	Характеристика
<i>За повнотою охоплення витрат</i>	
Повна	Сукупність всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції; Обчислюється тільки по товарній продукції
Виробнича	Формується з усіх витрат організації на виробництво продукції, а також витрат з обслуговування виробництва і управління (загальновиробничих і загальногосподарських витрат) – може обчислюватися не тільки в цілому по організації, але і по окремих виробничих підрозділах
Технологічна	До її складу входять статті калькуляції наведені в П(С)БО-16
<i>Для потреб планування, обліку і аналізу</i>	
Індивідуальна	Витрати окремої організації на виробництво і реалізацію продукції
Галузева	Характеризує сукупність всіх витрат організацій галузі для здійснення тієї ж мети – виробництва і реалізації продукції. Показники галузевої собівартості є зведеними, тобто вони обчислені в результаті співвідношення суми витрат на виробництво і реалізацію продукції всіх суб'єктів господарювання, що входять в галузь, на кількість виготовленої ними продукції. Аналогічним чином обчислюються показники собівартості за адміністративно-територіальним принципом (по районах, областях) або ж по відомствах (міністерствам, концернам і іншим об'єднанням)
Фірмова	Собівартість продукції, виготовлена організаціями, що входять у відповідне об'єднання (фірму)
<i>Залежно від часу і мети обчислення</i>	
Планова	обчислюється на початку звітного періоду (року, кварталу, місяця) виходячи з планових норм витрат і планових показників з випуску продукції на запланований період
Фактична	обчислюється в кінці звітного періоду на підставі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку, про фактичні витрати на виробництво і фактичну кількість отриманої продукції
Провізорна (очікувана)	обчислюється, як правило, в сільськогосподарських підприємствах на основі інформації про фактичні витрати і фактичному виході продукції за три квартали поточного року, а також на основі розрахунків за витратами і очікуваним виходом продукції за четвертий квартал. Показники провізornoї собівартості дають можливість зіставити очікувані результати виробничої діяльності за поточний рік з плановими і розробити заходи на час, що залишився до кінця року, зі зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності сільськогосподарського виробництва
Нормативна	обчислюється за поточними нормами витрат, що діють на певну дату. Вона використовується для контролю за відхиленнями фактичних витрат від встановлених норм
<i>Залежно від часу обчислення</i>	
Річна	Складається раз на рік
Квартальна	Складається раз на квартал
Місячна	Складається кожного місяця

Розглянемо детальніше види собівартості за класифікаційною ознакою – повнота охоплення витрат, що включаються до собівартості. В залежності

від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяють такі види собівартості (рис. 2).

Вид собівартості			Стаття калькуляції
Повна собівартість реалізованої продукції	Повна собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Технологічна собівартість
			Сировина і матеріали
			Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби
			Роботи і послуги виробничого характеру
			Паливо і енергія на технологічні цілі
			Зворотні відходи (віднімаються)
			Основна заробітна плата
			Додаткова заробітна плата
			Відрахування на соціальні заходи
			Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
			Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів
			Витрати на підготовку і освоєння виробництва
			Витрати внаслідок браку
		Інші прямі витрати	
		ЗВВ	
		Інші виробничі витрати	
Побічна продукція (вираховується з виробничої собівартості)			
Адміністративні витрати			
Витрати на дослідження і розробку			
Інші операційні витрати			
Постійні витрати на збут			
Змінні витрати на збут			

Рис. 2. Види собівартості за повнотою включення витрат

Розглядаючи види собівартості необхідно також охарактеризувати види калькуляцій, оскільки вони обумовлюються різними видами собівартості. Різні види калькуляцій складаються та використовуються залежно від системи, що прийнята на підприємстві, наявності відомостей і потреб керівництва.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, в ході проведеного дослідження встановлено, що собівартість продукції з економічної точки зору характеризує використання ресурсів підприємства, виражених в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції, як показник господарської діяльності є якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства.

Стосовно видів собівартості та видів калькуляцій, підприємство самостійно визначає в залежності від специфіки діяльності підприємства, особливостей виробничого процесу та потреб вид потрібної собівартості, а також період складання калькуляцій. Зокрема, даний вибір обов'язково повинен бути зазначений в наказі про облікову політику підприємства.

4 Список використаних джерел

1. Стешиц Л.И. Калькуляция себестоимости продукции в организациях АПК: учеб. пособие / Л. И. Стешиц, М. И. Стешиц. – Минск: Выш. шк., 2008. – 304 с.
2. Комиссарова И.П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика / Ири-

на Петровна Комиссарова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 224 с.

3. Управление затратами на предприятии: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; [под общ. ред. Г. А. Краюхина]. – СПб: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2003. – 256 с.

4. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М.: “Финансы”, 1970. – 167 с.

5. 22 положения по бухгалтерскому учёту: сб. док. – Москва: Омега-Л, 2006. – 352 с.

6. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 234 с.

7. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов: практ. пособие / Е.В. Бехтерева. – Москва: Омега-Л, 2007. – 152 с.

8. Пічугіна Т.С. Оцінка систем обліку витрат / Т.С. Пічугіна, Н.І. Гордієнко // Научно-технический сборник. – 2003. – №52. – С. 124-128

9. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях: [монография] / Игорь Ефимович Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.

10. Нападівська Л.В. Управлінський облік / Любов Василівна Нападівська. - Дніпропетровськ, 2000.- 450 с.