

УДК 338.512

*В. М. Хопчан,  
к. е. н., Тернопільський національний економічний університет*

## ТЕОРЕТИЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

*Проведено аналіз діючих нормативних положень щодо обліку витрат і собівартості. Виявлено специфіку відображення витрат і собівартості в управлінні сільськогосподарським підприємством. Розроблено пропозиції щодо відображення витрат і собівартості в управлінні сільськогосподарським підприємством.*

*The analysis of existing regulations on cost accounting and cost. The specific mapping of costs and cost of farm management. Suggestions on display costs and the cost of farm management.*

*Ключові слова: витрати, собівартість, управління підприємством, продукти, види діяльності, процеси.*

*Key words: cost, cost, management, products, activities, processes.*

### ВСТУП

Питання обліку витрат і визначення собівартості продукції завжди було одним з центральних і проблемних в управлінні підприємством. З початком реформування національної системи обліку та запровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку змінилися загальні підходи до обліку витрат та визначення собівартості.

Це зумовлює необхідність переосмислення поняття витрат підприємства і собівартості продукції (робіт, послуг), зокрема з позицій забезпечення управлінського персоналу достовірною, своєчасною та адекватною інформацією про них з метою прийняття правильних і обґрунтованих рішень щодо доцільності виробництва окремих видів продукції.

### ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Розгляд проблеми облікового забезпечення управління витратами в підприємствах доцільно розпочати з дослідження витрат та собівартості як економічних категорій і як об'єктів обліку.

Метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку. Причому не тільки отримання, а й його максимізація, що проявляється в мінімізації витрат чи максимізації доходів, чи того й іншого одночасно.

Не викликає заперечення той факт, що будь-який процес виробництва неможливий без витрачання необхідних ресурсів. Для того, щоб виготовити новий продукт, необхідно використати (спожити виробничо) певні ресурси, які, взявши участь у процесі виробництва, перетворюються у новий продукт. Ціна спожитих у процесі виробництва ресурсів — це і є витрати виробництва.

Як відмічають В.О. Білик і П.Т. Саблук [1, с. 245], в економічній теорії існують різні підходи до тлумачення категорії вартості. Так, прихильники трудової теорії (Сміт А., Рікардо Д., Маркс К.) вважали, що вартість — це суспільно необхідна праця, втілена у товарі. Такий підхід зумовлює поділ витрат на витрати суспільства і витрати підприємства. Якщо розглядати витрати з позиції суспільства, то це затрати усієї живої та уречевленої праці. На рівні підприємства йдеться про результат відтворювального процесу, а саме — витрати відображають затрати підприємства на спожиті в процесі виробництва засоби і оплату праці у грошовому вимірі.

У цілому, важко не погодитися з цим підходом. Однак на сьогодні превалює неокласичний підхід до проблеми вартості, а саме — концепція альтернативної вартості. В умовах обмеженості ресурсів власникам (менеджерам) необхідно постійно приймати рішення про вибір того чи іншо-

го виробничого ресурсу, спосіб його використання. Вони змушені оцінювати альтернативи використання ресурсів. З цієї точки зору витрати завжди будуть альтернативними, оскільки зумовлені альтернативами вибору.

Інший вид витрат — це явні витрати, які також називають бухгалтерськими. Це витрати на сировину, обладнання, оплату праці та ін. Вони завжди менші альтернативних на величину неявних витрат.

Варто погодитися з В.О. Біликом та П.Т. Саблуком [1, с. 251], що концепція бухгалтерських витрат є дуже важливою і зручною, оскільки всі затрачені в процесі діяльності підприємства ресурси в бухгалтерському обліку отримують чіткий і однозначний грошовий вимір. Тому інформація про витрати, яка забезпечується даними бухгалтерського обліку, є ключовою при оцінці діяльності підприємства.

Після проведення реформи системи бухгалтерського обліку в Україні методологічні засади його ведення визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). В них, як і належить, також наводяться основні правила відображення в обліку витрат. Визначення витрат наводиться в п. 4 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати". У ньому вказано, що "витрати — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період" [2]. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені в П(С)БО 16 "Витрати". В п. 6 вказаного П(С)БО 16 визначено, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [3].

Згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, визначеному в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [4], для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тому в п. 7 П(С)БО 16 [3] вказано, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. В разі неможливості прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, їх відображають у тому періоді, в якому вони були здійснені.

З 1 січня 2007 р. вступив в дію П(С)БО 30 "Біо-

логічні активи" [5], який визначає методологічні засади формування в обліку інформації про сільськогосподарську діяльність та відображення її результатів у фінансовій звітності. Відповідно, у цьому стандарті викладені підходи до відображення в обліку і звітності інформації про доходи та витрати сільськогосподарської діяльності. Цей П(С)БО заслуговує на детальний розгляд і дослідження щодо його теоретичного обґрунтування та можливості практичного застосування в сільськогосподарських підприємствах України різних форм власності і господарювання.

Підсумовуючи аналіз визначення витрат різними дослідниками, хотілося б звернути увагу на думку М.Ф. Огійчука, який вважає, що "витрати — це використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці" [6, с. 554]. Таке визначення є важливим кроком у розумінні витрат виробництва, особливо в галузі сільського господарства, і дасть можливість їх пов'язати з біологічними активами, які є центральним об'єктом обліку в сільському господарстві. Проте в цьому визначенні є й недолік, який є, на нашу думку, досить суттєвим. Це визначення є надто узагальненим. Не всі витрати, згідно цього визначення, можна відобразити в обліку, оскільки немає достовірних методів оцінки всіх сил природи, які беруть участь у виготовленні нового продукту.

Отже, проаналізувавши вище наведені думки дослідників, можна зробити висновок, що жоден з дослідників, викладаючи свої думки щодо визначення витрат, не звертає увагу на галузеві особливості. Практика, яка на сьогодні пішла значно далі теорії, показує, що для розуміння сутності витрат виробництва необхідно враховувати особливості окремої галузі. Це підтверджує прийняття міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" та національного П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Нові методологічні підходи до обліку в сільському господарстві зумовлюють необхідність уточнення розуміння процесу сільськогосподарської діяльності як процесу управління біологічними перетвореннями. Для здійснення сільськогосподарського виробництва використовуються ресурси, які можна розділити на окремі групи. Їх поєднання за допомогою природних факторів і людської діяльності забезпечує протікання керованої біологічної трансформації. В результаті такої трансформації отримують сільськогосподарську продукцію або біологічні активи.

Враховуючи це, з метою забезпечення принципів повноти, об'єктивності та достовірності відображення операцій в обліку, нами сформульовано визначення поняття "витрати сільськогосподарської діяльності" як споживання необ-

хідних біологічних, матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів, котрі можна достовірно оцінити, спрямоване на управління біологічними перетвореннями рослин і тварин з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів.

В обліку витрати групують за певними об'єктами. Вибір об'єкта залежить від потреб управління і рішень, які необхідно прийняти. Варто зазначити, що об'єктом витрат може бути не лише конкретний продукт, а й певний виробничий процес, місце виникнення витрат (підрозділ, цех), вид діяльності.

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості [7], об'єктами обліку витрат є види продукції (в рослинництві — окремі культури, групи культур; в тваринництві — види і групи худоби та птиці), види виробництв, окремі технологічні процеси (посів, лушення стерні, вапнування, інші), місця виникнення витрат (бригада, цех, підрозділ тощо).

25 листопада 2005 р. в Україні Наказом Міністерства фінансів № 790 було затверджено П(С)БО 30 "Біологічні активи", який практично повторює МСБО 41 "Сільське господарство". Враховуючи принципи П(С)БО 30 "Біологічні активи", який визначає методологічні засади формування в обліку інформації про сільськогосподарську діяльність та розкриття її у фінансовій звітності, нами уточнено об'єкти обліку витрат сільськогосподарської діяльності. Ними виступають:

- 1) біологічні активи та групи біологічних активів;
- 2) сільськогосподарська продукція;
- 3) сільськогосподарська діяльність як технологічні процеси і як центри відповідальності.

Відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи", біологічний актив — це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Група біологічних активів — сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин [5]. У цьому ж стандарті виділяються окремі типи біологічних активів, такі як додаткові, поточні та довгострокові.

Важливе значення для подальшого розуміння нововведень в обліку сільськогосподарської діяльності є поняття "біологічне перетворення". Відповідно до стандарту, це якісні і кількісні зміни біологічних активів. Саме в результаті біологічного перетворення отримують додаткові біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Сільськогосподарська продукція — актив, одержаний у результаті відокремлення від біо-

логічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Згідно із таким новим поглядом, власне, сільськогосподарська діяльність являє собою процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання додаткових біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, в результаті чого є ймовірність отримання економічних вигод.

Класифікація витрат важлива для розуміння того, як ними управляти.

Зважаючи на таке значення класифікації витрат, цьому питанню завжди приділялася велика увага. Проте й на сьогодні дослідниками не розроблено єдиної науково обґрунтованої класифікації витрат. Практично кожен дослідник пропонує власні підходи, використовуючи попередні здобутки.

Узагальнюючи досвід попередніх досліджень, можна виділити наступну класифікацію витрат, що наводиться як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі.

Розподіл витрат на основні та накладні відбувається залежно від їх ролі і значення в процесі виробництва та участі у створенні кінцевого продукту.

Основні витрати — це витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Це витрати, які зумовлені технологією виробництва і без них воно не можливе.

Накладні витрати — це витрати пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва. До накладних відносяться нетехнологічні витрати, такі як витрати на утримання офісу, складів, страхові платежі, плата за землю тощо.

Прямими вважають витрати, які можна відразу прямо віднести на конкретний продукт (об'єкт витрат, калькуляційний об'єкт). Їх безпосередньо відносять до собівартості виготовленого продукту. До прямих витрат відносять витрати сировини та матеріалів, заробітну плату робітників та пов'язані з нею відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати.

Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому їх не можна прямо віднести на окремий продукт. Їх розподіляють і відносять на собівартість конкретного продукту розрахунковим шляхом пропорційно до обраної бази розподілу.

Не слід ототожнювати поділ витрат на основні та накладні з поділом їх на прямі та непрямі. Якщо в першому випадку поділ витрат ґрунтується на значенні і ролі їх в процесі виробництва, то в другому поділ відбувається залежно від способу включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Важливим для цілей управ-



лінського обліку та прийняття управлінських рішень є поділ витрат на постійні та змінні. Саме такий поділ, а також аналіз динаміки цих витрат по відношенню до обсягів виробництва є основою методу "директ-костинг".

Постійні витрати — це витрати, які залишаються незмінними протягом певного періоду і не залежать від ділової активності підприємства, тобто зі зміною обсягів виробництва їх сукупна величина не змінюється. До постійних витрат відносяться: амортизація, орендна плата, оплата праці адміністративного персоналу. Ці витрати включають в себе всі необхідні витрати для підтримання господарського потенціалу підприємства на існуючому рівні його розвитку і росту.

Важливим в сучасному вітчизняному обліку є поділ витрат на ті, які відносяться на продукт — ці витрати складають собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), та витрати періоду. Саме цей поділ на сьогодні покладено в основу методики обліку витрат та визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Суть цього поділу полягає в тому, що до собівартості реалізованої продукції відносяться лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці основних робітників та відрахування на соціальні заходи, а також розподілені загально-виробничі витрати. До витрат періоду відносяться адміністративні витрати та витрати на збут. Вони відображаються в у тому звітному періоді, в якому були здійснені.

У сільськогосподарських підприємствах, як показують дослідження, повністю науково обґрунтована класифікація витрат не використовується. Це пов'язано з тим, що в основному на підприємствах ведеться фінансовий облік.

У фінансовому обліку витрати групуються значно вужче, ніж в управлінському обліку. П(С)БО 16 "Витрати" визначає єдиний для всіх підприємств перелік економічно однорідних елементів витрат [3]:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Такий поділ є важливим для фінансового обліку, а також потреб управління, оскільки така інформація показує, що саме затрачено при виробництві продукції і, взагалі, в результаті діяльності підприємства, яке співвідношення окремих елементів в загальній сумі витрат. Залежно від питомої ваги того чи іншого елемента в загальній сумі витрат, виробництво відносять до матеріаломісткого, трудомісткого, фондомісткого та ін. Аналіз структури витрат також дає можливість виявити резерви підприємства по зниженню витрат.

До складу елемента "Матеріальні затрати" включається вартість витрачених у виробництві:

- сировини й основних матеріалів;
- насіння;
- кормів;
- палива і мастильних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- премії та заохочення;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності;
- страхові внески на випадок безробіття;
- відрахування на соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Хоча групування витрат за елементами є важливим, його не достатньо для отримання керівництвом необхідної інформації для потреб управління та контролю витрат за призначенням. Облік витрат за призначенням ведеться по статтях. Групування витрат за статтями є важливим для сільськогосподарських підприємств. Воно дає можливість встановити значення окремих статей витрат у формуванні собівартості продукції (робіт, послуг), здійснювати їх планування і подальший контроль за ними, вжити заходи по їх зниженню і, відповідно, зниженню собівартості. Саме групування витрат за статтями є основою для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах.

Як видно з викладеного вище, з поняттям витрат підприємства тісно пов'язана категорія собівартості. Це — важливий економічний показник, який характеризує діяльність підприємства.

Він показує, чого коштує підприємству виробництво і збут продукції. Собівартість є грошовою формою власних витрат підприємства для процесу виробництва.

Собівартість продукції (робіт, послуг) — це вартісне вираження затрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі.

Собівартість є узагальнюючим показником продуктивності прикладеної та минулої праці. Через неї відображається ефективність використання основних засобів, матеріальних оборотних ресурсів, праці найманих робітників.

Крім вказаного вище, собівартість є також базою для розрахунку ринкової ціни поряд з іншими важливими факторами, такими як попит та пропозиція.

Отже, вона є одним з основних інструментів управління виробництвом, що виражається в її порівнянні з доходом від реалізації продукції та прибутком. На основі даних про собівартість продукту приймається рішення про доцільність його виробництва (збільшення обсягів виробництва), вибір асортименту виготовлюваної продукції, шляхи зниження витрат на її виробництво. Тому важко переоцінити важливість такої категорії, як собівартість для управління.

Зважаючи на значення собівартості в процесі управління виробництвом на різних його рівнях та нові підходи до відображення витрат в фінансовому обліку, визначених в національних П(С)БО, зокрема запровадженням П(С)БО 30 "Біологічні активи", виникла необхідність ведення більш детального обліку витрат в межах внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а також формування та визначення різних видів собівартості, що виражається як вітчизняними, так і зарубіжними вченими принципом: різні витрати для різних цілей.

На наш погляд, за ступенем узагальнення в межах підприємства можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Індивідуальна собівартість — це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. У сільськогосподарському виробництві, наприклад, собівартість озимої пшениці, собівартість молока. Часткова собівартість характеризує витрати по виробництву (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і

реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

## ВИСНОВКИ

Визначені вище види собівартості за різними критеріями тісно пов'язані і переплітаються. Кожен вид, виділений за одним критерієм, поділяється, в свою чергу, на види за іншими критеріями. Таким чином інформація про витрати та собівартість сформована в межах внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, на відміну від спрощених методик фінансового обліку, дає змогу проводити детальний і глибокий аналіз ефективності виробництва за конкретними продуктами, видами діяльності, процесами і приймати зважені й аргументовані рішення щодо подальшої тактики та стратегії діяльності як окремих виробничих та інших підрозділів, так і підприємства в цілому.

### Література:

1. Економічна теорія: навч. посібник / За ред. В.О. Білика, П.Т. Саблука. — 4-е вид., перероб. та доп. — К.: ННЦ ІАЕ, 2004. — 560 с.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затвержене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 1999—2007.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвержене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 1999—2007.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 1999—2007.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затвержене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 2005—2007.

6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч. для підготовки фахівців екон. спец. в аграрних вищ. навч. закл. I—IV рівнів акредитації / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, А.Г. Панченко та ін.]; за ред. М.Ф. Огійчука. — 2-ге вид., перероб. і допов. — К.: Вища освіта, 2003. — 800 с.

7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвержені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 2001—2007.

*Стаття надійшла до редакції 10.07.2012 р.*