

КАТЕГОРІЯ СОБІВАРТОСТІ ТА ЇЇ ЕКОНОМІЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ НА ОБ'ЄКТАХ КАРТОПЛЯРСТВА

Розглянуто економічну сутність категорії собівартості та методологічні підходи до її формування, скориговані умовами ринку. Проаналізовані основні виробничі статті формування собівартості продукції картоплярства на прикладі конкретного підприємства та розраховані резерви щодо її зниження.

Постановка проблеми

У системі показників ефективності сільськогосподарського виробництва собівартість продукції розглядається як один з найважливіших показників виробничої діяльності підприємства. Показник собівартості дає загальне уявлення про витрати ресурсів на виробництво продукції і одночасно він дозволяє визначити кінцеві результати господарювання. Таким чином,

показник собівартості є одним із показників, який характеризує його фінансовий стан. Тому дослідження напрямів підвищення ефективності виробництва мають бути направлені на всебічне вивчення собівартості продукції та пошуку резервів що до її зниження.

Аналіз останніх досліджень

Зміни, що відбулися за останні роки в економічному і політичному житті суспільства зумовили широке відображення економічної категорії собівартості на сторінках професійної періодики та у наукових працях дослідників. Проблеми обліку витрат і визначення собівартості продукції залишаються темою дискусії, яка обговорюється на науково-практичних конференціях, семінарах.

В основі економічного визначення собівартості лежить ствердження того, що вона відображає поточні витрати підприємства на виробництво продукції і характеризує ефективність господарської діяльності. Дослідниками економічної собівартості є С.І. Дем'яненко [2], В.Ф. Палій [5], В.Я. Плаксієнко [6]. Вони розглядають собівартість як економічну категорію, сутність якої полягає в тому, що вона являє собою перевтілену форму суспільних витрат виробництва і частину вартості продукції, яка відображає витрати засобів праці і заробітної плати на її утворення і забезпечує їх відшкодування для продовження процесу відтворення.

Економічна собівартість як категорія і бухгалтерська собівартість розглядаються в різних аспектах, оскільки бухгалтерська собівартість направлена на вивчення і облік витрат, які її формують. Зокрема, В.П. Ярмоленко вважає, що виведена К. Марксом формула собівартості $C+V$ не повністю відображає реальні витрати виробництва, оскільки враховує тільки оплачену продуктивну працю та оплачену частину вартості продукції і не враховує непродуктивні витрати [8].

Собівартість – об'єктивна економічна категорія конкретного підприємства, тому в неї включають лише оплачені товаровиробником витрати, незалежно від їх економічної природи, від того, за рахунок якої частини вартості відбувається їх відшкодування. Таке визначення собівартості ґрунтується на тому, що під час виробництва мають місце і непродуктивні витрати, які не є суспільно необхідними. Такі витрати не беруть безпосередньої участі у створенні вартості, хоча сприяють її збереженню або перетворенню з однієї форми в іншу (наприклад, праця службовців, обліковців, молодшого обслуговуючого персоналу). Але оскільки непродуктивні працівники не беруть участі у створенні нової вартості, то затрати, пов'язані з їх діяльністю, покриваються не їх особистою працею, а додатковою вартістю, створеною продуктивними працівниками. Однак для підприємства оплата такої праці виступає як витрати виробництва, тому вони повинні бути включені у собівартість [8].

Значення собівартості в різних умовах господарювання висвітлюється в багатьох літературних джерелах. Я.В. Плаксієнко не заперечує переважної ролі собівартості у визначенні ефективності виробництва [6]. А В.Ф. Палій відмічає ідентичність формування показника собівартості і за ринкових умов, і за умов командно-адміністративної системи [5]. За планової економіки собівартість одиниці продукції була базою для ціноутворення. Значення цього показника за ринкових умов дещо змінена.

Якщо розглядати основний принцип госпрозрахунку як діючого методу господарювання, який ґрунтується на відшкодуванні вартості створеного продукту, то можна провести аналогію із тим, що і за ринкових умов вироблена продукція має бути реалізована для відшкодування витрат, понесених на її виробництво. Тобто, принципи, які діяли за умов командно-адміністративної системи і ті, на яких засновані ринкові відносини, мають спільні риси. Це дає підстави говорити про те, що в умовах ринкової конкуренції показник собівартості свого значення не втратить; навпаки, конкуренція буде тільки сприяти прагненню товаровиробників знижувати собівартість, бо тільки знизивши цей показник, товаровиробник може знизити і ціну, привабивши таким чином покупця та отримати перевагу над конкурентом [8].

Перехід України на ринкові умови господарювання веде до суттєвих змін як самої виробничо-господарської діяльності підприємства, так і порядку відображення всіх витрат і визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку.

В.О. Ластовецький, порівнюючи діючу методику обліку витрат виробництва з методикою, яка втратила чинність у зв'язку з введенням в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, також не погоджується із тим, що до собівартості включаються не всі непрямі витрати [3].

Згідно діючого законодавства і нормативної бази щодо бухгалтерського обліку підприємства можуть обирати будь-який варіант оцінки витрат, які включаються до складу собівартості продукції та методику її бухгалтерського обліку. Разом з тим, методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, розкриття її у фінансовій звітності, склад витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг) жорстко регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Крім того, віднесення витрат на собівартість продукції передбачено і нормами положень (стандартів) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати” та 9 „Запаси”.

З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” відбулися значні зміни у методиці визначення собівартості продукції та порядку відображення всіх витрат у бухгалтерському обліку. До складу витрат підприємств входять собівартість реалізованої продукції та витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які в свою чергу

поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Собівартість реалізованої продукції складається із:

- виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормованих виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції включає витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і зумовлені організацією і технологією виробництва, а в частині витрат на управління – лише загальновиробничі витрати. Щодо адміністративних витрат, то на відміну від раніше діючого порядку вони виключені зі складу виробничої собівартості, і разом із витратами на збут зараховуються до складу витрат підприємства в періоді їх виникнення.

В обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах найважливішими групуваннями витрат є:

- за економічними елементами;
- за статтями витрат.

За економічними елементами витрати операційної діяльності підприємств АПК згідно П(С)БО 16 „Витрати” поділяються на:

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

У методичних рекомендаціях до планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [4] є примірний перелік статей, згідно з якими господарство групує витрати на виробництво продукції. Застосування рекомендованої номенклатури статей при обліку витрат на виробництво дозволить підприємствам посилити контроль за ними, покращити і розширити економічний аналіз витрат виробництва для виявлення резервів їх зниження, а також одержати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Наразі залишаються певні розбіжності щодо трактування змісту цієї категорії. Особливо викликають суперечності питання складу витрат, які формують собівартість та методика калькуляції. Всі вони мають вирішуватись не тільки на науковому, але й на законодавчому рівнях.

Завдання досліджень

Перехід України на ринкові умови господарювання веде до суттєвих змін як самої виробничо-господарської діяльності підприємства, так і порядку відображення всіх витрат і визначення фінансового результату в

бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим виникає необхідність у проведенні досліджень категорії собівартості за ринкових умов господарювання, проаналізувати структуру витрат на виробництво продукції картоплярства та зробити висновки щодо впливу основних факторів на показник виробничої собівартості та виявлення резервів щодо її зниження.

Методика дослідження

Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання та системний підхід до вивчення економічних явищ, наукові праці вчених. При проведенні наукових досліджень враховували законодавчі та інші нормативні акти України з питань обліку витрат виробництва. Вирішення поставлених в науковій статті завдань здійснювали на основі даних статистичної і бухгалтерської звітності із застосуванням різних методів дослідження: абстрактно-логічного, монографічного, статистико-економічного, балансового та ін. [1,7].

Об'єктом дослідження є собівартість як об'єктивна економічна категорія та сільськогосподарські підприємства, діяльність яких направлена на виробництво картоплі.

Результати досліджень

Дослідження динаміки собівартості картоплі в сільськогосподарських підприємствах Житомирської області свідчить, що даний показник протягом останніх років має тенденцію до зниження (таблиця 1). У середньому по області собівартість реалізованої картоплі у 2004 році порівняно з 1996 роком зросла на 9,42 грн. або на 33,9%, а у 2004 році щодо з 1999 р., коли спостерігалася найбільша собівартість реалізованої продукції картоплярства, вона зменшилась на 31,84 грн. або на 53,4%.

Таблиця 1. Динаміка собівартості та грошових надходжень від реалізації картоплі підприємствами Житомирської області

Роки	Кількість реалізованої картоплі, тис. ц	Ціна реалізації 1 ц, грн.	Грошові надходження, тис. грн.	Собівартість реалізованої картоплі, тис. грн.	Собівартість 1 ц реалізованої картоплі, грн.
1996	172,6	23,21	4006	3169	18,36
1997	152,7	23,21	3544	4734	31,00
1998	88,3	27,82	2457	3283	37,18
1999	67,9	50,45	3426	4048	59,62
2000	48,7	50,16	2443	2363	48,52
2001	49,2	53,35	2625	2466	50,12
2002	47,4	51,62	2447	2098	44,26
2003	55,3	54,92	3037	2092	37,83
2004	58,1	46,04	2675	1614	27,78

* Розраховано на підставі [7]

Зменшення собівартості картоплі, яке спостерігається за останні 3 роки пов'язане, в першу чергу, зі збільшенням урожайності. Також зменшення собівартості можна пояснити низьким рівнем оплати праці селян, низьким рівнем механізації технологічних процесів, недотриманням технології вирощування культури в частині внесення добрив та застосування засобів захисту рослин.

Структуру собівартості картоплі розглянемо на прикладі СТОВ „Племзавод Коростишівський” Коростишівського району Житомирської області. Підприємство є типовим, оскільки відповідає ряду ознак, притаманних сьогоднішнім виробникам картоплі:

1) виробництво картоплі здійснюється на невеликих площах з метою задоволення внутрішніх потреб підприємства – громадського харчування, годівлі;

2) виробництво картоплі здійснюється не постійно, а час від часу, у міру необхідності, наявності площ під посадку, насіннєвого матеріалу тощо;

3) відсутні механізовані знаряддя для здійснення технологічних процесів. Як правило, на підприємствах всі операції – посадки, обробіток та збирання здійснюють вручну за допомогою робочої худоби (при її наявності).

4) відсутні кошти на придбання високоякісного сортового насіннєвого матеріалу, добрив, засобів захисту рослин.

Таблиця 2. Витрати на виробництво картоплі в СТОВ „Племзавод Коростишівський”

Статті витрат	Роки			
	1999 рік		2002 рік	
	грн.	%	грн.	%
Оплата праці з нарахуваннями	437,38	3,5	1290,05	6,6
Паливо-мастильні матеріали	746,51	6,0	1170,67	6,0
Насіння та посадковий матеріал	4903,7	39,8	9665,5	49,4
Добрива: - органічні - мінеральні	1500	12,2	2765	14,1
Засоби захисту рослин	380,98	3,1	225	1,2
Амортизація	-		-	
Різні матеріали	-		-	
Роботи і послуги	96,1	0,8	856,8	4,4
Інші витрати	2867,48	23,3	2318,52	11,9
Непродуктивні витрати	-		-	
Загальновиробничі витрати	1391,0	11,3	1250,0	6,4
Разом витрат	12323,15	100,0	19541,54	100,0

* у 2000, 2001, 2003 роках підприємство виробництвом картоплі не займалось.

Постатейний аналіз собівартості картоплі показує, що роль окремих видів витрат неоднакова. Незначну частку у структурі собівартості займає стаття „Оплата праці”, що пояснюється її низьким рівнем у сільській місцевості. Відсутність такої статті затрат, як „Амортизація” свідчить про відсутність основних засобів, що використовуються в процесі виробництва картоплі або їх повним фізичним зносом. Картопля вважається однією із

трудомістких культур, і при відсутності механізованих знарядь низький рівень оплати праці не є привабливим засобом для роботи в сільській місцевості.

Вартість використаних на виробництво картоплі добрив і засобів захисту рослин у структурі собівартості також займає невелику питому вагу. Якщо на цьому ж підприємстві на статтю „Добрива” у 1995–1997 роках припадало 10–12% усіх витрат, то у 2002 році лише – 1,2%. Це свідчить про те, що підприємством не дотримуються технології вирощування культури, що позначається на її врожайності і валовому зборі.

Найбільший відсоток у структурі собівартості картоплі займає стаття „Насіння”. В підприємствах використовують в основному насіння власного виробництва, яке потребує сортозаміни і сортооновлення. Відсутність коштів не дозволяє підприємствам закуповувати сортове насіння, оскільки це призведе тільки до збільшення собівартості картоплі. З іншого боку, сортооновлення дасть можливість одержати приріст врожайності, що також є основним фактором зниження собівартості продукції (табл. 3).

Таблиця 3. Розрахунок впливу факторів на зміну собівартості картоплі за статтею „Насіння та посадковий матеріал”

Показник	План	Факт	Зміна показника (+;-)
Норма садіння на 1 га, ц	40	30	-10
Урожайність, ц/га	150	300	+150
Витрата насіння на виробництво 1т картоплі, ц	2,6	1,0	-1,6
Вартість 1 ц насіння, грн.	74	185	+111
Сума витрат у статті „Насіння та посадковий матеріал” на 1 ц продукції, грн.	19,7	18,5	-1,2
Фактор	Розрахунок впливу		Сума, грн..
Зміна матеріалоємкості	$(1-2,6) \times 185$		-740
Зміна вартості насіння	$(185-74) \times 2,6$		+111
Разом			-629

Дані таблиці 3 показують, що норма садіння за рахунок придбання більш якісного насіннєвого матеріалу зменшилась на 10 ц, або на 25 %. Більш якісне сортове насіння сприяє підвищенню урожайності на 150 ц/га або на 100 %. Внаслідок цього зменшилась матеріалоємкість виробництва картоплі: на одержання 1 ц картоплі замість 2,6 ц за планом фактично використано 1 ц. Зменшення норми садіння з 40 ц до 30 ц забезпечує зниження собівартості на 740 грн. Збільшення вартості сортового насіння призвело до підвищення витрат на виробництво 1 ц картоплі на 111 грн. В цілому досягнута економія витрат щодо даної статті, що є позитивним результатом.

Також не є постійною структура і склад собівартості картоплі. Така зміна є звичайним явищем. Вона зумовлена розвитком ринкових відносин.

При цьому одні витрати зникають, інші з'являються; змінюється і рівень цін на товари, роботи і послуги, які споживаються під час виробництва.

Організація обліку витрат виробництва повинна також забезпечити контроль за використанням технологічних матеріалів. Для цього необхідно розробити механізм формування витрат, тобто обґрунтувати фактори, що впливають на їх загальну суму і зробити висновки щодо доцільності проведення тих чи інших витрат.

Висновки

1. Сучасна методика визначення собівартості продукції та порядку відображення всіх витрат у бухгалтерському обліку не дозволяє включати до собівартості непродуктивні витрати, які не беруть участі у створенні нової вартості, а покриваються за рахунок фінансового результату. А тому вона не дає можливості об'єктивно відобразити склад витрат підприємства, оскільки для нього непродуктивні витрати є понесеними фактичними витратами.
2. Темпи зростання цін на картоплю в основному відповідають темпам росту її собівартості в сільськогосподарських підприємствах Житомирської області, хоч в окремі роки спостерігаються значні коливання в її рівні через погодні та інші умови господарювання.
3. Зниження собівартості картоплі в сучасних умовах не є позитивним явищем, у більшості випадків оскільки воно пов'язане з економією ресурсів, недотриманням технології вирощування культури.
4. Суттєвим фактором зниження собівартості картоплі є використання сортового насіннєвого матеріалу. Збільшення вартості насіння буде мати економічну вигоду через збільшення врожайності і валового збору, і, як наслідок, зменшення витрат на виробництво цієї культури.
5. Для ефективного ведення виробництва важливо здійснювати контроль за використанням технологічних матеріалів. Своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів, оперативний аналіз витрат на виробництво забезпечує нормативний облік.

Перспективи подальших досліджень

Подальші дослідження слід зосередити на вивченні методики обліку витрат на виробництво продукції картоплярства, вдосконаленні діючої методики калькулювання собівартості картоплі, пошуках шляхів зниження собівартості та підвищення доходності від виробництва продукції картоплярства. Особливу увагу слід приділити вивченню методики обліку витрат у селекційно-насінницьких закладах.

Література

1. Виробничі звіти по рослинництву СТОВ „Племзавод Коростишівський” за 1995–2002 роки.

2. *Дем'яненко С.І.* Формування виробничих витрат селянських (фермерських) господарств в умовах ринкової економіки. – К.: Урожай, 1994. – 148 с.

3. *Ластовецький В.О.* Бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції. Практичний посібник. – Чернівці: КП „Стороженецька районна друкарня”, 2005. – 63 с.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України 18.05.2001 р. № 132; Затв. наказом Мінагропром України 18.05.2001р. № 132 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – № 18. – С.21–42.

5. *Палій В.Ф.* Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

6. *Плаксієнко Я.В.* Виробничі витрати та доходи сільського господарства в умовах ринкових відносин. – Дніпропетровськ: Січ, 1997. – 255 с.

7. Науковий звіт інституту сільського господарства Полісся УААН за 2004 рік / *Ходаківський Є.І., Вождий Н.В., Камінська В.І.*; Грозино, ІСПП УААН, – 2004. – С. 32–50.

8. *Ярмоленко В.П.* Собівартість – об'єктивна економічна категорія // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №8. – С. 8–13.
