

УДК 657

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА**М.В. РЕСЛЕР, В.М. ГОЛОВАЧКО, В.І. ПОПОВИЧ.**

Мукачівський технологічний інститут

У статті досліджено еволюція поняття "витрати виробництва", а також аналізується перелік операційних витрат які включаються до виробничої собівартості продукції.

Одним із найважливіших питань системи управління є правильне розуміння сутності категорії "витрати виробництва" і "собівартість".

Вітчизняна економічна теорія витрати виробництва розглядала у двох значеннях: по-перше, як суспільні витрати виробництва (вартість продукції), тобто сукупність матеріальних витрат уречевленої праці та витрат живої праці, що характеризує вартість виробництва товару для суспільства, по-друге, як індивідуальні витрати виробництва (собівартість продукції), тобто сукупність матеріальних витрат уречевленої праці та витрат частки живої (необхідної) праці, що формує вартість виробництва товару для підприємства.

Об'єкти та методи дослідження

Проблеми витрат виробництва досліджується багатьма вченими-економістами України. Значну увагу їм приділяють у своїй працях вчені М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, С.Ф.Голов, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, З.-М. В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Є.В. Мних, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, І.Д. Фаріон та інші.

А.П. Михалкевич та І.М. Бєлий вважають, що, оскільки процес виробництва протікає безупинно, то він потребує безперервних витрат праці та засобів виробництва, вираженням яких є суспільні витрати виробництва, витрати підприємства та собівартість. Під суспільними витратами виробництва вони мають на увазі по суті всі витрати живої та минулої праці, що уречевлена у засобах виробництва. В умовах товарного виробництва суспільні витрати виробництва виступають у вартісній формі та утворюють вартість виробничого продукту. Через економічну відокремленість підприємств здійснюється виокремлення витрат підприємства від витрат суспільства. До складу витрат підприємства включають витрати на спожиті засоби виробництва (сировину, матеріали, корм, насіння, паливо, енергію, амортизаційні відрахування основних засобів) та на оплату праці робітників підприємства. Відокремлення витрат виробництва від загальної величини вартості товару пояснюється необхідністю

відтворення у колишньому масштабі основних його елементів: робочої сили, засобів та предметів праці. А це потрібно для того, щоб підприємство могло забезпечити поновлення процесу виробництва, тобто забезпечити безперервний його процес [1, с.7].

А.Ф. Фабричне у своїй фундаментальній праці з економічної теорії "Витрати виробництва та собівартість у сільському господарстві" доводить, що в економічному вченні К. Маркса поняття "витрати виробництва" використовується на різних ступенях абстракції у чотирьох різних взаємозалежних значеннях, кожне з яких послідовно впливає одне з одного, а саме:

- дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці (уречовленої й живої), що збігається з вартістю ($c + v + P$);
- капіталістичні витрати виробництва як витрати капіталу ($c + v$) на противагу праці;
- витрати виробництва в значенні ціни виробництва, що дорівнює капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток;
- витрати виробництва функціонуючого капіталіста ($c + v +$ частина t), що називаються собівартістю [2, с 125].

Постановка задачі

Виходячи з того, що витрати виробництва являють собою сукупність витрат живої й уречовленої праці на виробництво продукту, які виражаються у натуральній і грошовій формах, В.Б. Івашкевич вважає, що в узагальненому вигляді витрати виробництва є функцією виробництва і можуть бути подані:

- а) як масштаб виміру сукупності спожитої кількості ресурсів;
- б) як вартісне вираження матеріальних і трудових затрат".

Результати їх обговорення

Якщо проаналізувати перший випадок, то витрати живої й уречовленої праці на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) вимірюються у фізичних одиницях витрат як величини спожитої кількості сировини, матеріалів, палива, електроенергії тощо. Такий розріз витрат необхідний для зіставлення натурально-речових балансів відтворення і вартісного виміру витрат. Для того щоб обчислити витрати сировини, матеріалів, палива у кількісному вимірі, необхідно знати потребу в них на кожній стадії виробництва не тільки за величиною чистих витрат, й з урахуванням відходів і втрат. Кількісним показником витрат праці виступають витрати робочого часу. Процес виробництва розкладається на окремі операції, що групуються

залежно від кваліфікації робіт, які виконуються, і кількості робочих місць. Позитивна сторона обліку витрат матеріальних і трудових ресурсів у натуральному вимірі - конкретність, точність і технічна визначеність витрат. Проте через те, що вони не зіставні, їх не можливо узагальнювати й підсумовувати.

На витрати виробництва як грошового вираження витрачених на виробництво ресурсів впливає не тільки кількісний, а й вартісний чинник. За його допомогою порівнюють різні види витрат, приводячи їх до єдиного виду, які подаються за порівнянною формою. У підсумку забезпечується можливість порівнювати різні за змістом і призначенням витрати.

Так, В.Б. Івашкевич зазначає, що "витрати виробництва - це економічна категорія, що однаковою мірою відноситься до кількісного й вартісного виміру витрат засобів виробництва і робочої сили для виготовлення продукції".

В.П. Ярмоленко дає таке визначення собівартості: "це не частина вартості у вигляді $C + V$, а зовсім інша категорія, яка виражає не тільки продуктивні, а й непродуктивні витрати, викликані умовами виробництва". В цілому склад витрат, що включають до собівартості, він пропонує подати за формулою:

$$C_{\text{в}} = C'_{\text{п}} + C'_{\text{н.п}} + V_{\text{п}} + Y_{\text{н.п}} + \Gamma_{\text{н.п}}$$

де знак (') означає, що йдеться не про вартість засобів і робочої сили, а про їх ціну (собівартість);

$C'_{\text{п}}$ - ціна (собівартість) продуктивно використаних засобів виробництва (сировина, матеріали, амортизація);

$C'_{\text{н.п}}$ - ціна (собівартість) непродуктивно використаних засобів виробництва (різні втрати продукції, перевитрати сировини, брак виробництва та ін.);

$V_{\text{п}}$ - оплата продуктивної праці, включаючи оплату праці працівників управління (керівників підприємств, інженерно - технічного персоналу);

$Y_{\text{н.п}}$ - оплата непродуктивної праці (обслуговуючого персоналу, працівників обліку і т. п.);

$\Gamma_{\text{н.п}}$ - виплата грошей як витрат за статтею "собівартість" (виплата відсотків банку за позики, сплата штрафів, податків і зборів, страхових платежів тощо).

Подібність витрат $C + V$ і собівартості зводиться до того, що в основі кожної з цих категорій лежить людська праця (уречевлена і жива). Однак якщо витрати $C + V$ в кількісному вимірі являють собою тільки оплачену продуктивну працю або тільки

оплачену частину вартості, то собівартість включає також оплату непродуктивної праці, а також витрати, які взагалі не є трудовими затратами [3, с 11].

У сучасній економічній теорії під витратами виробництва розуміють економічні витрати, які включають зовнішні та внутрішні платежі власниками ресурсів, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для відповідного виробничого процесу [4, с 430-431]. Тобто зміст, місце і роль витрат розглядають не просто в абстрактно-теоретичному, а в прикладному аспекті - як складовий елемент ціни, що формується в ринковому механізмі на основі попиту і пропозиції.

Враховуючи позиції сучасної економічної теорії щодо витрат виробництва, Я.В. Соколов взагалі заперечує доцільність обчислення собівартості. "Конкуренція робить калькуляцію майже беззмістовною, оскільки ціна в цьому випадку складається під впливом попиту й пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на продажну ціну не впливає (впливає планова, або нормативна, собівартість). Покупні ціни зумовлені минулою кон'юнктурою, а не реальним фінансовим станом підприємства в даний момент" [114].

В.П. Ярмоленко вважає "... що не можна сприйняти всерйоз думку про те, що в умовах ринкової конкуренції показник собівартості втратив своє значення. Насправді конкуренція - це насамперед цивілізована боротьба між товаровиробниками за зниження собівартості товару, бо тільки знизивши цей показник (за інших рівних умов) товаровиробник може знизити й ціну, щоб залучити на свій бік покупця та отримати перевагу над конкурентами" [3, с 8].

Незважаючи на велику кількість думок, щодо визначення витрат виробництва і собівартості, ми вважаємо, що обґрунтованою є та, що собівартість як об'єктивна економічна категорія зумовлена товарним виробництвом, самостійністю підприємства, відображує виробничі відносини між суспільством в цілому, його господарюючими ланками - підприємствами, трудовими колективами цих підприємств. Особливість собівартості полягає в тому, що витрати на виробництво продукції виражаються в ній не прямо у робочому часі, а у оберненій грошовій формі.

Отже, собівартість і вартість - це категорії різного порядку. Вартість завжди можна розкласти на складові елементи, але її не можна скласти з цих елементів. Водночас собівартість, навпаки, можна скласти з поверхових і модифікованих вартісних форм, а саме з виражених у грошовому вираженні поточних витрат певного підприємства у тому виді, в якому вони вступають у господарську практику незалежно

від того, наскільки точно вони відображують вартість і пов'язані з процесом її створення.

Тобто собівартість являє собою виражені в грошовій формі витрати певного підприємства, відшкодування яких є необхідною умовою простого відтворення. Крім того, просте відтворення є обов'язковою передумовою розширеного відтворення і накопичення. Однак перед тим як здійснити розширене відтворення за рахунок прибутку, необхідно відшкодувати собівартість та забезпечити виробництво у колишньому масштабі. Отже, собівартість є категорією простого відтворення та акумулює у грошовій формі всі витрати підприємства на спожиті засоби виробництва, нараховану оплату праці як частину необхідного продукту і частину додаткового продукту.

Вартість спожитих засобів виробництва переноситься на новий продукт і стає частиною його вартості. В собівартості враховується не вартість спожитих засобів виробництва, а витрати підприємства на них. Спожиті засоби виробництва входять до собівартості через ціни на машини, устаткування, матеріали, добрива тощо. Проте оскільки ціни відхиляються від вартості, то й витрати підприємства на придбання цих засобів не будуть дорівнювати їх вартості. До вартості новоствореного продукту входить вартість необхідного продукту, що вимірюють працею, затраченою на його виробництво. У собівартості знаходять відображення витрати на оплату праці, які є частиною необхідного продукту.

Отже, до собівартості крім витрат на засоби виробництва, оплату праці і управління доцільно включати витрати підприємства, що не залежать від характеру їх походження, які є необхідними для простого відтворення. Тобто собівартість як економічну категорію необґрунтовано пов'язувати з процесом створення вартості та поділом продукту на "необхідний" і "додатковий".

Ми підтримуємо точку зору науковців, що для конкретного підприємства всі його витрати, все що коштує йому грошей і сплата процентів за кредит, і земельна рента, і певні податки, і страхові платежі, і всі здійснені ним витрати по реалізації продукції (включаючи митні збори, завищені витрати на рекламу і т.д.), крім тих витрат, які по суті є використанням підприємницького прибутку для здійснення розширеного відтворення, виступають для нього як умови простого відтворення капіталу та входять в індивідуальні витрати підприємця, або до собівартості. Тобто, до собівартості мають бути включені всі поточні витрати підприємства, відшкодування яких в даних умовах необхідно підприємству для здійснення простого відтворення, і не

повинні включатися витрати, призначені на розширення масштабів виробництва. Саме зазначені вище теоретичні передумови можуть слугувати умовою простого відтворення і основою для обґрунтування сутності категорії собівартості та пояснити закономірності включення в неї витрат на спожиті засоби виробництва, на оплату праці й визначення додаткового продукту, так і визначення кола витрат, що включають до собівартості.

До переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку склад витрат виробництва було встановлено для різних галузей народного господарства типовими положеннями. Так, у сільському господарстві склад витрат виробництва було визначено у Типовому положенні з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств за економічними елементами та в розрізі статей витрат на виробництво. Під собівартістю розуміли витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Тобто витрати обліковувались так, щоб можна було визначити бригадну, цехову, виробничу та повну собівартості продукції.

Зміни, що відбулися за останні роки у політичному та економічному житті суспільства, зумовили нові тлумачення суті категорії витрат виробництва. З впровадженням національних положень (стандартів) у бухгалтерському обліку та згідно з П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 16 "Витрати" поняття витрати має наступне тлумачення - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Тому ми підтримуємо думку науковців які зазначають, що це визначення суперечить загальноприйнятому методологічному аспекту.

Дехто з науковців вважає, що рекомендації щодо формування виробничих витрат, собівартості і прибутку що надані в положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" мають суб'єктивний характер, а визначення витрат виробництва за цим стандартом - це теоретичне непорозуміння. На їх думку, більш практичним є визначення витрат, яке дали відомі американські вчені: "Витрати - це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу".

Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні суттєво змінило склад витрат виробництва, що включаються до собівартості продукції. Враховуючи те, що витрати, які здійснюють підприємства в процесі

здійснення всіх видів своєї діяльності, є надзвичайно різноманітними, тому за характером виникнення і функціональним призначенням всі їх поділяють на такі групи: операційні витрати; фінансові витрати; витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності і не є операційними та фінансовими; надзвичайні витрати.

Склад операційних витрат є також різноманітним, тому не всі вони включаються до виробничої собівартості продукції (рис. 1).

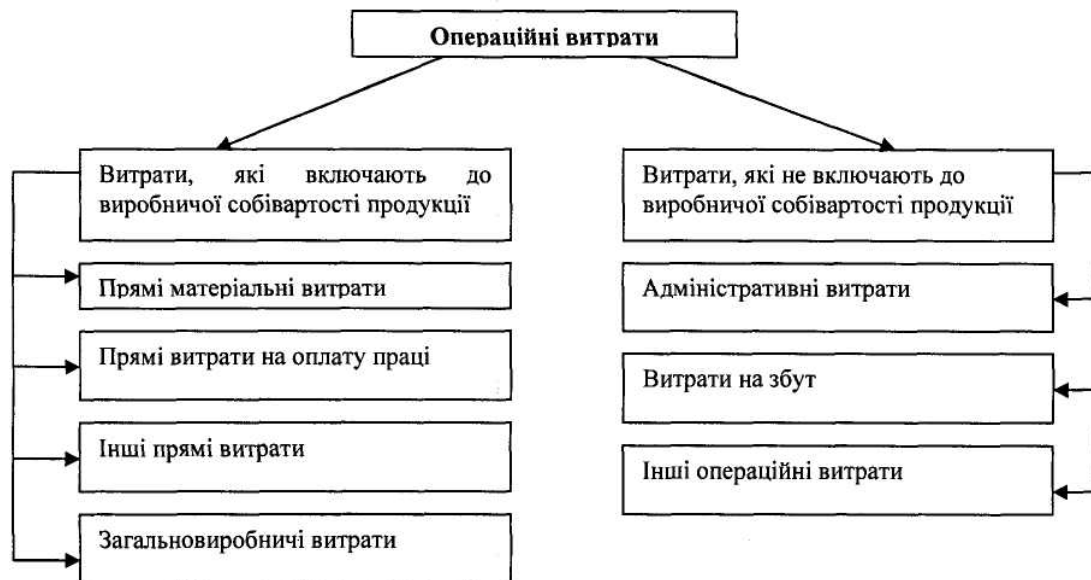


Рис. 1. Склад операційних витрат відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"

Отже, відповідно до п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати поділяють на постійні та змінні, а також розподілені й нерозподілені у частині постійних витрат [5]. Обґрунтовують це тим, що загальновиробничі витрати зумовлені не тільки виробничою, а й операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства в цілому.

В Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств виходячи із галузевих особливостей загальновиробничі витрати не поділяють на постійні та змінні. Ці витрати обліковують на окремому субрахунку рахунку 91 і розподіляють між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів) [6].

Згідно із П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат (рис. 2).

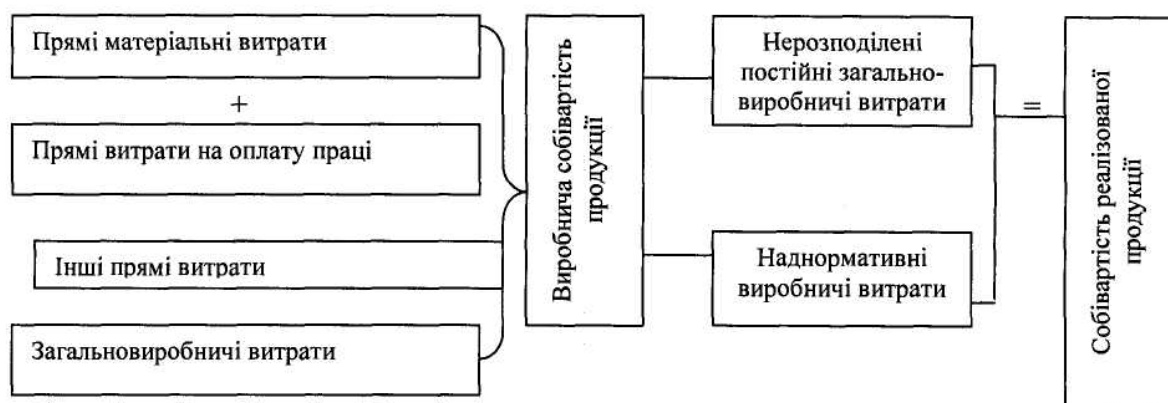


Рис. 2. Схема визначення виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції згідно з П(С)БО 16 "Витрати"

В нинішніх умовах функціонування підприємств змінився склад витрат виробництва, змінилась безпосередньо сама побудова обліку витрат, яка має здійснюватися за методом неповних витрат.

Облік витрат на виробництво, доходів та результатів виробничої діяльності може здійснюватися за двома основними підходами.

Перший підхід спрямований на вдосконалення калькулювання і контролю собівартості. Система обліку, що реалізує цей підхід, передбачає включення до собівартості продукції (робіт, послуг) всіх (змінних і постійних) виробничих витрат (система повних витрат).

Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх чинників. Цей підхід реалізують системи неповних витрат.

Одним із варіантів систем обліку витрат є метод обліку фактичних витрат, що традиційно використовувався у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку. Він передбачає всебічне і точне відображення у собівартості продукції (робіт, послуг) всіх витрат, що мали місце в процесі діяльності за об'єктами обліку та поділ на прямі й непрямі. При цьому поділ витрат на змінні й постійні не передбачається. Прямі витрати безпосередньо відносять до конкретного об'єкта обліку витрат, а непрямі розподіляють між об'єктами обліку пропорційно до обраної бази розподілу. Цей розподіл не залежить від ступеня використання виробничих потужностей, він завжди є умовним, оскільки залежить від обґрунтованості бази розподілу. Отже, розподіл непрямих витрат за об'єктами обліку, значно ускладнюючи калькуляційні розрахунки, не завжди

забезпечує їх точність і обґрунтованість. Цим пояснюється обмеженість використання наведеного методу обліку витрат для прийняття управлінських рішень.

Облік виробничої діяльності за методом неповних витрат допускає визначення неповної (урізаної) собівартості конкретного виду продукції, тобто собівартості без певної частини непрямих витрат, тому й називають цей метод методом неповних витрат.

З метою визначення неповної собівартості витрати поділяють на прямі та непрямі, такі, які залежать і не залежать від обсягу виробництва, тобто змінні та постійні. Прямі витрати завжди розглядаються як змінні витрати; водночас непрямі витрати містять крім постійних витрат змінні. Отже, відповідно до методу неповних витрат витрати поділяють на три групи:

- прямі (змінні);
- непрямі змінні;
- непрямі постійні.

Прямі витрати, що визначені пп. 12 - 14 П(С)БО 16 "Витрати", є витратами змінними. Щодо загальновиробничих витрат, то відповідно до п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" їх поділяють на постійні й змінні. В свою чергу, постійні загальновиробничі витрати диференціюються на розподілені та нерозподілені. Розподілені постійні загальновиробничі витрати відносять на відповідні об'єкти обліку витрат, а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються безпосередньо до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення [5].

Основні методичні питання побудови обліку за методом неповних витрат аналогічні методу повних витрат. Принципова відмінність облікового процесу за методом неповних витрат від методу повних витрат полягає у підході до постійних виробничих витрат. При здійсненні обліку за повними витратами до собівартості продукції включають усі виробничі витрати. Відповідно всі виробничі накладні витрати (як змінні, так і постійні) розподіляють між виробами та включають до собівартості незавершеного виробництва і готової продукції. В умовах використання методу неповних витрат не тільки операційні витрати (управління, збут та ін.), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду та списують за рахунок прибутку. У результаті цього до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції включають тільки змінні виробничі витрати.

Така система обліку веде до того, що постійні витрати не співвідносяться із запасами готової продукції та не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва.

Завдяки цій особливості система обліку неповних витрат орієнтує облік не на процес виробництва, а на процес реалізації. Покладені в її основу принципи обліку відповідають вимогам вивчення ринку. Водночас система, що враховує повну собівартість, орієнтована на виробництво, а її принципи обліку відповідатимуть вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва.

В.П. Ярмоленко вважає, що підхід до формування неповної (урізаної) собівартості є суб'єктивним, пояснюючи це тим, що більшість із так званих постійних витрат мають безпосереднє відношення до процесу виробництва. Він зазначає, що більша частина адміністративних витрат є непродуктивними. Зокрема, це витрати на ведення бухгалтерського обліку, на утримання пожежно-сторожової охорони, Однак той факт, що непродуктивні витрати не беруть участі у створенні вартості, а навпаки, з погляду суспільства, в цілому покриваються за рахунок додаткової вартості, аж ніяк не означає, що їх треба вилучити із собівартості конкретних продуктів і віднести безпосередньо на збитки підприємства.

Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку суттєво змінило склад операційних витрат виробництва, що включається до собівартості продукції. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" в бухгалтерському обліку визначається лише виробнича собівартість продукції за неповними витратами. Тому, для забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретних видів продукції (в тому числі для ціноутворення) необхідно в системі внутрішньогосподарського обліку визначити собівартість продукції за повними витратами.

Висновки

Отже, на рівні підприємства операційні витрати виробництва вимірюються не безпосередньо витратами праці, а є вартісним вираженням цих витрат. Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному значенні має бути базовим для визначення цього поняття в бухгалтерському обліку. Для визначення собівартості виробленого продукту слід враховувати витрати на його виробництво. Тобто собівартість являє собою виражені в грошовій формі витрати виробництва певного підприємства, відшкодування яких є необхідною умовою простого відтворення. Саме зазначені вище теоретичні передумови можуть бути умовою простого відтворення та основою для обґрунтування сутності собівартості та пояснити як закономірності включення до неї витрат на спожиті засоби виробництва, на оплату праці й визначення

додаткового продукту, так і визначення кола витрат, що включають до собівартості продукції.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. - Минск.; ООО «Мисанта», 1999. - 199 с.
2. Фабричное А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве. - М.: экономика, 1979
3. Ярмоленко В.П. Собівартість - об'єктивна економічна категорія // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2000. - №8. - С.8 - 13.
4. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Пер. с англ. 11-го изд. - К.: ХаГар, 2000. - 785 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. наказом МФУ від 14.06.2000 р. №131.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. №132.