

ЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА УМОВ РИНКОВОГО ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглянуто стереотипи значення собівартості продукції в діяльності виробничих підприємств

Постановка проблеми. Сьогодні дедалі більше авторів звертають увагу на те, що такий показник як собівартість продукції займає зовсім незначне місце серед інших показників дальності підприємства. Окремі науковці говорять про те, що за умов ринкової економіки собівартість продукції перестала бути базою встановлення ціни на продукцію, зовсім не є показником ефективності діяльності, не надає можливості прийняття управлінських рішень, та й взагалі, саме собівартість продукції визначається на підприємствах досить умовно і дозволяє маніпулювати бухгалтерськими показниками. Такі зауваження є досить категоричними та створюють ціле поле для дискусії, оскільки погодитися з усіма "звинуваченнями" в сторону собівартості продукції важко. Адже виходячи з вищевказаного, виникає питання необхідності калькулювання собівартості продукції взагалі. Якщо цей показник дійсно не має ніякого значення в діяльності підприємства, то навіщо ж тоді здійснювати всі ці громіздкі розрахунки?

Мета дослідження. Встановлення того, чи дійсно показник собівартості продукції втратив своє значення в діяльності підприємства і чи справді сьогодні підприємства не потребують здійснення калькулювання собівартості продукції, яку вони виготовляють.

Об'єкт дослідження – собівартість продукції.

Предмет дослідження – місце собівартості продукції в діяльності виробничих підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Дане дослідження здійснено в результаті опрацювання статті Сльозко Т. "Собівартість продукції у постіндустріальній економіці: погляд бухгалтера", опублікованій в журналі "Економіка України". Автор зробив спробу розвіяти міфи про собівартість як про основний фактор зростання виробництва та про її надзвичайну роль в регулюванні ефективності діяльності підприємств в умовах постіндустріальної економіки [8, С. 60].

Сльозко Т. говорить про нову, зовсім невелику роль собівартості у визначенні ефективності виробництва та у формуванні ціни продукту в умовах сучасної економіки, а отже – й іншу роль в бухгалтерії в цьому процесі. Водночас, автор посилається на слова Мишкина Ю.А.: "... саме у собівартості продукції знайшли своє відображення всі сторони виробничо-господарського життя підприємства, що цей показник є важливою економічною категорією, зумовленою дією закону вартості" [5, с. 113]. Від себе Сльозко Т. додає, що собівартість – це той елемент, який поєднує всі функції системи управління: облік, контроль, аналіз, планування, регулювання. Первинну інформацію для них надає бухгалтерський облік. Міфи, які автор своїм дослідженням намагається зруйнувати, зазначені в табл. 1.

Табл. 1. Міфи про собівартість

Міф	Суть міфу	Підтримка думки
Міф перший. Собівартість – єдиний критерій, за яким можна оцінити ефективність виробництва	Зменшення витрат – збільшення прибутку, але на кожен продукт існують норми, скорочення яких є результатом неякісної продукції (автор навіть вживає термін "бракованої"), яку ніхто не купуватиме. Таким чином, економлячи на затратах на виробництво, підприємство займає невигідні позиції. Натомість, відхилення пов'язані зі зростанням цін, провокують збільшення собівартості та зменшення прибутків, але ж зростання цін закладається у собівартість	-
Міф другий. Витрати і собівартість – основа для визначення ціни продукту та його конкурентоспроможності на ринку	Не собівартість є основою встановлення ціни та конкурентоспроможності на ринку, а інші фактори такі як попит і пропозиція на товар, монополістичне становище виробника на ринку, політика цін, нові маркетингові технології, реклама тощо.	Думку підтримують В. Кучер "...ціна на продукцію встановлюється не на основі витрат виробництва, а на основі цін, які диктує ринок" [4, с. 141-147], А. Апчерча "...у ринковій економіці ціна диктується попитом, і розрахунок фактичної собівартості втрачає сенс" [1, с. 940], Т. Артемова "вивчаючи процеси проходження продукції на ринку, для забезпечення її реалізації застосовують не собівартість, а ціннісне утворення" [2]
Міф третій. Точність собівартості – правильність фінансових результатів	В бухгалтерському обліку є можливість маніпулювати обчисленнями залежно від цілей підприємства. Підтвердженням цього є застосування різних методик оцінки одних і тих самих об'єктів. Так, за методом ФФО запаси, списані у виробництво, тобто віднесені до собівартості продукції складають меншу суму, ніж за методом середньозваженої собівартості	Ще в ХХ ст. Г. Галль [3, с. 11] зазначає, що абсолютної точності при визначенні собівартості окремих продуктів досягти неможливо. Цю ж думку підтримав західний економіст А. Кінг
Міф четвертий. Оперативність формування собівартості – своєчасність прийняття управлінських рішень	Інформація про собівартість створюється на рахунках бухгалтерського обліку, але щоб потрапити на ці рахунки, інформація повинна бути задокументованою. Як зазначає автор, документування є тривалим процесом, що не допускає оперативності отримання даних.	-

Частково з вищенаведеними міфами погодитись можна, але попри те, що собівартість продукції, на думку автора, займає таке зовсім незначне місце в діяльності підприємства, всі виробничі підприємства продовжують здійснювати її обчислення. Таким чином, питання щодо визначення собівартості продукції залишаються актуальними і будуть актуальними доти, поки всі підприємства не відмовляться від калькулювання собівартості своєї продукції.

В свою чергу, хочеться залишити коментар стосовно кожного з міфів. Говорячи про міф перший, автор вказує на те, що собівартість не є єдиним критерієм, за яким можна оцінити ефективність виробництва. Так, можливо, він не є єдиним, але, саме цей показник є результатом всіх затрачених ресурсів на виробництво, і не знаючи суму понесених затрат на виробництво, неможливо говорити ні про яке планування, управління, а тим більше контроль за виробничим процесом.

Сльозко Т. також говорить про те, що економлячи на затратах виробництва, ми отримуємо "браковану" продукцію. Погодитись з цим важко, адже економія не завжди означає зниження якості продукції. Закуповувати дешеву неякісну сировину для виробництва своєї продукції – то є вже крайнім випадком, можна сказати критичним, коли підприємство просто не знайшло інших альтернатив. Але ж економити можна і не руйнуючи авторитет своєї торговельної марки та довіру покупців до своєї продукції. Знайти більш вигідні умови на постачання сировини, переглянути всі накладні витрати, жорсткіше контролювати дотримання норм та нормативів, забезпечити неможливість перевитрачання ресурсів тощо. Так, наприклад, у 2009 році спостерігалось значне зростання цін на кондитерські вироби. Ріст цін в Україні в січні-серпні 2009 року, у порівнянні з цінами кінця 2008 року, склав 20-25 %. При чому, Г. Беда, заступник директора з економіки АТЗТ "Харківська

бісквітна фабрика", що входить у склад Корпорації "Бісквіт-Шоколад", стверджує, що в 2009 році ціна на какао-продукти виросли в 1,5-3 рази, на кондитерські жири – на 30-40 %, горіхи – на 30 %, упаковка – в 1,5 рази, тарифи на газ, електроенергію, воду підняли більше ніж на 70 %. У зв'язку з подорожчанням сировини кондитерські виробники підняли ціни на 3-6 % [7, С. 68]. Вимушена необхідність стримувати зростання цін на кондитерські вироби в умовах значного зростання в ціні сировини та матеріалів, зрозуміло, примушує виробників активніше скорочувати виробничі затрати, постійно працювати над зниженням собівартості продукції. Багато компаній підвищують продуктивність праці за рахунок механізації та автоматизації ручної праці, здійснюють різні енергозберігаючі заходи. Наприклад, за даними А. Дронової, директора АТЗТ "Херсонська кондитерська фабрика", встановлення нового енергозберігаючого обладнання дозволила компанії на 70 тис кВт-г зменшити витрати електроенергії за 9 місяців, у порівнянні з 2008 роком. В грошах економія склала 49 тис. грн. (в т.ч. ПДВ).

Прагнути скоротити виробничі затрати, одні кондитери почали замовляти більш дешеву упаковку для своєї продукції. Інші стали закуповувати більше пакувальних матеріалів в Україні і скоротили імпорту цієї продукції. Г. Радченко, директор з корпоративних питань ТзОВ "Нестле Україна", зазначив, що упакування для деяких видів кондитерських виробів їх товариство стало замовляти в Україні, щоб мінімізувати залежність цін готової продукції від зміни курсу валют.

Тобто вищевказаний приклад говорить про те, що підприємства економічними в своїх виробничих затратах зовсім не погіршують якість продукції, що виготовляють.

Щодо міфу другого, згідно якого собівартість є основою для визначення ціни на продукцію та конкурентоспроможності підприємства, то даний міф частково залишається міфом на практиці. За ринкових умов, дійсно, виробники можуть встановлювати ціни на свою продукцію під впливом інших факторів, в основному під впливом попиту та пропозиції на ринку. Наприклад, встановлення цін за географічним принципом (різні ціни на один продукт на різних територіях), використання психологічних факторів для встановлення ціни (наприклад, 5,99 грн. замість 6,00 грн.) тощо. Так, сьогодні ціни на ринку формуються за допомогою вміло застосованих маркетингових прийомів, але знову ж таки, говорити про те, що в даному випадку потрібно відмовитися від калькулювання собівартості продукції взагалі, неможна. Принаймні, знати рівень понесених затрат на виробництво потрібно для того, щоб порівняти їх з отриманим доходом від реалізації і визначити, отримало підприємство прибуток чи збиток від продажу конкретної продукції. Таким чином, якщо собівартість не є основою для встановлення ціни, вона все таки є її складовою частиною, яка дає можливість управлінському персоналу приймати рішення щодо планування подальшого виробничого процесу, визначати рентабельність продукції тощо. До того ж, якщо комерційні підприємства встановлюють ціну на свою продукцію за допомогою маркетингових ходів, то на більшості державних підприємств ціна продукції базується на собівартості її виготовлення. Також, як підтвердження впливу цін на сировину на собівартість продукції та ціну готової продукції, приведемо наступний приклад. У 2009 році значно скоротилась ціна на сировину на ринку фасованої соняшникової олії. Так, якщо в 2007/08 середня ціна 1 кг сирової олії, проданої українськими компаніями, складала 1,7-1,8 дол. США, то в 2008/09 роках вона впала до 0,75-0,85 дол. США. Як наслідок, впали і ціни на неї – з 8 грн за 1 кг в 2007/08 ор до 6,3 грн за 1 кг в 2008/09 роках [9, С. 69]. Наступний приклад: середня вартість українських медикаментів, за даними виробників, в 2009 році збільшилась на 18-25 % (в залежності від препарату). Причину подорожчання українських медикаментів пояснив А. Колдаков, начальник відділу маркетингу ВАТ "ІнтерХім", тим, що ціни на імпорту сировину ростуть, причому не лише у зв'язку зі зміною валютного курсу. Деякі субстанції подорожчали за кордоном на 30-60 %. Окрім того, виросли ціна на газ, бензин, комунальні послуги [6, С. 61].

Третій міф, а саме те, що точність собівартості означає правильність фінансових результатів, можна спростувати тим, що на практиці існує широко відоме твердження: "різна собівартість для різних цілей". Сльозко Т. говорить про маніпулювання обліковими даними і посилається на норми ПСБО 9 "Запаси", в якому запропоновано кілька методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво. Але ж, собівартість продукції визначається точно при застосуванні будь якого з методів оцінки запасів. Підприємству просто надано право

обирати спосіб оцінки відповідно до того, які цілі воно переслідує. На нашу думку, даний випадок маніпулюванням назвати не можна, адже залежно від обраної оцінки запасів, собівартість продукції буде сформована таким чином, щоб задовольнити потреби внутрішніх користувачів такої інформації. Адже, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" поняття "бухгалтерський облік" трактується як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень (стаття 1). Тобто, з даного визначення можна зробити висновок, що основна мета бухгалтерського обліку – це надання інформації управлінському персоналу для того, щоб вони приймали на основі неї відповідні рішення. Саме це і відбувається при формуванні собівартості продукції з використанням різних методів оцінки запасів. Тому говорити про неправильність формування фінансових результатів через неточність визначення собівартості не можна. Фінансовий результат, згідно законодавства, буде правильним незалежно від методу оцінки запасів при відпуску у виробництво.

Четвертим міфом Сльозко Т. вважає твердження про те, що оперативність формування собівартості – своєчасність прийняття управлінських рішень. Так, від оперативності отримання інформації про витрати залежить ефективність управлінських рішень. Але автор наголошує на тривалості та тривалому процесі документування як основного фактора, що перешкоджає цій оперативності. Доки до бухгалтерії не дійшли всі документи, фактична інформація відсутня [8, ст. 66]. Але, якщо розглядати з цієї позиції будь-яку інформацію про господарське життя підприємства, що надходить до бухгалтерії, проходячи тривалий процес документування та реєстрації, то виходить, що всі управлінські рішення є "запізнаними": інформація про кредиторів, дебіторів, платоспроможність підприємства тощо. Будь які відомості з фактів господарського життя підприємства реєструються в бухгалтерському обліку на основі первинних документів. Таким чином, це є налагодженою системою, всі елементи якої працюють за єдиним принципом, тому говорити про неоперативність отриманої інформації щодо одного з цих елементів можна лише посилаючись на неналежне виконання бухгалтером своїх обов'язків. Окрім того, сьогодні все більше підприємств ведуть поряд з бухгалтерським обліком, управлінський, метою якого саме і є надання оперативної інформації про всі господарські процеси.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, безперечно спроба автора переглянути всі існуючі стереотипи про собівартість продукції має велике значення, оскільки дає можливість подивитися на процес формування собівартості продукції з іншого боку, з того, який сьогодні властивий сучасним умовам ринку. Частина міфів була спростована нами, оскільки однозначно говорити про те, що собівартість продукції ніяк не впливає ні на формування ціни, ні на конкурентоспроможність продукції, про те, що собівартість продукції обчислюється досить приблизно, що викривляє дані фінансової звітності, неможна. Для підтвердження наших слів ми привели приклади з діяльності підприємств.

Список використаної літератури:

1. *Апчерча А.* Управленческий учет: принципы и практика. – М.: "Финансы и статистика", 2002, – с. 940
2. *Артемюва Т.И.* Стоимость и цена: логико-исторический процесс формирования. – К.: "Основа", 2006, – с. 325.
3. *Галль Г.В.* Калькуляция себестоимости в современной индустрии. Техника управления. Ленинград. – М.: 1931.
4. *Кучер В.А.* Механизм оцінки ефективності виробництва продукції. "Вісник Хмельницького національного університету". Серія "Економічні науки". Том 1 Хмельницький, ХНУ, 2006, с. 141-147
5. *Мишин Ю.А.* Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. Монография. – М.: "Дело и Сервис", 2002, с. 113.
6. *Силивончик А.* Ручное вмешательство / А. Силивончик // Бизнес. – № 38. – 2009. С. 61-63.
7. *Силивончик А.* Сахар по вкусу / А. Силивончик // Бизнес. – №40. – 2009. – С. 68-69.
8. *Сльозко Т.* Собівартість у постіндустріальній економіці: погляд бухгалтера / Сльозко Т. // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 60-67.
9. *Титаренко Г., Мадай А.* Лезь в бутылку / Г. Титаренко, А. Мадай // Бизнес. – № 39. – 2009. – С. 69-71.

САУХ Ірина Василівна – доцент, директор Житомирської філії Київського інституту бізнесу та технологій