

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХЛІБОПЕКАРСЬКОЇ ГАЛУЗІ

***Анотація.** Проведено аналіз існуючих методів розподілу непрямих витрат на собівартість окремих виробів на підприємствах хлібопекарської галузі. Показано необхідність вибору точної бази розподілу непрямих витрат. Запропоновано вибір бази розподілу непрямих витрат з урахуванням результатів кореляційно-регресійного аналізу.*

***Ключові слова:** витрати, виробничі витрати, витрати виробництва, прямі витрати, непрямі витрати.*

***Summary.** The analysis of existent methods of division of indirect costs is conducted on the prime price of separate wares on the enterprises. The necessity of choice of exact base of division of indirect costs is shown. The choice of base of division of indirect costs is offered taking into account the results of correlation regressive analysis.*

***Key words:** costs, costs of productions, costs of production, direct costs, indirect costs.*

***Аннотация.** Осуществлен анализ существующих методов распределения непрямых затрат на себестоимость отдельных изделий на предприятиях хлебопекарной отрасли. Показана необходимость выбора точной базы распределения непрямых затрат. Предложен выбор базы распределения непрямых затрат с учетом результатов корреляционно регрессионного анализа.*

***Ключевые слова:** затраты, производственные затраты, затраты производства, прямые затраты, непрямые затраты.*

Постановка проблеми. Сучасні умови розвитку конкурентних відносин вимагають від підприємств харчової промисловості використання сучасних технологій, економічного і продуктивнішого обладнання, удосконалення організації управління підприємством для забезпечення та утримання конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому. Загострення конкуренції на ринку продуктів харчування потребує швидкого реагування на зміну господарської ситуації та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення обсягів виробництва, які б забезпечили достатній рівень прибутковості та підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів підприємства, формування оптимального асортиментного ряду, покращення якості продукції. При цьому отримання прибутку за рахунок підвищення цін для багатьох виробників стає проблематичним. Зі вступом України до СОТ посилиться конкуренція вітчизняних підприємств харчової промисловості з іноземними виробниками, тому вагомою стає проблема забезпечення виробництва якісної продукції з меншими витратами, використання безвідходних технологій, ефективних методів організації праці, високопродуктивного обладнання.

Управління витратами виробництва в напрямку формування оптимальної структури, зниження витрат при збереженні якості виробленої продукції на підприємствах харчової промисловості дозволить знизити ціни на неї та при інших рівних умовах сприяє можливості зберегти і навіть покращити власні конкурентні позиції на ринку товарів.

Роль та значення процесу управління витратами для забезпечення конкурентоспроможності підприємств важко переоцінити. В умовах підвищеного рівня державного регулювання діяльності хлібопекарських підприємств щодо обмеження вартості продукції управління витратами набуває особливої значимості. За таких обставин для забезпечення сталого розвитку підприємств харчової промисловості необхідно перш за все удосконалювати систему управління витратами виробництва, зокрема, через удосконалення методики калькулювання собівартості продукції підприємств хлібопекарської галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розробки теоретичних основ та різних аспектів практичного застосування систем управління витратами у господарській діяльності підприємств досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: О. Байдик, Ф. Бутинець, О. Бутнік-Сіверський, К. Вілсон, К. Друрі, Р. Ентоні, Г. Краюхін, К. Ларіонов, С. Ніколаєва, Л. Нападовська, О. Орлов, С. Покропивний, Є. Рясних, Г. Фандель, Р. Хілтон, Л. Хлапенів, А. Череп, М. Чумаченко та ін. Проблеми економіки хлібопекарського виробництва, зокрема, витрат виробництва, висвітлюються у працях О. Васильченка, М. Загорняка, В. Комарова, П. Пархоменка, О. Філатова та ін.

Вітчизняні та зарубіжні джерела свідчать, що при всій значимості раніше проведених наукових досліджень окремі питання управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості вивчені недостатньо. Основна проблема полягає у недостатній адаптованості та обґрунтованості існуючих методичних підходів щодо управління витратами виробництва до специфіки галузей промисловості. Процеси управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості у більшості випадків не мають необхідного рівня системності, гнучкості, динамічності. Саме незавершеність наукових досліджень у площині удосконалення управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості та очевидна методична і практична значимість даної проблеми зумовила вибір та обумовила об'єктивний характер актуальності теми.

Постановка завдання. Метою статті є удосконалення методики калькулювання собівартості продукції підприємств хлібопекарської галузі за рахунок вибору оптимальної бази розподілу непрямих витрат.

Виклад основного матеріалу. Важливою складовою витрат на виробництво є собівартість продукції, яка містить в собі як прямі, так і непрямі витрати. І якщо при калькулюванні собівартості продукції віднесення прямих витрат на окремий вид продукції складностей не викликає, то розподіл непрямих витрат заслуговує особливої уваги, оскільки вибір точної бази розподілу – проблема багатьох підприємств харчової промисловості.

Проведений аналіз існуючих методик калькулювання собівартості виробів на дочірніх підприємствах ВАТ “Київхліб” показав, що в практичній діяльності хлібопекарські підприємства найчастіше об’єднують непрямі виробничі витрати в одну статтю калькуляції “Загальновиробничі витрати”. На окремі види продукції ці непрямі витрати розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих робітників, хоча, на думку автора, таку базу розподілу точною назвати складно, оскільки рівень механізації та автоматизації виробництва різних видів продукції може значно різнитися і частка заробітної плати в собівартості продукції (робіт, послуг) складає незначну величину – до 15%.

З метою визначення найпридатніших саме для хлібопекарського виробництва методів розподілу непрямих витрат на матеріалах хлібопекарських підприємств ДП ВАТ “Київхліб” проаналізуємо дієвість існуючих методик. Співвідношення прямих (змінних) та непрямих (змішаних) виробничих витрат для хлібопекарської галузі, за даними проведеного аналізу, складає близько 12-15% до 88-85%. Аналіз складу загальновиробничих витрат показав, що їхню основу складають витрати, обумовлені технологічним фактором (амортизація виробничих основних засобів, ремонти обладнання, заробітна плата персоналу, пов’язаного з обслуговуванням обладнання тощо). Але навіть на таких потужних підприємствах як дочірні підприємства ВАТ “Київхліб” всі накладні виробничі витрати відображаються в одній статті калькуляції “Загальновиробничі витрати”, що не дає можливості виявити, якою є величина тих накладних витрат, які найтісніше пов’язані з виробництвом. З метою постійного здійснення контролю, аналізу рівня та динаміки накладних витрат, виявлення резервів зниження виробничої собівартості продукції автором пропонується на великих хлібопекарських підприємствах використовувати статтю “Витрати на утримання і експлуатацію устаткування”.

Використання методу безпосереднього вивчення структури виробничої собівартості, аналіз поведінки виробничих витрат (відхилень) та дослідження чинників, які обумовлюють отримані результати, дозволяє оцінити якість управління витратами виробництва у частині економії ресурсів, виявлення

резервів та надає вхідні дані для подальшого аналізу ефективності управління витратами з використанням показників прибутковості. Завдяки такому аналізу можна встановити наявність позитивного або негативного прямого зв'язку між управлінськими рішеннями, які викликають зміни у структурі та поведінці витрат, і отриманим прибутком. Найбільш наочно це проявляється через використання різних баз розподілу непрямих витрат.

Для обґрунтування вибору бази розподілу непрямих витрат (витрат на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничих, витрат на збут та адміністративних витрат) автором пропонується застосовувати метод парної кореляції, використання якого дає можливість визначення стохастичної причинно-наслідкової залежності між економічними явищами, тобто вивчення дії фактору, що має тенденційний вплив на об'єкт дослідження. Ймовірність факторного впливу визначається тісністю зв'язку факторів з передбачуваною узагальнюючою економічною характеристикою. Тісноту зв'язку між факторами оцінено за допомогою коефіцієнта кореляції (R), який розраховувався за формулою:

$$R = \sqrt{\frac{S^2_y - S^2_{yx}}{S^2_y}} \quad (1)$$

де S^2_y – середньоквадратичне відхилення фактичних значень від середніх;

S^2_{yx} – середньоквадратичне відхилення розрахункових значень від фактичних.

Коефіцієнт кореляції може коливатися в діапазоні від нуля до одиниці, але коли значення коефіцієнта кореляції перевищує 0,5, то зв'язки між фактором та показником об'єкта дослідження вважаються досить щільними, що дає змогу з достатньою вірогідністю вимірювати їхній вплив. Тому при виборі бази розподілу непрямих витрат розглядатимемо лише ті показники, тіснота зв'язку яких з фактором (в даному випадку – відповідним видом непрямих витрат) перевищує 0,5:

$$0,5 < R \leq 1$$

У нашому випадку в аналітичному дослідженні методу парного

кореляційного зв'язку факторна економіко-математична модель передбачає можливість вимірювання дії тільки одного фактора на об'єкт дослідження і має такий вигляд:

$$Y = a + b \cdot X \quad (2)$$

де Y – значення показника, що характеризує об'єкт дослідження;

X – значення факторного показника;

a, b – коефіцієнти регресії.

Якщо значення показників " X " та " Y " є змінними, то коефіцієнти " a " і " b " – константи, за допомогою яких встановлено відповідність між змінними величинами. Отже, кожному відхиленню за факторним показником (X) відповідатиме певне відхилення за узагальнюючим показником (Y). Така залежність в економіко-математичній моделі парної кореляції уможливорює її використання як за ретроспективного, так і за перспективного факторного аналітичного дослідження об'єктів на підприємстві.

Вихідними даними для необхідних розрахунків є низка спостережень фактичних значень досліджуваних показників.

За допомогою кореляційно-регресійного аналізу, який показує залежності вказаних видів непрямих витрат від: заробітної плати виробничих робітників; прямих виробничих витрат; обсягу реалізації в натуральному та умовно-натуральному виразі (оскільки ці показники можуть виступати базою розподілу непрямих витрат) базою розподілу відповідних непрямих витрат пропонується обирати той показник, тіснота зв'язку якого з відповідною статтею непрямих витрат найбільша, тобто коефіцієнт кореляції буде максимальним:

$$R \Rightarrow \max$$

Покажемо на прикладі обґрунтування вибору бази розподілу витрат за непрямою статтею "Витрати на утримання та експлуатацію устаткування". В якості можливих баз розподілу обрано заробітну плату виробничих робітників; прямі виробничі витрати та умовно-натуральну продукцію, обсяг якої можна визначити за формулою:

$$П_{у.н.} = \sum_{i=1}^n (OB_i \cdot K_{пер.i}) \quad (3)$$

де OB_i – обсяг виробництва продукції i -го виду в натуральному виразі;

$K_{пер.i}$ – коефіцієнт переведення i -го виду продукції в умовно-натуральну.

Таким чином, функцією в даному випадку будуть витрати на утримання і експлуатацію устаткування, а факторним показником (аргументом) – заробітна плата виробничих робітників (табл. 1).

Таблиця 1

Вихідні дані для кореляційно-регресійного аналізу тісноти зв'язку між витратами на утримання і експлуатацію устаткування та заробітною платою виробничих робітників

Спостереження	Фактичні витрати на утримання і експлуатацію устаткування (Y_{ϕ})	Заробітна плата виробничих робітників (X_i)
1	172,5	364,9
2	225,5	463,3
3	224,3	368,5
4	228,6	392,8
5	197,6	411,8
6	184,7	407,3
7	206,1	394,4
8	215,2	422,5
9	198,7	396,0
10	201,6	403,7

Результати кореляційно-регресійного аналізу, здійсненого в середовищі Excel, відображені в табл. 2.

**Результати кореляційно-регресійного аналізу тісноти зв'язку між
витратами на утримання і експлуатацію устаткування та заробітною
платою виробничих робітників**

Спостереження	Фактичні витрати на утримання і експлуатацію устаткування (Y_{ϕ})	Заробітна плата виробничих робітників (X_i)	Розрахункові витрати на утримання і експлуатацію устаткування (Y_p)	Середньоквадратичне відхилення розрахункових значень від фактичних (S^2_{yx})	Середньоквадратичне відхилення фактичних значень від середніх (S^2_y)
1	172,5	364,9	196,59	580,43	1087,68
2	225,5	463,3	219,84	32,04	400,80
3	224,3	368,5	197,44	721,32	354,19
4	228,6	392,8	203,18	645,99	534,53
5	197,6	411,8	207,67	101,45	62,09
6	184,7	407,3	206,61	480,02	431,80
7	206,1	394,4	203,56	6,44	0,38
8	215,2	422,5	210,20	24,99	94,47
9	198,7	396	203,94	27,45	45,96
10	201,6	403,7	205,76	17,29	15,05
Всього	2054,8	4025,2	2054,8	2637,44	3026,99

Кореляційно-регресійна модель в даному випадку має вигляд:

$$110,38 + 0,2363x_i = Y_{роз.i},$$

де x_i – значення показника, який розглядається як можлива база розподілу непрямих витрат.

Кореляційно-регресійну залежність між витратами на утримання і експлуатацію устаткування та заробітною платою виробничих робітників унаочнює рис. 1. За результатами проведених розрахунків коефіцієнт кореляції (R) склав 0,3587, коефіцієнт детермінації (R^2) та відносна похибка (σ) відповідно 0,1287 та 8,33.

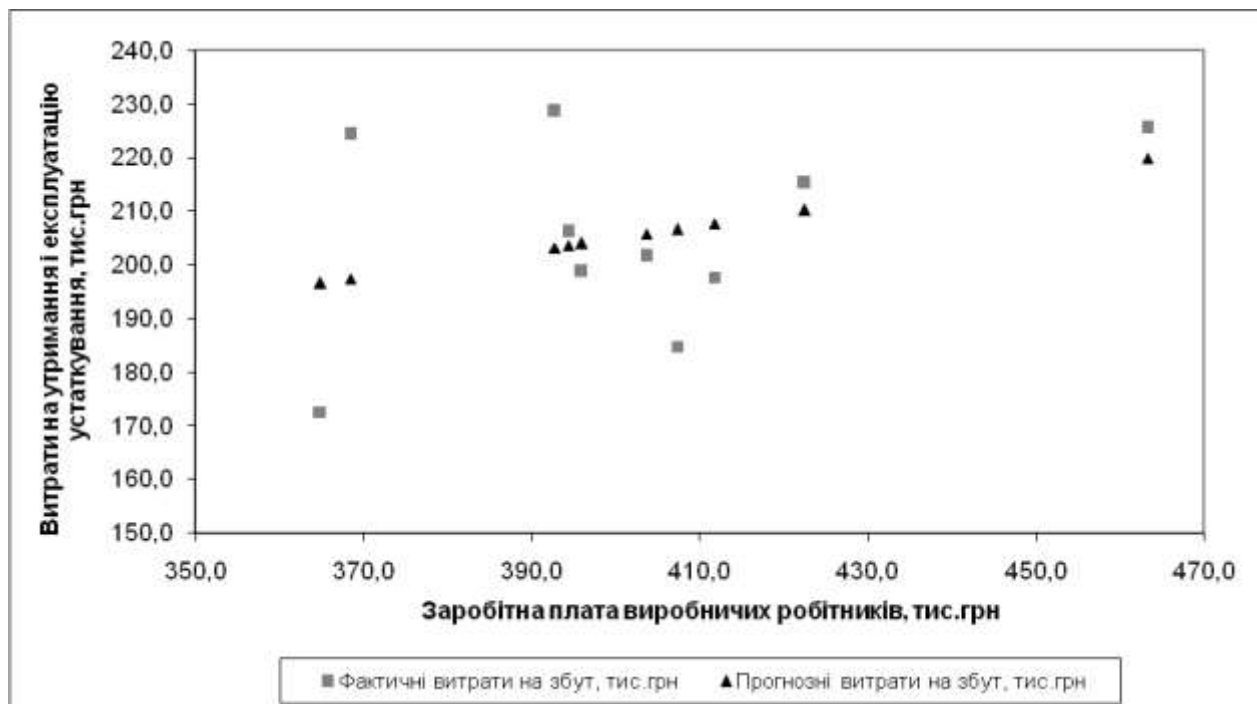


Рис. 1. Кореляційно-регресійна залежність між витратами на утримання і експлуатацію устаткування та заробітною платою виробничих робітників

Отримані розрахунки вказують на те, що тіснота зв'язку між витратами на утримання та експлуатацію устаткування та витратами на заробітну плату виробничих робітників незначна, на що вказує значення коефіцієнта кореляції 0,3587. Це означає, що не виконується умова, закладена нами в моделі ($0,5 < R \leq 1$), оскільки $0,3587 < 0,5$.

Зважаючи на цю обставину, вважаємо розподіл непрямих витрат на утримання та експлуатацію устаткування пропорційно витратам на заробітну плату виробничих робітників економічно необґрунтованим. Отже, пошук бази розподілу зазначених непрямих витрат необхідно продовжувати.

Результати подальших розрахунків, які виконувалися аналогічно наведеним, показали, що найтісніший зв'язок спостерігається між витратами на утримання та експлуатацію устаткування і обсягом умовно-натуральної продукції (табл. 3), на що вказує отриманий коефіцієнт кореляції, значення якого дорівнює 0,8606. тобто виконується умова $0,5 < R \leq 1$, оскільки $0,8606 > 0,5$. Аналогічно були проведені розрахунки тісноти зв'язку між такими непрямими витрат, як загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут і пропонованими базами розподілу. Результати розрахунків коефіцієнтів

кореляції, детермінації та відносної похибки, які дають змогу визначити тісноту зв'язку показників, узагальнено в табл. 3.

Наведені розрахунки коефіцієнтів кореляції (R), детермінації (R^2) та відносної похибки (σ) показують, що існує тісна взаємозалежність між:

а) витратами на утримання та експлуатацію устаткування та обсягом умовно-натуральної продукції ($R = 0,8606$; $R^2 = 0,7235$; $\sigma = 4,54$);

б) загальновиробничими витратами та прямими виробничими витратами ($R = 0,9364$; $R^2 = 0,8768$; $\sigma = 2,13$);

в) витратами на збут та обсягом реалізації продукції в натуральному виразі ($R = 0,9187$; $R^2 = 0,844$; $\sigma = 1,49$).

Щодо тісноти зв'язку між адміністративними витратами та відповідно витратами на заробітну плату виробничих робітників, прямими витратами, виробничою собівартістю, обсягом реалізації в натуральному та умовно-натуральному виразі, то з табл. 3 можна зробити висновок про відсутність кореляційного зв'язку між вказаними показниками – тут має місце обернено пропорційний зв'язок, про що свідчить знак “мінус” біля коефіцієнта регресії a_i . Це дозволяє стверджувати, що в структурі адміністративних витрат висока питома вага постійних витрат, величина яких не залежить від зміни обсягу виробництва (відповідно, і від виробничих витрат, прямих витрат тощо).

Між витратами на утримання і експлуатацію устаткування (ВУЕУ), які автор пропонує виокремити із загальновиробничих витрат, та обсягом умовно-натуральної продукції існує тісний взаємозв'язок, тому доцільним буде розподіл зазначених непрямих витрат між окремими видами продукції пропорційно умовно-натуральній продукції за формулою:

$$ВУЕУ_i = \frac{\text{Кошторис ВУЕУ}}{\text{Пу.н.}} \cdot K_{\text{пер.}i} \quad (4)$$

Зведені результати кореляційно-регресійного аналізу

Показники	Кореляційно-регресійна модель	Коефіцієнт кореляції (R)	Коефіцієнт детермінації (R^2)	Відносна похибка (σ)
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування та:				
1. Заробітна плата виробничих робітників	$110,38 + 0,2363x_i = Y_{роз.i}$	0,3587	0,1287	8,33
2. Прямі виробничі витрати	$-105,65 + 0,1107x_i = Y_{роз.i}$	0,7446	0,5544	4,89
3. Умовно-натуральна продукція	$-375,46 + 0,1699x_i = Y_{роз.i}$	0,8606	0,7235	4,54
Загальновиробничі витрати та:				
1. Заробітна плата виробничих робітників	$156,99 + 0,1911x_i = Y_{роз.i}$	0,3742	0,14	5,64
2. Умовно-натуральна продукція	$-62,71 + 0,0868x_i = Y_{роз.i}$	0,5666	0,321	5,01
3. Прямі виробничі витрати	$-134,8 + 0,1304x_i = Y_{роз.i}$	0,9364	0,8768	2,13
Витрати на збут та:				
1. Виробнича собівартість	$211,16 + 0,11311x_i = Y_{роз.i}$	0,6302	0,3972	2,92
2. Обсяг реалізації в умовно-натуральному виразі	$334,71 + 0,072x_i = Y_{роз.i}$	0,306	0,0936	3,58
3. Обсяг реалізації в натуральному виразі	$-844,31 + 0,5394x_i = Y_{роз.i}$	0,9187	0,844	1,49
Адміністративні витрати та:				
1. Заробітна плата виробничих робітників	$230,68 + 0,04499x_i = Y_{роз.i}$	0,0904	0,0082	5,55
2. Прямі виробничі витрати	$492,37 - 0,08611x_i = Y_{роз.i}$	0,613	0,3758	4,40
3. Виробнича собівартість	$476,22 - 0,06956x_i = Y_{роз.i}$	0,6119	0,3744	4,40
4. Обсяг реалізації в натуральному виразі	$1300,98 - 0,40238x_i = Y_{роз.i}$	0,5265	0,2772	4,74
5. Обсяг реалізації в умовно-натуральному виразі	$27905 - 0,009x_i = Y_{роз.i}$	0,0602	0,0036	5,56

Таким чином, результати розрахунків вказують на те, що в структурі витрат на збут висока питома вага змінних витрат, оскільки зміна обсягів реалізації суттєво впливає на зміну витрат на збут. Тоді по групах виробів витрати на збут мають розподілятися саме пропорційно обсягам реалізації, оскільки чим більше (менше) реалізовано певної групи виробів, тим більше

(менше) було витрачено коштів на збут даної групи виробів.

Для порівняння нами проведено розрахунки по трьох дочірніх підприємствах ВАТ “Київхліб” (булочно-кондитерський комбінат, хлібокомбінат №2 та хлібокомбінат №12) по розподілу непрямих витрат по основних групах продукції (хлібобулочні вироби, кондитерські вироби). При цьому виділені витрати на утримання та експлуатацію устаткування на види продукції розподілені пропорційно умовній продукції, загальновиробничі витрати – пропорційно прямим виробничим витратам, адміністративні витрати – пропорційно виробничій собівартості, а витрати на збут – пропорційно обсягам реалізації в натуральному виразі (табл. 4).

Зауважимо, що серед інших існують також методи розподілу непрямих витрат пропорційно змінним витратам та пропорційно коефіцієнту цінової еластичності.

Дослідження показали, що за існуючого способу ведення обліку витрат чітко виокремити змінні та постійні витрати, які припадають на калькуляційну одиницю, практично неможливо. Це пояснюється тим, що визначити змінні витрати можна лише за прямими статтями витрат, а непрямі статті витрат є комплексними, а тому містять у собі як постійні, так і змінні витрати. Тому виникає питання стосовно точного розподілу по видах продукції змінних з метою визначення внеску одиниці (середнього маржинального доходу).

Ми вважаємо, що в хлібопекарській галузі з великою кількістю позицій в асортиментній групі застосовувати його вкрай складно. Щодо методу розподілу непрямих витрат пропорційно коефіцієнту цінової еластичності, який передбачає віднесення більшої частини непрямих витрат на вироби, попит на які нееластичний і меншої – на товари еластичного попиту, то даний метод потребує виважених трудомістких розрахунків, в основі яких мають лежати маркетингові дослідження цінової чутливості споживачів.

Враховуючи великий асортимент крупних хлібопекарських підприємств, наявність товарів-субститутів всередині асортиментних груп, складність визначення точної функції попиту, а також високу питому вагу (подекуди до

70%) “соціальних” видів хлібобулочних виробів з низькою еластичністю попиту (а згідно цього методу саме на ці вироби має припадати більша частина непрямих витрат), вважаємо необґрунтованим використання цього методу в хлібопекарській галузі.

На наш погляд, розподіляти адміністративні витрати, розмір яких значною мірою залежить від структури підприємства, обсягів виробництва, асортименту тощо, варто пропорційно виробничій собівартості.

Витрати на збут пропонуємо розподіляти пропорційно обсягам реалізації у натуральному виразі. На даний час на деяких підприємствах розподіл цих витрат здійснюється пропорційно виробничій собівартості. На нашу думку, розподіл збутових витрат пропорційно виробничій собівартості є не досить коректним. Якщо розподіляти збутові витрати пропорційно виробничій собівартості, то в результаті отримаємо викривлену повну собівартість, оскільки за цим методом більша частина витрат (в розрахунку на калькуляційну одиницю) буде віднесена на вироби, виробнича собівартість яких вища, при цьому ігнорується реальна вага вантажу, який перевозиться. Оскільки близько 90% збутових витрат хлібопекарського підприємства припадає на транспортування продукції, на більшу кількість (в тоннах) обсягів перевезень необхідно відносити більше витрат, що є цілком логічним. Саме тому ми вважаємо обґрунтованим розподіл збутових витрат пропорційно обсягам реалізації в натуральному виразі.

Таблиця 4

Рентабельність продукції за групами виробів при використанні запропонованих баз розподілу непрямих витрат на ДП ВАТ “Київхліб”

булочно-кондитерському комбінаті, хлібокомбінаті №2 та хлібокомбінаті №12

Продукція	Обсяг реалізації умовно-натуральної продукції, т	Прямі виробничі витрати, тис. грн.	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування, тис. грн.	Загально-виробничі витрати, тис. грн.	Адміністративні витрати, тис. грн.	Витрати на збут, тис. грн.	Рентабельність, %
Булочно-кондитерський комбінат							
Хлібобулочні вироби	9883,1	15916,9	740,0	1466,9	1192,0	5455,2	3,89
Кондитерські вироби	2117,2	21550,6	2425,5	1986,2	1707,6	1168,6	9,47
Разом	12000,3	37467,5	3165,5	3453,1	2899,6	6623,8	6,89
Хлібокомбінат № 2							
Хлібобулочні вироби	31087,2	27820,2	2146,1	1974,7	2192,1	6727,5	0,93
Кондитерські вироби	521,8	5671,0	551,2	402,5	446,8	112,92	3,36
Разом	31609	33491,2	2697,3	2377,2	2638,9	6840,4	1,29
Хлібокомбінат № 12							
Хлібобулочні вироби	28203,7	32635,3	2102,9	2783,5	2855,0	5394,8	4,64
Кондитерські вироби	1632,1	15349,2	1861,8	1309,1	1342,7	2596,1	2,63
Разом	70946,2	47984,5	3964,7	4092,6	4197,7	7990,9	3,98

Таблиця 5

**Рентабельність продукції за групами виробів при використанні баз розподілу
непрямих витрат, прийнятої на ДП ВАТ “Київхліб”
булочно-кондитерському комбінаті, хлібокомбінаті №2 та хлібокомбінаті №12**

Продукція	Прямі виробничі витрати, тис. грн	Загальновиробничі витрати, тис.грн	Адміністративні витрати, тис.грн	Витрати на збут, тис.грн	Рентабельність, %
Булочно-кондитерський комбінат					
Хлібобулочні вироби	15916,9	3198,2	1254,4	3510,5	7,76
Кондитерські вироби	21550,6	3420,4	1645,2	3113,3	6,19
Разом	37467,5	6618,6	2899,6	6623,8	6,89
Хлібокомбінат № 2					
Хлібобулочні вироби	27820,2	4184,3	2223,7	6484,5	1,30
Кондитерські вироби	5671,0	890,2	415,2	355,9	1,27
Разом	33491,2	5074,5	2638,9	6840,4	1,29
Хлібокомбінат № 12					
Хлібобулочні вироби	32635,3	4879,5	2452,0	6290,0	3,55
Кондитерські вироби	15349,2	3177,8	1745,7	1700,9	4,89
Разом	47984,5	8057,3	4197,7	7990,9	3,98

Результати розрахунків з використанням запропонованих баз розподілу непрямих витрат зафіксовано в табл. 4, а фактичні розрахунки підприємств – у табл. 5.

Результати розрахунків доводять, що при використанні різних методів розрахунку загальний фінансовий результат підприємства не змінюється, але по видах продукції він дещо відрізняється, що виражається в зміні рентабельності продукції. Так, з використанням однієї бази розподілу виробництво групи виробів може бути збитковим, а з використанням іншої – прибутковим. Це означає, що чим точніше здійснювати розподіл непрямих витрат по видах продукції, тим якісніше можна планувати виробничу програму у частині асортименту та обсягів продукції, а також необхідні інвестиції в технологічну модернізацію, маючи на меті максимізацію прибутку підприємства.

Висновки. Основа забезпечення точного розподілу витрат, на нашу думку, – це удосконалення процедур калькулювання по видах продукції. Для кожного хлібопекарського підприємства необхідно розробляти свою структуру калькуляційного листка та організовувати відповідний документообіг. На наш погляд, найбільш точним є розподіл непрямих виробничих витрат (загальновиробничих) пропорційно прямим витратам, оскільки в структурі виробничої собівартості їх близько 85%, в той час як питома вага заробітної плати виробничих робітників складає не більше 20%. Розподіл витрат на збут, на нашу думку, має здійснюватися пропорційно обсягу збуту в натуральному виразі. Результати проведеного аналізу вказують на необхідність постійного удосконалення діючої системи калькулювання собівартості продукції з метою отримання більш достовірної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо формування портфелю замовлень, вироблення правильної стратегії ціноутворення підприємства та інших актуальних проблем.

Література

1. Грещак М. Г. Управління витратами: навч. метод. посібник для самот. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. — К. : КНЕУ, 2002. — 131 с.
2. Серебренников Г. Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г. Г. Серебренников. — Тамбов : Издво Тамб. гос. техн. унта, 2007. — 80 с.
3. Фандель Г. Теория производства и издержек / Г. Фандель ; пер. с нем. — К. : Таксон, 2000. — 521 с.
4. Цимбалюк Л.Г. Формування та управління витратами виробництва / Л.Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. — Донецьк: ЮгоВосток, 2009. — 240 с.