

**Скригун Н.П.**

*Національний університет харчових технологій*

**Підходи до удосконалення методики калькулювання собівартості  
продукції на підприємствах хлібопекарської галузі**

**Анотація**

Розглянуто особливості калькулювання собівартості продукції в хлібопекарській галузі, визначено недоліки чинної методики розрахунку собівартості, запропоновано спосіб удосконалення існуючої методики калькулювання собівартості продукції хлібопекарських підприємств.

**Ключові слова**

Управління витратами виробництва, калькулювання собівартості, статті калькуляції, ціна.

**I. Вступ**

В системі управління витратами одна з ключових функцій належить калькулюванню собівартості продукції. Будучи об'єктивною економічною категорією, собівартість продукції (робіт, послуг) є вираженням в грошовій формі витрат на використані в процесі виробництва засобів та предметів праці, оплати праці тощо. Таким чином, собівартість продукції показує величину витрат на виробництво продукції, яку підприємство повинно відшкодувати для забезпечення безперебійного виробництва.

**II. Постановка задачі**

Проблеми розробки теоретичних основ та різних аспектів практичного застосування систем управління витратами у господарської діяльності підприємств досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: М.Чумаченко, А.Череп, Л.Цимбалюк, Н.Ткаченко, О.Орлов, О.Байдик, Ф.Бутинець, К.Вілсон, С.Голов, Дж.Горріган, К.Друрі, Г.Краюхін, К.Ларіонов, С.Ніколаєва, Л.Нападовська, Є.Рясних, С.Сінка, С.Стуков, В.Суржик, Г.Фандель, Р.Хілтон, Л.Хлапенов, Р.Ентоні та ін. Проблеми економіки хлібопекарського

виробництва аналізуються у працях О.Васильченка, П.Пархоменка, М.Загорняка, В.Комарова, О.Філатова та ін.

Аналіз літературних джерел свідчить, що при всій значимості раніше проведених наукових досліджень, окремі питання управління витратами на підприємствах хлібопекарської галузі вивчені недостатньо. Основна проблема полягає у недостатній адаптованості існуючих методичних підходів щодо управління витратами виробництва (зокрема, калькулювання собівартості продукції) до специфіки хлібопекарського виробництва. Отже, залишаються актуальними питання щодо удосконалення методики калькулювання собівартості продукції хлібопекарських підприємств.

### **III. Результати**

Основним завданням хлібопекарської галузі є щоденне забезпечення населення свіжим хлібом різноманітного асортименту. Асортимент хлібобулочних виробів складається із сотень найменувань. Продукцію класифікують за видами сировини (хліб житній, пшеничний), формою, видами добавок та ін. Випікають промисловим способом і деякі національні сорти хліба (паляниці, коржики, лаваші тощо). Випускають і спеціальні сорти хліба особливого призначення, що збагачені мікроелементами, вітамінами, білками, хліб для діабетиків та ін. Також хлібопекарські підприємства можуть випускати кондитерські вироби макаронні, сухарні, бараночні вироби тощо. Вказані особливості асортименту обумовлюють вибір об'єкту калькулювання собівартості. Головним об'єктом калькулювання є готові вироби, які виробляються підприємством.

Калькулювання собівартості є одним із найбільш ефективних способів управління витратами, що пояснюється такими причинами:

- відносна простота розрахунків і наявність традиційної розробленої методичної бази роблять цей метод доступним навіть для не досить кваліфікованих працівників на будь-якому хлібопекарському підприємстві (особливо це стосується міні-пекарень у сільській місцевості);
- калькулювання собівартості легко піддається автоматизації. Сучасні

бухгалтерські програми допомагають отримати дані про собівартість та рентабельність кожного виду в режимі реального часу, що особливо для підприємств з широким асортиментом тощо.

Вирішення проблеми забезпечення належного управління витратами виробництва полягає у тому числі і в калькулюванні собівартості та економічно обґрунтованого групування витрат, створення умов для правильного розподілу витрат виробництва до включення їх у собівартість окремих видів виробів. Собівартість продукції розраховують за калькуляційними елементами – статтями витрат. Номенклатура статей витрат на різних підприємствах різна і залежить від потреб управління. У хлібопекарській галузі є відмінності в побудові статей калькуляції порівняно з типовою. Наприклад, стаття витрат за типовою номенклатурою називається «Сировина і матеріали», а в хлібопекарській галузі – «Сировина і основні матеріали». Самостійною статтею можуть виділити «Пакувальні матеріали». Найпоширеніший метод калькулювання собівартості продукції в галузі – нормативний, особливостей розрахунку прямих витрат немає. Особливої уваги при калькулюванні собівартості продукції хлібопекарських підприємств потребує визначення суми витрат на окремі вироби за непрямими статтями як виробничої, так і повної собівартості.

Проведений аналіз методики калькулювання собівартості виробів на хлібопекарських підприємствах показав, що в практичній діяльності ними найчастіше об'єднуються непрямі виробничі витрати в одну статтю калькуляції “Загальновиробничі витрати”, основу яких складають витрати, обумовлені технологічним фактором (амортизація виробничих основних засобів, ремонти обладнання, заробітна плата персоналу, пов'язаного з обслуговуванням обладнання тощо). З метою постійного здійснення контролю, аналізу рівня та динаміки накладних витрат, виявлення резервів зниження виробничої собівартості продукції пропонується на великих хлібопекарських підприємствах використовувати статтю “Витрати на утримання і експлуатацію устаткування”.

Методологічною основою калькулювання собівартості продукції на хлібопекарських підприємствах є П(С)БО 16 „Витрати” [2]. та Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції в промисловості [3]. Галузева методика поки не розроблена. Отже, підприємства зіштовхуються з проблемами адаптації існуючих нормативно-правових актів з питань формування витрат до особливостей хлібопекарського виробництва. На досліджуваних підприємствах калькулювання проводиться за недосконалою внутрішньою методикою. Якщо взяти до уваги ту обставину, що хлібопекарські підприємства випускають “соціальні” види хліба, ціни на які регулюються місцевими органами влади, калькуляція собівартості, що її надають для підтвердження витрат і рентабельності виробництва продукції, повинна бути переконливою.

Так, Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” [1] обмежує можливості віднесення деяких видів витрат на валові витрати. Зокрема, відповідно до підпункту 5.3.1 не включаються до складу валових витрат хлібопекарських підприємств (хоча і плануються у складі відповідних непрямих, комплексних статей калькуляції собівартості) витрати на:

- організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених пунктом 7.11 зазначеного Закону, та витрат, пов'язаних з проведенням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 5.4.4);

- організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з *рекламними цілями* у сумі, яка складає понад два відсотки від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік;

- витрати, пов'язані з стоянкою та паркуванням легкових автомобілів, а також 50 відсотків витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів тощо.

Особлива проблема – капітальні вкладення і джерела їх фінансування. На досліджуваних автором підприємствах при плануванні заходів по модернізації, оновленні основних фондів не використовуються науково-обґрунтовані методи, а певний обсяг прибутку отримують множенням суми витрат на відсоток рентабельності продукції.

Для усунення вказаних недоліків пропонується спосіб удосконалення існуючої методики калькулювання собівартості продукції, який дозволить значно підвищити ефективність управління витратами. На нашу думку, якість калькулювання для ефективного управління витратами виробництва стане на рівень вищою, якщо при калькулюванні будуть враховані вимоги Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” щодо складу валових витрат. За результатами дослідження особливостей калькулювання на хлібопекарських підприємствах пропонується нова структура калькуляційного листка, яка побудована з врахуванням існуючої структури та взаємозв'язку виробничих витрат, реальних потреб хлібопекарських підприємств у відтворенні виробничих фондів, обмежень, обумовлених державним регулюванням цін на продукцію та чинним законодавством з питань оподаткування. Запропонована схема калькуляційного листка (табл. 1) більш точно, ніж та, що використовуються на даний час на досліджуваних підприємствах, дозволяє планувати витрати діяльності хлібопекарського підприємства.

Сучасні інформаційні технології значно спрощують можливе використання запропонованої схеми калькулювання для практичних цілей управління та забезпечують систематичне та достовірне визначення повної собівартості та економічно-обґрунтованої ціни на продукцію хлібопекарських підприємств.

## Порівняння складу повних витрат на продукцію

Існуюча типова калькуляція собівартості (на основі загальних рекомендацій для промисловості )	Нормативно-відтворювальне калькулювання собівартості		
	Витрати	Джерело для визначення витрат	Джерело відшкодування витрат
1	2	3	
Поточні витрати			
<b>Виробнича собівартість</b>			
<i>Прямі матеріальні витрати (змінні)</i>			
Сировина та основні матеріали (борошно, цукор, сіль, дріжджі, вода, жири тощо)	Сировина та основні матеріали (борошно, цукор, сіль, дріжджі, вода, жири тощо)	Рецептура та визначені на її основі норми витрат, ДСТУ, ТУ	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
Енергія на технологічні цілі	Енергія на технологічні цілі	Технічні нормативи	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
<i>Прямі витрати на оплату праці (змінні)</i>			
Основна та додаткова заробітна плата	Основна та додаткова заробітна плата	Штатний розпис, фактичні витрати за попередні періоди, корегування відповідно до встановленої мінімальної заробітної плати та чинного законодавства про оплату праці (преміювання, відпустки, індексація, разові виплати тощо)	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
Відрахування на соціальне страхування	Відрахування на соціальне страхування	Згідно з чинним законодавством про соціальне страхування	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
<i>Інші прямі витрати</i>			
*	Інші прямі витрати, які можна віднести безпосередньо на окремі види продукції	Наприклад, вартість НМА – франшиза, амортизація конкретної технологічної лінії, обладнання тощо	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції

1	2	3	4
<i>Витрати на утримання і експлуатацію устаткування</i>			
Сума витрат на утримання, експлуатацію, ремонт, амортизацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехових транспортних засобів тощо	Сума витрат на утримання, експлуатацію, ремонт, амортизацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехових транспортних засобів тощо (у відповідності до Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”)	Програма поточних ремонтів, в якій визначена відповідна планова потреба у коштах (з урахуванням вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”) на період дії калькуляції	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
<i>Загальновиробничі витрати</i>			
Сума витрат на управління виробництвом, амортизація основних засобів, нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати матеріалів на загальновиробничі цілі, витрати на обслуговування виробничого процесу тощо. Найпоширеніша база розподілу витрат – прямі витрати на оплату праці за видами продукції	Сума витрат на управління виробництвом, амортизація основних засобів, нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати матеріалів на загальновиробничі цілі, витрати на обслуговування виробничого процесу тощо, які неможливо, або теоретично можливо, але недоцільно/ дорого відносити на окремі види продукції	Планові норми, фактичні витрати за попередні періоди, якщо використання планових нормативів неможливо. Загальна сума витрат може розподілятися по видах продукції відповідно до обраної бази (наприклад, відповідно до обсягу умовної продукції)	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції
<i>Адміністративні витрати</i>			
Загальногосподарські витрати, спрямовані на управління та обслуговування підприємством (склад витрат визначається відповідно до п. 18 П(С)БО 16 „Витрати”). База розподілу – виробничі витрати	Загальногосподарські витрати, спрямовані на управління та обслуговування підприємством (склад витрат визначається відповідно до п. 18 П(С)БО 16 „Витрати”, але з обмеженнями, які встановлює ЗУ „Про оподаткування прибутку підприємств” щодо віднесення витрат до валових)	Фактичні витрати за попередні періоди чи кошторис витрат. Загальна сума витрат може розподілятися по видах продукції відповідно до обраної бази (наприклад, відповідно до виробничої собівартості)	Валовий прибуток (прибуток до його оподаткування)

1	2	3	4
<i>Витрати на збут</i>			
Витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (склад витрат визначається відповідно до п. 19 П(С)БО 16 „Витрати”). База розподілу – виробничі витрати	Витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (склад витрат визначається відповідно до п. 19 П(С)БО 16 „Витрати”, але з обмеженнями, які встановлює Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” щодо віднесення витрат до валових)	Фактичні витрати за попередні періоди чи плановий кошторис витрат. Загальна сума витрат може розподіляться по видах продукції згідно з обраною базою, (наприклад, відповідно до прогнозного обсягу реалізації продукції по видах у натуральному вимірнику)	Валовий прибуток (прибуток до його оподаткування)
<i>Фінансові витрати ( відсотки за кредитами)</i>			
<i>Прибуток</i>			
Визначається як відсоток до повної собівартості, або по залишковому принципу при обмеженні ціни державним регулюванням	Планується у вигляді капітальних витрат:	Програма модернізації та реконструкції з визначенням джерел фінансування (амортизаційні відрахування, частка прибутку, довгостроковий кредит)	Чистий прибуток
	1. Витрати на модернізацію		
	2. Повернення тіла довгострокового кредиту	Підсумок витрат, які не ввійшли до непрямих статей калькуляції, оскільки не відносяться до валових відповідно до Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” щодо віднесення витрат до валових	Чистий прибуток
3. Інші витрати, які не ввійшли до складу валових			
*	<i>Податок на прибуток (згідно з податковим обліком)</i>		

\*- підприємство при калькулюванні не планує

Різниця між витратами, визначеними вказаними двома методами дозволяє визначити потребу у коштах у розрізі структури собівартості, джерела покриття відповідних витрат та може стати основою для вдосконалення стратегічного планування витрат виробництва. Також нормативно-відтворювальна собівартість може виступити як практичне обґрунтування при зверненні до органів державного регулювання з питань ціноутворення, тобто



може допомогти хлібопекарським підприємствам у вирішенні актуальної і важливої проблеми забезпечення їх прибутковості.

#### **IV. Висновки**

Запропонована методика дозволяє структурувати дії підприємства при формуванні витрат, визначенні та аналізі собівартості. Використання методики надає можливість сформулювати програму дій на майбутнє, яка б враховувала два принципових фактора – виробничі потужності та ринковий попит. Якщо продукція недостатньо „корисна” для підприємства, розглядається питання скорочення або припинення її виробництва. Втім, слід враховувати, що бажання збільшити обсяг реалізації найбільш прибуткових продуктів може мати обмеження у вигляді недостатніх виробничих потужностей (у короткостроковому періоді) або відсутності необхідного попиту. Таким чином, якісне управління витратами виробництво можливе за умов забезпечення належного взаємозв’язку між всіма службами підприємства.

#### **Література**

1. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1997. – №27.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” (zareestrovano v Ministerstvi yustitsii Ukraini vid 19 sichnia 2000 roku za №27/4248)
3. Типове положення з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції в промисловості. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. №473 // Баланс. – 1997. - №41 (113). – 10 жовтня.
4. Череп А.В. Управління собівартістю: Монографія. – Х.: ВД “Інжек”, 2005. – 376 с.