

УДК 657

**МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ НА ХЛІБОПЕКАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

ГОЛУБКА Я.В., МАРТОН К. Ю.

Мукачівський державний університет

У даній статті проаналізовано методи обліку витрат на виробництві та калькулювання собівартості продукції на хлібопекарському підприємстві.

Ключові слова: калькулювання собівартості продукції, витрати, методи обліку витрат.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується динамізмом та якісними змінами в управлінні виробничим процесом. Виникає необхідність кореневої зміни господарського механізму та економічної роботи підприємства, що вимагає створення якісно нової системи управління, оновлення організації та методики обліку й аналізу затрат.

В умовах ринкових відносин важливе місце у процесі обліку та аналізу відводиться оптимізації рівня затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Рішення цієї проблеми має особливе стратегічне значення для хлібопекарських підприємств, оскільки за умови ефективного використання виробничих ресурсів можливий прискорений розвиток підприємств і досягнення високих результатів діяльності.

Проте проблема забезпечення ефективної діяльності хлібопекарських підприємств вимагає додаткових досліджень, зокрема, з'ясування теоретичних і практичних аспектів раціональної організації обліку й аналізу затрат і калькулювання собівартості продукції.

Сьогодні дуже часто постає питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле, чи вони підлягають окремим класифікаціям.

Актуальність даного питання обґрунтовується тим, що в умовах ринкової економіки все більшого значення набуває показник собівартості продукції, який відображає ефективність виробництва будь-якого підприємства.

Аналіз останніх джерел та публікацій. Проблеми калькулювання собівартості продукції та витрат підприємства постійно знаходяться в центрі уваги багатьох відомих вчених. Значна увага цим проблемам приділена в працях таких економістів: Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, З.В.Гуцайлюка, В.І.Єфіменка, Б.М.Литвина, Ю.Я.Литвина, М.Р.Лучка, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, А.В.Череп, М.Г.Чумаченка та ін. Вагомий вклад у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва внесли зарубіжні вчені: О.П.Аксененко, П.С.Безруких, Р.Вандер Віл, Фандель Гюнтер, К.Друрі, В.Ф.Палій, Т.Скоун, В.І.Ткач, Д.Фостер, Ч.Т.Хорнгрен, А.Яругова та ін.

Постановка задачі. Метою даної статті є проаналізувати методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на хлібопекарському підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виробництво продукції супроводжується певними витратами. При цьому загальні витрати підприємства не можуть комплексно характеризувати ефективність діяльності підприємства, оскільки зменшення (збільшення) їх величини не завжди свідчить про підвищення (зниження) ефективності роботи підприємства. Тому для детальнішого оцінювання економічної ефективності прийнятих рішень, аналізу роботи підприємства та його структурних

підрозділів, обґрунтування ціни виробів, визначення їх рентабельності, формування оптимальної виробничої програми, пошуку резервів зниження виробничих витрат тощо розраховують (калькулюють) собівартість окремих виробів. Будучи об'єктивною економічною категорією, собівартість продукції (робіт, послуг) є вираженням в грошовій формі затрат на витрачені в процесі виробництва засобів та предметів праці, оплати праці тощо. Таким чином, собівартість продукції показує величину затрат на виробництво продукції, яку підприємство повинно відшкодувати для забезпечення безперервного виробництва.

Особливості калькулювання собівартості продукції на хлібопекарському підприємстві визначаються характером перероблюваної сировини та виробленої продукції, технологічними процесами, організацією виробництва. Вибір об'єкта калькулювання в харчовій промисловості обумовлений особливостями окремих її галузей, а саме: особливостями технологічного процесу, характером перероблюваної сировини, характером виготовлюваної продукції, організаційною структурою підприємств тощо. В залежності від перерахованих особливостей об'єктами калькулювання можуть бути: стадії технологічного процесу; окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництва; групи виробів; сорти виробів; види робіт і послуг; напівфабрикати власного виробництва.

Головним об'єктом калькулювання є готові вироби, які виробляються підприємством.

Хлібопекарська промисловість є матеріаломісткою та достатньо енергомісткою. У хлібопекарській промисловості при виборі методу калькулювання собівартості продукції необхідно базуватися на першочерговому впливі технологічних особливостей виробництва, які впливають і на формування техніко-економічних показників діяльності структурних підрозділів.

Особливістю хлібопекарного виробництва є і відсутність або невеликі обсяги незавершеного виробництва, що впливає на організацію управління ресурсами та витратами. Це також зумовлює тісний взаємозв'язок між організацією технологічного процесу, нормуванням витрат борошна та інших матеріалів у виробництві, технічними вимогами до якості готової продукції порядком ведення обліку, особливо управлінського та виробничого і калькулюванням. Врахування технології забезпечує правильну закладку борошна і матеріалів за виробничою рецептурою, а також можливість контролю за дотриманням затвердженої рецептури і норм витрат борошна, полегшується перевірка залишків матеріальних цінностей при їх передачі однією бригадою іншій.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) являє собою визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці визначеного виду робіт (послуг) по окремим видам витрат. За допомогою калькулювання визначається собівартість одиниці продукції, всього їх об'єму, собівартість виробництва по окремим структурним підрозділам підприємства, по різних виробничим процесам та в цілому по підприємству [1].

При калькулюванні собівартості продукції складають наступні види калькуляцій собівартості:

- планова (розрахунок планової собівартості продукції);
- нормативна (розрахунок собівартості на основі норм витрат, встановлених на даний період, який є базою нормативного обліку витрат на виробництво);
- звітна (розрахунок фактичної собівартості продукції) [2].

Розрахунок планової, нормативної та складання звітної калькуляції на кожному підприємстві повинні здійснюватися із застосуванням єдиних статей калькулювання, встановлених для даного виду (моделі, модифікації чи групи) продукції. Підприємства

самостійно розробляють форми калькуляцій з урахуванням специфіки виробничого процесу та встановленого переліку калькуляційних статей. По суті калькуляція являє собою перелік калькуляційних статей.

При цьому єдиними при складанні усіх видів калькуляцій повинні бути засоби розподілу загально-виробничих витрат та об'єкти калькулювання.

Дані планових калькуляцій, особливо для знов створених підприємств, можуть використовуватися для визначення нормальної потужності підприємства та розрахунку нормативів розподілу постійних загально-виробничих витрат.

Форма та склад планової та звітної калькуляції є ідентичними.

При складанні планової калькуляції, яка використовується для розрахунку відпускної ціни, використовуються величина прямих та побічних витрат на виробництво продукції, у тому числі і відповідна частина адміністративних та збутових витрат, а також планова сума прибутку та обов'язкових побічних податків та зборів (акциз, ПДВ).

Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, які випускаються на підприємстві, по даним конструкторсько-технологічної та іншої документації на базі діючих на початок звітної періоду норм витрат матеріалів і трудових витрат, стандартів та технічних умов, встановлених для даного виду продукції. Ці норми визначаються на підставі діючих на початок плануючого періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених мір по подальшому удосконаленню виробництва.

Звітна калькуляція базується на даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво та складається у тому ж порядку та в розрізі тих самих калькуляційних статей, що і планова чи нормативна калькуляція.

У випадку застосування нормативного обліку витрат на виробництво при заповненні звітної калькуляції передбачається виділення витрат за нормами, змінами норм та відхиленнями від норм.

У випадку необхідності на зворотній стороні калькуляції вказується детальна розшифровка витрат по статтях основних матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів із зазначенням по їх групам кількості та суми. Тут також може вказуватися розшифровка заробітної плати та витрат на опанування нових видів продукції.

Важливим моментом у процесі розрахунку собівартості є вибір об'єктів калькулювання (витрат) або калькуляційної одиниці.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги чи вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п.4 П(С)БО16) [3].

Вибір об'єкту калькулювання (витрат) залежить від того, чим займається підприємство, - виробляє продукцію, виконує роботи чи надає послуги.

Усі види готової продукції, які підлягають продажу, а також здійснюванні по замовленням сторонніх споживачів послуги та роботи, є одиницями калькулювання. Об'єктом калькулювання також є продукція, яка виготовляється для внутрішнього споживання підприємства.

При виготовленні продукції вибір об'єкту калькулювання залежить від обліку витрат на виробництво.

Калькуляційна одиниця продукції визначається особливостями виготовлення та реалізації, мірою її натурального виміру, які застосовуються в даній галузі промисловості, і повинна відповідати одиниці виміру, прийнятої у стандартах чи технічних умовах на відповідний вид продукції [4]

Усю продукцію можна розподілити на вироби та продукти.

Для виробів об'єктом калькулювання є штука.

Для продуктів об'єктом калькулювання можуть бути наступні одиниці:

Вагові – грами, кілограми, тони;

Об'ємні – кубічні метри;

Плоскісні – квадратні метри;

Лінійні – метри.

Якщо в технологічному процесі передбачена упаковка готової продукції, об'єктом калькулювання можуть бути контейнер, бочка, пакет, мішок, ящик.

У випадку багатофазного виробництва об'єктом калькулювання може бути напівфабрикат чи напівпродукт.

При наданні послуг, які не дають ні яких матеріальних результатів, об'єктом калькулювання будуть: типова послуга, тривалість надання послуги, відстань перевезення, виконана робота.

В залежності від виду продукції, робіт і послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу і організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Основними методами являються наступні:

- простий (однопредільний);
- позамовний;
- попередільний;
- нормативний.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, які дозволяють максимально використовувати привілеї окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Простий (однопредільний, попроцесорний) метод калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах із масовим характером виробництва одного або декількох видів продукції, малим періодом технологічного процесу і відсутністю в більшості випадків незавершеного виробництва. Цей метод використовується для калькулювання транспортної продукції: перевезень вантажів і пасажирів, переробки вантажів. Варто зазначити таку відмінну рису попроцесорного методу калькулювання, як відсутність напівфабрикатів завершеного виду. Це дуже важлива ознака, тому що саме він найбільш чітко вказує на відмінність попроцесорного і попередільного методів [4].

Суть цього методу зводиться до прямого розрахунку, тобто усі витрати на виробництво по статтям калькуляції поділяються на кількість виготовленої продукції. У результаті отримуємо собівартість одиниці продукції.

Нормативний метод калькулювання обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах оброблювальних галузей промисловості з масовим та багатосерійним характером виробництва, де виробляється різноманітна та складна продукція, яка складається з великої кількості деталей та вузлів. Основу даного методу складають розроблені на основі даних оперативного обліку нормативи витрат виробничих ресурсів та нормативні калькуляції. Нормативи витрат виробничих ресурсів розробляються на кожен вид виробу з урахуванням технології та організації конкретного виробництва [6].

Нормативні калькуляції являють собою визначення собівартості одиниці продукції по статтям витрат в грошовому вираженні на підставі діючих норм витрат матеріалів, заробітної плати тощо. Діючі норми розробляються на кожен вид виробу по досягнутому підприємством рівню технології, організації виробництва. Ці норми використовуються для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби і

нарахування заробітної плати. На всі зміни поточних норм, які відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписуються повідомлення.

Нормативні калькуляції можуть складатися послідовно на продукцію та використовуються для оцінки залишків незавершеного виробництва. При цьому розробка калькуляцій по деталям може здійснюватися при зборці виробу з невеликої кількості деталей, і для спрощення облікових робіт можливе включення до складу нормативних калькуляцій тільки технологічних витрат. Загальновиробничі витрати включаються до собівартості продукції в цілому.

Облік фактичних витрат по нормативному методу на всіх підприємствах відбувається окремо у частці витрат по нормам і в частці витрат, які представляють собою відхилення від норм. Це досягається щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаних відхиленням від норм, чи розрахунками за порівняно короткі періоди. Не враховані у документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації незавершеного виробництва. Слід відмітити, що відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат.

При застосуванні нормативного методу обліку визначення фактичної собівартості продукції здійснюється шляхом додавання (вирахування) до нормативної собівартості виявлених у звітному періоді відхилень від норм та змін норм.

Нормативний метод має оригінальну методику калькуляційного обліку та особливості в організації калькуляційного розрахунку. Він необхідний там, де виникає потреба в непрямому розподілі витрат між товарною продукцією і незавершеним виробництвом [5].

У літературі і на практиці можна виділити три підходи до вибору об'єктів обліку фактичних витрат при нормативному методі: облік витрат може бути організований по переділах, окремих видах продукції, замовленнях; можна згрупувати об'єкти обліку витрат, вести його за однорідними видами продукції.

Проблема точності нормативного калькулювання пов'язана з повнотою виявлення й обліку відхилень від діючих норм витрат. Достовірність забезпечується тільки тоді, як усі без винятку відхилення від норм задокументовані і згруповані за об'єктами калькулювання.

Позамовний метод калькулювання є основою всіх інших методів калькулювання. Принципові особливості позамовного методу калькулювання полягають у наступному: в індивідуалізації обліку витрат і розрахунку собівартості на конкретне замовлення, усі прямі витрати групуються в аналітичному обліку в суворій відповідності з відкритими замовленнями; калькуляція отриманої продукції складається після повного завершення робіт із замовлення, незалежно від тривалості його виконання [4].

Класичний позамовний метод у багатьох сучасних виробництвах потребує подальшого удосконалення. Можна назвати принаймні два напрями модифікації позамовного методу калькулювання: позамовно-подетальний і позамовно-попроцесорний. Позамовний метод у серійному виробництві, коли замовлення відкривається на партію однорідних, однойменних виробів із певного кінцевого числа виробів, що калькулюються, може бути представлений як серійний-груповий позамовний метод калькулювання. Велика взаємозамінність однорідних деталей і вузлів, що досягає в машинобудуванні 60-70% прямих витрат, змушує відокремити замовлення на загальні деталі. Виникає позамовно-подетальний метод калькулювання, що відрізняється безліччю особливостей на різних підприємствах.

Позамовний метод найстаріший серед методів калькулювання, але з цього не виходить, що його актуальність знижена. Він з успіхом застосовується в одиничному,

дрібносерійному та серійному виробництвах, на яких виготовляють екземпляри виробів, які не повторюються, або невеликі серії одного виду виробів.

Особливістю позамовного методу обліку витрат на виробництво є те, що фактична собівартість одиниці виробів чи робіт визначається після виконання замовлення шляхом поділу суми витрат на кількість виготовленої по цьому замовленню продукції. При цьому не визначається собівартість окремих деталей, з яких зібрано виріб. Коли продукція здається замовнику або на склад частками до закінчення замовлення в цілому продукція, що здається може оцінюватися по нормативній або фактичній собівартості однорідних виробів, які випускалися раніше, з урахуванням вимірів у їх конструкції, технології та умов виробництва. Вартість незавершеного виробництва визначається підсумовуванням витрат по незакінченим замовленням.

При позамовному методі велике значення має ретельний контроль за правильністю виписки первинних документів відповідно до планової чи нормативної калькуляції і нормативно технічної документації, а також за правильним віднесенням витрат на окремі виробничі витрати. Контроль повинен забезпечити також не допуск робіт, не передбачених технологічним процесом і не оформлених відповідними замовленнями.

У зв'язку з цим при позамовному методі обліку витрат велике значення має систематична перевірка записів, вироблених в облікових картках по кожному замовленню. При такій перевірці зіставляють списані на виконане замовлення матеріали та деталі з їх специфікаціями, технологічними картами та іншими технічними документами, які містять перелік необхідних технологічних рекомендацій.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах з однорідною продукцією по вихідній сировині і матеріалу та характеру обробки масової продукції, де з вихідної сировини шляхом послідовної обробки отримується готовий продукт [4].

Перетворення сировини у готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного технологічного процесу або ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких чи група яких являють собою окремі переділи виробництва.

Особливість попередільного методу у тому, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а у середині переділу – визначені види продукції, об'єднані в калькуляційні групи по принципу однорідності основних матеріалів, а також по складності їх обробки. Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, по яким відбувається облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюються на підприємствах самостійно.

Переділ — це частина технологічного процесу, що завершується одержанням закінченого напівфабрикату, який може бути реалізований іншим підприємствам або спрямований на інший переділ. У результаті послідовного ряду переділів одержують кінцевий продукт. Таким чином, один із переділів завершується одержанням не напівфабрикату, а готового продукту.

Фактична собівартість продукції визначається щомісячно шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції по переділу. Відповідно отриманим даним по переділам і складаються калькуляції собівартості продукції. Калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції.

Застосовуються два варіанти попередільного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції: напівфабрикатний та безнапівфабрикатний.

При застосування попередільного методу обліку витрат можливе використання елементів нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм, а також виявлення змін цих норм.

Використання елементів нормативного методу забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок відступу від встановленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності. Використання елементів нормативного обліку дозволяє виявити понаднормативні витрати прямих витрат, які не включаються у виробничу собівартість продукції, а відносяться до складу собівартості реалізованої продукції (п.11 П(С)БО 16) [3].

Висновки.

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на виробництві та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на хлібопекарських підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

ЛІТЕРАТУРА

1. Яценко В.М., Андрієнко О.Г., Автоматизація калькулювання собівартості продукції хлібопекарського підприємства //Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Випуск 21./ В.М. Яценко– Черкаси: ЧДТУ, 2009.
2. Калькулювання собівартості. - Визначення собівартості і ціноутворення/ Х.: Фактор, - Дніпропетровськ, 2009 – 72 с;
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене приказом Міністерством фінансів України від 31.12.99 р. №318, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. № 27/4248 (з змінами та доповненнями).
4. Домбровський В. М. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. // За ред. В. М. Домбровського. – К.: КНЕУ. - 2005 – 278 с.
5. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції / О. Байдик // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 50-61. Всеукраїнський науково-виробничий журнал.

АННОТАЦІЯ

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ХЛЕБОПЕКАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИИ

В данной статье проанализированы методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на хлебопекарном предприятии.

Ключевые слова: калькулирование себестоимости продукции, затраты, методы учета затрат.

THE SUMMARY

METHOD OF ACCOUNTING EXPENSES AND CALCULATION OF PRODUCTION COSTS AT BAKERIES

This article analyzes the methods of calculation of production costs and calculation of the cost of production in bakeries.

Keywords: calculation of production costs, expenses, cost accounting methods.