

Щербина О.В.,

старший викладач кафедри економіки і управління,
Конотопський інститут Сумського державного університету

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. Статтю присвячено організаційно-методологічним особливостям калькулювання собівартості готової продукції борошномельних підприємств. За результатами дослідження розроблено практичні рекомендації щодо покращення обґрунтованості показника собівартості готової продукції борошномельного виробництва, а саме: використання попередільного методу калькулювання собівартості з використанням двох різних об'єктів калькулювання (1 тонна готової продукції певного сорту та помел).

Ключові слова: собівартість, метод калькулювання собівартості продукції, об'єкт калькулювання, борошномельні підприємства.

Постановка проблеми. Борошномельні підприємства посідають почесне місце серед лідерів переробних підприємств агропромислового комплексу. Ці суб'єкти господарювання закуповують у сільгоспвиробників або отримують на переробку на давальницьких умовах зернову сировину та реалізують свою продукцію (борошно та крупу) кінцевим споживачам. Прибутковість виробництва прямо залежить від реалізаційної ціни та собівартості одиниці продукції, яка лежить в основі ціни реалізації. Тому проблема зниження витрат як провідного фактора підвищення ефективності борошномельного виробництва залишається актуальною. Правильність визначення собівартості дозволяє визначити оптимальну структуру виробництва, спрямовану на досягнення максимального прибутку. Звідси виникає необхідність вдосконалення важливих функцій управління борошномельним підприємством, таких як облік і аналіз витрат, контроль і прогнозування їх рівня в довгостроковій перспективі. Всі перераховані функції повною мірою реалізуються підсистемою управлінського обліку.

Головна мета сучасного промислового підприємства в умовах реформування економіки і переходу на міжнародні стандарти – це розробка і впровадження на практиці економічно ефективної методики управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [1]. А головне завдання калькулювання – це не просто забезпечити розрахунок фактичної собівартості продукції, а сформулювати такі дані про собівартість, які будуть корисними менеджменту підприємства для управління витратами і собівартістю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам побудови управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції присвячували свої дослідження провідні зарубіжні та вітчизняні науковці: Ф.Ф. Бутинець, В.Ф. Палій, І.А. Басманов, С.Ф. Голов, К. Друрі, Н.І. Ілляхіна, А.Ш. Маргуліс, Ю.С. Цал-Цалко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші. Особливостям калькулювання собівартості саме борошномельних підприємств у радянські часи приділяли увагу такі науковці: Г.І. Казаков, П.С. Марголін, Н.А. Цимбалюк, Я.І. Розенберг. Серед робіт сучасних вітчизняних дослідників управлінського обліку борошномельної галузі найбільш ґрунтовними вважаються роботи авторства В.В. Сопко та О.В. Бойко.

Ми віддаємо належне багатогранності й глибині досліджень з обліку витрат та формування собівартості продукції, але маємо зазначити, що деякі питання залишаються суперечливими та не до кінця вирішеними. Зокрема необхідне наукове обґрунтування й адаптація стандартних методик калькулювання до технологічних особливостей виробництва борошна і сучасних потреби управління витратами й собівартістю.

Мета статті. Головною метою дослідження є вивчення специфічних особливостей борошномельних підприємств з багатосортними помелами, які визначають систему обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції. На підставі методів порівняльного, структурного та логічного аналізів чинного підходу до визначення поняття виробничої собівартості та здійснено аналіз чинних методик розрахунку собівартості одиниці продукції.

Виклад основного матеріалу. Ціна на готову продукцію переробної галузі АПК формується під впливом ринкових законів попиту й пропозиції, конкурентної боротьби, а також в частині граничної рентабельності регулюється державою. Проте собівартість готової продукції багато в чому залежить виключно від виробника. Коли результатом одного виробництва є один вид продукції, методика калькулювання собівартості не є складною. Але коли технологічний процес борошномельного підприємства завершується виходом декількох видів продукції одночасно, то перед обліково-економічними працівниками постає велика проблема. Стає очевидним, що об'єкти обліку витрат не співпадають з об'єктами калькулювання.

У борошномельному, круп'яному та комбікормовому виробництві використовується попередільний метод калькулювання. Переділ – це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятися в наступний переділ або реалізовуватись на сторону.

Собівартість продукції у комплексних видах виробництв визначається способом нагромадження, тобто сумуванням витрат за переділами [2]. Основними переділами, які виділяються при борошномельному, круп'яному та комбікормовому виробництвах є:

- підготовка зерна (до помелу, переробки) і виробництво (борошна, круп, розсіпних комбікормів);
- виробництво наступної стадії переробки (наприклад площення круп, грануляція комбікормів тощо);
- вибій (круп, борошна) у мішки та фасування продукції у пакети.

Конкретний склад переділів визначають на основі прийнятої на підприємстві організації технологічного процесу.

При калькулюванні собівартості продукції борошномельного, круп'яного та комбікормового виробництва, а також собівартості послуг з переробки давальницької сировини, не враховуються витрати на приймання зерна та доведення його до базових кондицій необхідних для подальшого виробництва. Такі витрати формують собівартість окремих послуг з приймання та доробки зерна, а також його зберігання.

Методи визначення собівартості борошномельного виробництва

Метод визначення собівартості	Метод виключення вартості побічної продукції	Метод пропорційного розподілу витрат	Метод коефіцієнтів
Сфера застосування	Однорядові помели зерна, коли готова продукція представлена одним видом основної продукції та одним видом побічної продукції	Кожний помел зерна (жито, пшениця м'яка, пшениця тверда, тритикале тощо) здійснюється в окремих цехах, які обслуговує окремий цеховий персонал	Помели різного зерна (жито, пшениця м'яка, пшениця тверда, тритикале тощо) здійснюються в одному цеху, який обслуговують ті ж цехові робітники
Методика калькулювання	Побічна продукція оцінюється за обраною підприємством методикою, а собівартість основної продукції визначається шляхом віднімання від загальної суми витрат вартості побічної продукції	Усі прямі витрати, пов'язані з роботою конкретного цеху, впливають на собівартість помелу. А загальногосподарські витрати розподіляються між помелами пропорційно обраній базі (як правило, сума прямих витрат без вартості сировини)	Непрямі витрати розподіляються між окремими помелами пропорційно фактично переробленій зерновій сировині, яка за допомогою відповідних коефіцієнтів переводиться в умовний помел (як правило, враховується трудомісткість помелу)

Як вже зазначалося, технологія і організація борошномельного виробництва безпосередньо впливають на методику калькулювання. Для розрахунку собівартості усі витрати поділяють на прямі та непрямі. Деякі фахівці вважають, що об'єктом калькулювання є саме помел [3, с. 24]. Ми з цим погоджуємося. Методику включення витрат до собівартості з урахуванням особливостей виробничого процесу конкретного комбінату хлібопродуктів показано в таблиці 1.

Важливу роль для визначення собівартості продукції відіграють калькуляційні статті [4]. Сьогодні борошномельні підприємства самостійно затверджують перелік та визначають склад калькуляційних статей. Традиційно до калькуляційних статей з виробництва борошна належать такі:

1) сировина і матеріали (з цієї статті вираховується вартість відходів 1-ї та 2-ї категорії, а собівартість зворотних відходів визначається з урахуванням ціни їх реалізації);

- 2) енергія на технологічні цілі;
- 3) витрати на оплату праці;
- 4) відрахування на соціальні заходи;
- 5) амортизація;
- 6) витрати на утримання та експлуатацію виробничих основних засобів;
- 7) загальногосподарські витрати.

Виробнича собівартість вибою борошна у мішки або фасування борошна у пакети складається з таких статей калькуляції:

- 1) допоміжні матеріали;
- 2) енергія на технологічні цілі;
- 3) витрати на оплату праці;
- 4) відрахування на соціальні заходи;
- 5) амортизація;
- 6) витрати на утримання та експлуатацію виробничих основних засобів;
- 7) загальногосподарські витрати.

Калькулювання собівартості продукції борошномельного виробництва здійснюється у два етапи (рис. 1).

Кінцевим результатом калькуляційних процедур є визначення собівартості одиниці продукції певного виду (рис. 1). У борошномельному виробництві із зернової сировини можна отримати декілька видів продукції. Вихід готової продукції залежатиме від вихідної сировини (зерно пшениці, жита, тритикале тощо) та технології виробництва (одно-, дво-, трисортові помели). Зазначимо, що відсоток виходу продукції кожного виду на підприємствах може відрізнятися, що залежить від технічних характеристик обладнання конкретного комбінату хлібопродуктів. Отже, калькуляційною одиницею є 1 тонна продукції певного виду (сорт).

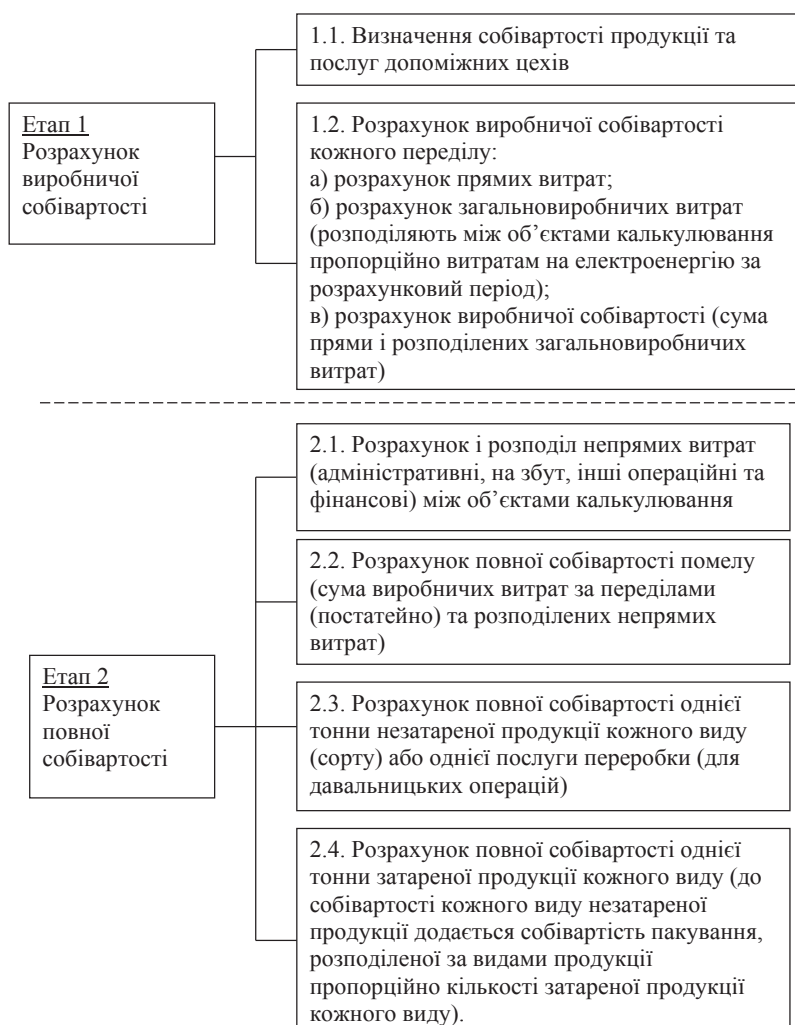


Рис. 1. Етапи калькулювання собівартості борошномельної продукції

Хоча під час переробки давальницької сировини калькуляційною одиницею є послуга, підприємство все одно потребує визначення вартості однієї тонни продукції кожного виду. Адже так часто буває, що зернопереробне підприємство здійснює виключно давальницьку переробку, а отриману у вигляді оплати готову продукцію реалізує. Для визначення оптимальної ціни продукції кожного сорту вкрай необхідно знати її собівартість, оскільки у цій галузі панує витратне ціноутворення.

Для визначення собівартості одиниці продукції кожного виду можна використовувати два методи: 1) пропорційний; 2) коефіцієнтний.

Перший метод не набув популярності в Україні, але активно використовується на підприємствах Російської Федерації. О.В. Лесних [5] пропонує вважати усі види продукції однаково важливими, тобто жодний вид продукції не вважається базовим. Сума витрат, що буде зарахована на кожний вид продукції (борошно різних сортів та висівки), залежить виключно від реалізаційних цін.

Спочатку кількість виробленої продукції кожного виду у натуральних одиницях множать на середню ціну реалізації такого виду. Потім, сумуючи вартість усіх видів продукції у реалізаційних цінах, отримують загальну реалізаційну вартість. Далі розраховують ціновий коефіцієнт: реалізаційну вартість кожного виду продукції слід поділити на загальну реалізаційну вартість підприємства. Отримані цінові коефіцієнти множать на загальну суму витрат помелу, таким чином розподіляючи ці витрати між окремими видами продукції. І останнім етапом є розрахунок собівартості однієї тонни борошна усіх сортів та висівку шляхом ділення розподілених витрат за кожним видом продукції на їх обсяг виробництва в натуральних одиницях (тоннах) [5].

Як бачимо, цей метод розподілу витрат виключно залежить від рівня реалізаційних цін: чим дорожче коштує певний сорт на ринку, тим більше витрат припадає на його виробництво.

Другий метод передбачає, що витрати за сортами продукції розподіляються за допомогою розрахункових коефіцієнтів розподілу. Основною методичною проблемою тут є розрахунок коефіцієнта переведення готової продукції в умовну. За радянських часів такі коефіцієнти для комбінатів хлібопродуктів встановлювалися нормативно. Такого ж принципу дотримуються В.В. Сопко та О.В. Бойко. Вони пропонують використовувати стандартні коефіцієнти перерахунку для кожного тип помелу [6, с. 336–337].

Однак сьогодні визначення розмірів умовних коефіцієнтів є сферою відповідальності підприємств і закріплюються в їх обліковій політиці або в Інструкції з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції. Більшість українських зернопереробних підприємств під час визначення умовного коефіцієнта використовує співвідношення реалізаційних цін готової продукції кожного виду до ціни однієї тонни базового виду продукції (або очікувані ціни, або фактичні ціни за попередній обліковий період). Тобто коефіцієнти перерахунку змінюються на підприємстві щомісяця.

Базовим вважається той вид продукції, що виготовляється завжди за будь-яких помелів. Був час, коли за базовий приймався той вид,

що має найбільшу частку в структурі виробництва, – борошно 1-го сорту. Сьогодні товаровиробники надають перевагу висівкам як базовому виду.

Оскільки цей метод є найбільш розповсюдженим серед українських борошномелів, пропонуємо послідовність його застосування зобразити графічно (рис. 2).

У борошномельній промисловості продукти, що не належать до основної продукції, класифікуються відповідно до галузевих нормативів таким чином [7, додаток 3]:

1. Побічні продукти (зернова суміш від первинної обробки, яка містить від 50 до 70% (включно) зерен продовольчих (разом із круп'яними), кормових і зернобобових культур, які за стандартами належать до основного зерна або до зернової домішки; зернова суміш від первинної обробки, яка містить від 70 до 85% зерен продовольчих (разом із круп'яними), фуражних і бобових культур, які за стандартами належать до основного зерна або до зернової домішки; мучка кормова, яку одержують при виробництві борошна і круп, висівки; зародок, який відбирають при переробці зерна на борошно і крупи; дрібка кормова-просяна й вівсяна, січка горохова, одержані при виробництві круп, а також подрібнене зерно кукурудзи, яке проходить крізь сито з отворами діаметром 2,5 мм).

2. Відходи: а) першої категорії (зернові відходи із вмістом зерна від 30 до 50% (включно); зернові відходи із вмістом зерна від 10 до 30% (включно); борошняні витряски й борошняні змійки; пил оббивний білий); б) другої категорії (зернові відходи з вмістом зерна від 2 до 10%; стержні качанів кукурудзи, кукурудзяна плівка, лузга горохова, лузга м'яка вівсяна і ячмінна, полова; пил оббивний сірий); в) третьої категорії (відходи від очищення зерна (схід з приймального сита сепаратора, прохід крізь нижнє сито сепаратора) із вмістом зерна не більше

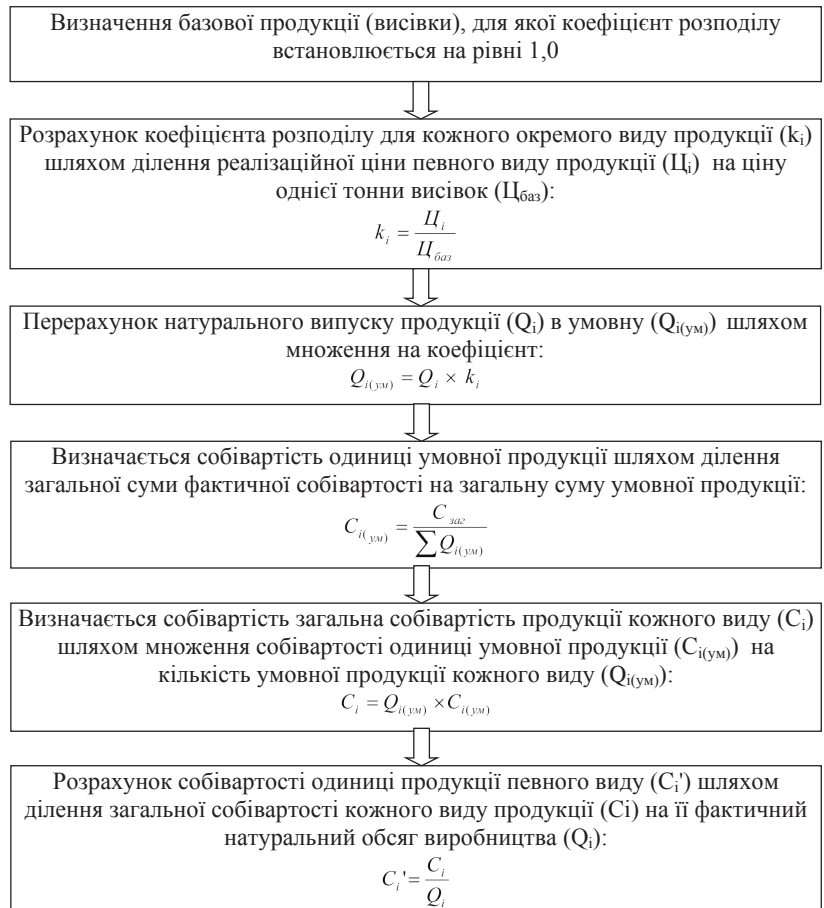


Рис. 2. Послідовність розрахунку собівартості окремих видів продукції

ніж 2%, солом'яні частини; лузга рисова, просяна, гречана, жорстка (вівсяна і ячмінна), пил аспіраційний і оббивний чорний; кукурудзяні обгортки).

Отже, при виготовленні борошномельної продукції завжди є відходи виробництва. І це не залежить від того, з чиєї сировини виробляється готова продукція: із власної або з давальницької. Їх облік і оцінка є частиною системи управління витратами.

Відходи – це залишки похідних матеріалів, що повністю або частково втратили свою якість (хімічні чи фізичні властивості, форму, зовнішній вигляд тощо). Залежно від можливості їх подальшого використання відходи поділяються на зворотні та непродуктивні (незворотні).

Зворотними вважаються відходи, що можуть бути використані: а) для виготовлення продукції в основних чи допоміжних цехах; б) на господарські потреби; в) реалізовані на сторону. Непродуктивні відходи – відходи, які не можна ні використати, ні реалізувати (усушка, розпилення).

Оцінці належать лише зворотні відходи. Така оцінка може здійснюватися по-різному:

- за встановленою внутрішньою методикою (тобто зернові відходи з високим вмістом зернової сировини, що можуть бути використані у виробництві комбікормів або як фуражне зерно на корм худобі, за рішенням підприємства можуть брати участь у калькуляційних розрахунках: для них розраховується умовний коефіцієнт перерахунку як для борошна різних сортів і висівок);
- за плановими цінами;
- за цінами можливої реалізації.

Висновки і пропозиції. Кожне підприємство борошномельної галузі має право самостійно визначати методику калькулювання собівартості та підходи до розподілу витрат між окремими видами продукції. Враховуючи організаційно-технологічні особливості зернопереробного виробництва та широке використання у виробничій практиці операцій з переробки давальницької сировини (на деяких підприємствах давальницькі операції становлять 90–100% від обсягу виробництва), можна зробити такі висновки:

1) борошномельне виробництво належить до комплексних (виготовлення декількох видів продукції під час одного технологічного процесу), що потребує використання попереднього методу калькулювання;

2) як об'єкт калькулювання доцільно використовувати помел (особливо для тих комбінатів хлібопродуктів, потужність та обладнання яких дозволяє переробляти на борошно різні види зернової сировини), а як калькуляційну одиницю – одну тунну готової продукції певного виду (сорту) або одну послугу (для давальницьких операцій);

3) оскільки розмір собівартості продукції використовується для визначення можливих цін реалізації та різні види готової продукції відрізняють своєю ціною, то борошномельні підприємства використовують коефіцієнтний метод розподілу витрат між окремими сортами готової продукції на основі реалізаційної ціни;

4) борошномельні підприємства надають перевагу розрахунку повної собівартості із зарахуванням до неї невикористаних витрат.

Можна рекомендувати підприємствам зазначеної галузі розвивати систему управлінського обліку, який дозволить перенести акцент з трудомістких розрахунків з розподілу непрямих витрат та загальних витрат між окремими видами продукції

з метою встановлення точної фактичної собівартості на прогностичні розрахунки собівартості, складання економічно обґрунтованих нормативних (планових) калькуляцій та аналізу витрат за місяцями їх виникнення.

Література:

1. Илюхина Н.А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Электронный ресурс] / Н.А. Илюхина // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2015. – Т. 7, № 2. – Режим доступа : <http://naukovedenie.ru/PDF/17EVN215.pdf>.
2. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю.С. Цал-Цалко – К. : Центр навчальної літератури, 2002. – 656 с.
3. Кузнецова І.О. Сучасні підходи щодо планування собівартості продукції борошномельних підприємств / І.О. Кузнецова, А.М. Богатирьов, І.О. Відоменко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – Т. 1, № 5. – С. 22–26.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Лесных О.В. Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях хлебопекарной промышленности / О.В. Лесных. – М. : ДеЛи принт, 2007. – 150 с.
6. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / [за ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Сопка та О.В. Бойка]. – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.
7. Інструкція про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затверджена наказом Мінагрополітики від 13.10.2008 р. № 661 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1111-08/page>.

Щербина О.В. Особливості калькуляції собівартості готової продукції на мукомольних підприємствах

Анотація. Стаття посвячена організаційно-методологічним особливостям калькуляції собівартості готової продукції мукомольних підприємств. За результатами дослідження розроблені практичні рекомендації по удосконаленню обґрунтованості показателя собівартості готової продукції мукомольного виробництва, а саме: використання попереднього методу калькуляції з використанням двох різних об'єктів калькуляції (1 тунна готової продукції і помол).

Ключові слова: собівартість, метод калькуляції собівартості продукції, об'єкт калькуляції, мукомольні підприємства.

Scherbina O.V. Features of calculation of finished products cost at flour-milling factories

Summary. The article is devoted to the organizational and methodological features of calculation of finished products cost at milling factories. According to the results of the study the author developed the practical recommendations for improving the validity cost indicator of finished products of flour-milling industry, namely: using of repartition method of cost calculation with the use of two different calculation objects (1 ton of finished products of a certain sort and grinding).

Keywords: cost, calculation method of production cost, object of calculation, distribution of costs, flour-milling factories.