

УДК 657.47

Осадча Г.Г.

Національний університет харчових технологій

## **СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗИ**

В статті запропонована структурно-логічна схема організації системи калькулювання виробничого підприємства. Здійснено подальший розвиток теорії методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Ключові слова: система калькулювання; методи обліку витрат; способи калькуляції.

Osadcha G.

## **COSTING SYSTEM OF FOOD INDUSTRY**

In the article proposed the structurally logistical organization of the costing scheme of the production company. By development of the theory of methods of cost accounting and costing.

Key words: Costing system. Methods of cost accounting. Methods of calculation.

Осадчая А.Г.

## **СИСТЕМА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ПИЩЕВОЙ ОТРАСЛИ**

В статье предложена структурно-логическая схема организации системы калькулирования производственного предприятия. Получила дальнейшее развитие теория методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Ключевые слова: система калькулирования. Методы учета затрат. Способы калькуляции.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Харчова промисловість України одна із провідних галузей економіки країни, що значною мірою задовольняє попит населення в продуктах харчування та заощаджує надходження валютних коштів в державну казну на зовнішньоекономічному ринку.

Система калькулювання виробничого підприємства надає управлінській ланці інформацію про витрати за об'єктами обліку та калькуляційними одиницями.

Організація системи калькулювання окремого підприємства визначається обліковою політикою.

Складність калькулювання собівартості продукції харчової та переробної промисловості визначається технологією виробництва, різноманітністю продуктів, що одержують в одному технологічному процесі і мають різні фізико-хімічні властивості, споживчий попиті до яких застосовуються різноманітні методики з метою ціноутворення.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вагомий внесок в дослідженні питань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зробили сучасні вітчизняні та зарубіжні вчені С.Ф.Голов, А.А.Заїнчковський, Н.П.Кондраков, Л.В.Нападовська, В.Ф.Палий, Н.М.Ткаченко, В.В.Сопко, Ф.Ф.Бутинець, К.Друрі, Ч.Т.Хорнгрен, ДжФостер та ряд інших.

Початок досліджень у вітчизняній науці, що стосується методів обліку витрат і калькулювання собівартості, пов'язаний з іменами М.Х. Жебрака та Є.Г.Лібермана.

В 1936 р. американцем Д.Харрісом започаткована система калькулювання змінних витрат, головною ідеєю якої є планування та облік собівартості за змінними витратами.

Економічною наукою існуючі методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, щодо повноти інформації поділяються на методи обліку повних витрат і методи обліку змінних витрат [6].

Система калькулювання повних витрат забезпечує розрахунок виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції та повної собівартості, що відповідає складу витрат, визначених П(С)БО та Методичними рекомендаціями [4]. Інформація про повну собівартість також є необхідною при обґрунтування цін на продукцію, розрахунку варіантів прийняття альтернативних рішень тощо.

Організація системи калькулювання повної собівартості продукції харчових підприємств вимагає виконання послідовного ряду розрахунково-аналітичних та оціночних робіт, що чітко відповідають ходу технологічного процесу і цінності продуктів одержуваних на кожній стадії виробництва.

**Цілі статті.** Метою даного дослідження є побудова структурно-логічної схеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; обґрунтування вибору методів обліку витрат та способів калькуляції при калькулюванні собівартості продукції в галузях харчової та переробної промисловості; подальший розвиток теорії методів обліку витрат і калькулювання собівартості.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Калькуляція являє собою розрахунок в грошовому вимірнику результату будь-якого

господарського процесу – заготовлення матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та допоміжних виробництвах, реалізації продукції або матеріальних цінностей тощо.

Калькулювання – це система науково обґрунтованих економічних розрахунків для визначення собівартості окремих об'єктів обліку витрат.

Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції являє собою сукупність прийомів і методів організації документування та оцінки елементів і статей витрат з подальшою оцінкою незавершеного виробництва і складання калькуляції готової продукції за центрами витрат та послідуючим калькулюванням продукції виробництва за калькуляційними одиницями.

На рис. 1 запропонована структурно-логічна схема організації системи калькулювання виробничого підприємства харчової та переробної промисловості, що враховує комплексний характер переробки сировини та виробництва продукції.

До основних завдань калькулювання собівартості продукції на підприємствах харчової промисловості відносяться: забезпечення інформацією управлінського персоналу про собівартість продукції за етапами формування витрат окремих видів продукції, видами виробництв та центрами відповідальності; виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво і аналіз відхилень; визначення ефективності впровадження нових видів продукції, виробничого обладнання, технологій виробництва тощо; забезпечення співставності калькуляцій при плануванні та обліку витрат; визначення ціни на продукцію, прибутку та рівня рентабельності виробництва; встановлення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від реалізації тощо.

Калькулювання собівартості продукції, забезпечує управлінський персонал інформацією про формування собівартості при прийнятті управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності виробництва.

Витрати часто групуються за центрами витрат – невеличкими дільницями або сферами відповідальності. Типовим є виділення цехів в якості центрів витрат.

Процес калькулювання умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції по підприємству і оцінюється незавершене виробництво; на другому – визначається собівартість продукції кожного виду; на третьому – розраховується собівартість одиниці продукції.



Рис. 1. Структурно-логічна схема системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

З системою калькулювання пов'язано ряд робіт, які потребують методологічного вирішення. До них, зокрема, відносяться:

- формування та вивчення методологічної бази щодо планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) певної галузі;
- визначення переліку витрат, що включаються до технологічної і виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції та повної собівартості продукції;
- визначення переліку статей виробничих витрат за видами діяльності підприємства;
- визначення переліку статей кошторисів витрат на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут тощо;

- класифікація витрат;
- визначення методів обліку витрат фактичної собівартості продукції і способів калькуляції;
- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка за кожною статтею калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- визначення переліку об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць;
- розробка форми калькуляційного листа;
- визначення періодичності калькулювання;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, за якими складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції;
- визначення відповідальних осіб за організацію системи калькулювання.

Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок та взаємозалежність. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку. Метод калькулювання залежить від типу організації і технології виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподіл непрямих витрат.

Методи калькулювання можна згрупувати за наступними ознаками [5]:

- залежно від ступеня поглинання постійних витрат:
- «абзорпшен-костінг» і «директ-костінг»;
- інформації, покладеної в основу розрахунків: фактичний «абзорпшен-костінг», нормальний «абзорпшен-костінг» і «стандарт-абзорпшен-костінг» (нормативне калькулювання);
- вибору об'єкта калькулювання – на калькулювання по замовленнях, переділах (процесах) і змішане (гібридне) калькулювання.

Методичними рекомендаціями за вибором об'єкта обліку виробничих витрат та специфікою технологічного процесу усі існуючі методи обліку витрат класифікують на *позамовний* та *попередільний* (*попроцесний*) [4].

За способом збирання інформації, що забезпечує контроль над

витратами і способом розрахунку собівартості, застосовують *нормативний метод*.

Ч.Т. Хорнгрен і Дж.Фостер в своєму підручнику з управлінського обліку висловлюють думку, що бухгалтерська література з обліку часто помилково розділяє бухгалтерські системи калькулювання на три взаємовиключні методи (позамовний, попроцесний і нормативний) (jobcosting, processcosting, standartcosting). Така класифікація некоректна, так як нормативний облік може бути використаний в широкому спектрі організацій і умов у поєднанні з іншими методами виробничого обліку [8].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» об'єкт витрат – це продукція, роботи послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат [2]. Питання про ступінь деталізації об'єктів витрат є завданням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку окремого підприємства. Теоретично облік витрат може здійснюватись за видами діяльності, але для цілей обґрунтування та ухвалення управлінських рішень щодо товарного асортименту на промислових підприємствах необхідно ведення обліку витрат, калькулювання та планування собівартості за видами продукції.

*Позамовний метод.* Об'єктом обліку та калькулювання є окреме виробниче замовлення, на яке відкривається аналітичний рахунок та присвоюється шифр замовлення, призначається виконавець, тип і якість виробу, планова собівартість і ціна.

Облік прямих витрат ведуть за окремими замовленнями на основі первинних документів, непрямі витрати розподіляються між замовленнями відповідно до обраної методики. Всі витрати до закінчення замовлення вважаються незавершеним виробництвом. Готовою продукцією вважаються закінчені замовлення.

Застосування позамовного методу поєднується з використанням основних елементів нормативного обліку.

*Попередільний метод обліку витрат.* Об'єктом обліку та калькулювання є продукт чи група продуктів технологічного переділу. Перетворення сировини на готову продукцію відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва. Після кожного переділу одержують напівфабрикат, який підлягає обробці в наступному переділі на даному підприємстві або може бути реалізований на сторону. Собівартість продукції, випущеної наступним переділом (цехом) складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

На виробництвах, що випускають однорідну продукцію і не мають

незавершеного виробництва, застосовується однопредільний метод, іншими словами – простий.

Використовуються елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм (планової собівартості), а також виявлення зміни цих норм.

Перелік переділів та фаз стадій виробництва, за якими здійснюються облік витрат і калькулювання собівартості продукції, встановлюється підприємством.

*Нормативний метод застосовується в двох аспектах:*

1. Нормативний метод може застосовуватися з позамовним або попередільним методами обліку витрат для оцінки і контролю за використанням виробничих ресурсів підприємства в цілому та його окремих підрозділів.

2. Нормативний метод може також бути визначений обліковою політикою підприємства щодо оцінки запасів (готової продукції, незавершеного виробництва). В цьому випадку запаси замість фактичних оцінюються за нормативними витратами на одиницю продукції.

За кожним видом продукції складається нормативна калькуляція. Облік витрат ведеться за нормами і відхиленнями від норм.

Застосування методів обліку витрат фактичної собівартості, щодо об'єкту обліку, розмежовує витрати, що відносяться до виробленої готової продукції і переданої на зберігання або відвантажені в реалізацію та витрати за якими оцінюється незавершене виробництво.

Оцінка незавершеного виробництва під час інвентаризації залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат на виробництво [3].

Способи калькуляції – це технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур.

Способи калькуляції доповнюють методи калькулювання. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності зворотних відходів, супутніх та побічних продуктів тощо [7].

*Спосіб нагромадження (сумування) витрат* полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкта і калькуляційної одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

*Спосіб розподілу витрат* використовується у виробництвах комплексної переробки сировини, при виробництві декількох видів продукції одним технологічним процесом і неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації

аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів.

*Спосіб прямого розрахунку* полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на число калькуляційних одиниць за кожним об'єктом в розрізі статей калькуляції чи елементів витрат. Цей спосіб універсальний і в кінцевому розрахунку собівартості продукції використовується при інших способах калькуляції. При цьому у поєднанні з іншими способами калькуляції він не називається, хоча передбачається його обов'язковість.

*Спосіб виключення витрат* застосовується при розмежуванні спільних витрат і визначенні собівартості основної і побічної продукції, які отримані в одному технологічному процесі.

За кожного методу обліку витрат в залежності від технології виробництва і характеру продукції, що виробляється, застосовується один або декілька способів калькуляції.

Сучасний економічний стан підприємств харчової промисловості потребує постійних удосконалень щодо методів обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції.

**Висновки.** Розглянуті методи та способи калькуляції у їх поєднанні дають можливість побудувати структурно-логічну схему організації системи калькулювання повної собівартості виробничого підприємства харчової та переробної промисловості.

Власний погляд автора на розкриття сутності системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сприятиме подальшому удосконаленню теорії методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Однак на кожному підприємстві існує своя система вибору того чи іншого методу обліку фактичних витрат і способів калькуляції, що залежить передусім від технології виробництва, організаційної структури підприємства, рівня комп'ютеризації обліку, компетентності працівників та ін. Інструментом управління при цьому виступає облік витрат.

Управлінська бухгалтерія поєднує знання економічних наук, техніки, технології і організації виробництва окремого підприємства.

Подальші дослідження, щодо організації системи калькулювання виробничого підприємства необхідно зосередити на існуючих методах розподілу непрямих виробничих витрат і операційних витрат на окремі види продукції, а також проблемність їх розподілу між основним, допоміжним і обслуговуючими виробництвами.

Важливим напрямком удосконалення управління витратами на підприємствах харчової промисловості є методологічне вирішення проблеми організації системи калькулювання змінних витрат.



1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996–XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 (Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.99р.); «Витрати» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>
3. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. Пост. Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1057.1311.2&nobreak=1>
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промполітики України від 09.07.2007 р. №373 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>
5. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика* / А.Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952с.
6. Голов С.Ф. *Управлінський облік* / С.Ф.Голов. – К.: Лібра, 2003. – 703с.
7. Пушкар М.С. *Управлінський облік* / М.С. Пушкар. – Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 218с.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. *Бухгалтерский учет: управленческий аспект* / Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.