

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ В РІЗНИХ ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

FEATURES OF METHODOLOGY OF CALCULATION OF PRIME PRICE ARE IN DIFFERENT INDUSTRIES OF NATIONAL ECONOMY

Москаленко В.А.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри маркетингу, PR-технологій та логістики,
Чернігівський національний технологічний університет

У статті розглянуто основні підходи до вибору методики калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг з урахуванням особливостей виробництва в різних галузях народного господарства. Розкрито алгоритми розрахунку собівартості одиниці продукції в підприємствах промисловості агропромислового комплексу та готельному бізнесі.

Ключові слова: собівартість, калькуляція, прямі виробничі витрати, накладні витрати, виробничі витрати, об'єкт калькуляції, об'єкт обліку витрат.

В статье рассмотрены основные подходы к выбору методики калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг с учетом особенностей производства в разных отраслях народного хозяйства. Раскрыты алгоритмы расчета себестоимости единицы продукции в предприятиях промышленности агропромышленного комплекса и гостиничном бизнесе.

Ключевые слова: себестоимость, калькуляция, прямые производственные расходы, накладные расходы, производственные затраты, объект калькуляции, объект учета затрат.

The article describes the main approaches to the selection of methods of costing of products, works and services taking into account features of production in different sectors of the economy. Discussed are the algorithms for the calculation of cost per unit of output in industrial enterprises of agro-industrial complex and the hotel business.

Keywords: cost, costing, direct manufacturing expenses, overhead, production costs, the costing object, the object of cost accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сьогодні визначення собівартості продукції, робіт і послуг є однією з основних завдань обліку, планування й управління в бізнесі. Саме собівартість одиниці продукції лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень.

Успіх роботи бізнесу залежить також і від інформації про формування собівартості з кількох причин:

- повна собівартість продукції, робіт і послуг є базою для встановлення реалізаційної ціни;
- інформація про собівартість лежить в основі прогнозування й управління виробництвом, а також використовується під час вирішення величезної кількості поточних оперативних завдань управління.

Таким чином, ефективна організація управління витратами й процесу калькуляції собівартості має стати пріоритетним напрямом в розвитку підприємств, що функціонують в різних напрямках народного господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми

і на які спирається автор. М. Огічук, Ч. Гаррісон, Г. Емерсон, К. Друрі, М. Рустомджі, С. Паркінсон, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч. Хорнгрен, А. Бородін, В. Палій, О. Ніколаєва, Т. Шинякова – це не повний перелік учених-економістів, які присвятили свої праці проблемам удосконалення управління витратами підприємства.

Так, С. Голов наголошує, що інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити, яку ціну на вибір або послугу необхідно встановити; який процес є найекономнішим; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії тощо [1, с. 115].

Водночас О. Ніколаєва та Т. Шишкова вважають, що визначення собівартості одиниці продукції лежить в основі прийняття більшості управлінських рішень. Так, у фінансовому обліку для складання звітності важливо мати інформацію про загальну величину собівартості всієї реалізованої продукції та загальної вартості залишків продукції на складі, тоді як в управлінському обліку основний акцент робиться на собівартість виробництва одиниці продукції [2, с. 72].

Але потрібно сказати, що більшість авторів розглядають у своїх наукових роботах питання калькуляції собівартості підприємств, зайнятих у промисловості.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – розкрити особливості в підходах до калькуляції собівартості продукції підприємств різних галузей народного господарства, насамперед промисловості, сільського господарства та готельного бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з основних об'єктів економічного управління є витрати. Саме витратами більшою мірою, ніж доходами, можуть і повинні управляти керівники в середині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином та як ефективно використовуються ресурси підприємства, значною мірою залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень.

Основний обсяг витрат у виробництві – це виробничі витрати. Організація обліку витрат у виробництві передбачає різне групування витрат з огляду на поставлені питання та їх описання [3, с. 469].

Розглядаючи процес калькуляції собівартості продукції в промисловому виробництві, необхідно звернути увагу на те, що систему калькулювання визначають характером продукції, яку виробляє конкретне підприємство. Найчастіше використовують дві системи калькуляції: за окремими замовленнями (контрактами, роботами, партіями) та за постійно повторювальними процесами виробництва.

В основу тієї й іншої калькуляції покладено поділ витрат на прямі виробничі витрати, які можна прямо віднести на об'єкт калькуляції та накладні, які на об'єкт калькуляції відносяться опосередковано. До прямих виробничих витрат відносять прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці основних працівників безпосередньо зайнятих на виробництві продукції, а також інші прямі витрати. До виробничих накладних витрат – амортизацію обладнання, орендну плату, витрати на страхування приміщення та обладнання, комунальні платежі, силову електроенергію, заробітну плату менеджера, тощо.

Таким чином, собівартість продукції в промисловому виробництві визначають додаванням до прямих витрат пропорційної частини накладних витрат. Накладні витрати розподіляються між підрозділами, виробами або іншими об'єктами калькуляції пропорційно до певної бази. Вибір бази розподілу залежить насамперед від технологічного процесу. Можна виділити такі бази розподілу: години праці робітників, машино-години, пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, прямі матеріали, основні витрати, кількість продукції тощо. На основі обраної бази обчислюють ставку розподілу

непрямих витрат. Її визначають як відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази розподілу їх.

Повертаючись до питання вибору системи калькулювання собівартості в промислових підприємствах, вважаємо за необхідне розкрити сутність двох основних систем – калькулювання за замовленнями та калькулювання за процесами.

Калькулювання за замовленнями більшою мірою застосовують підприємства, які спеціалізуються на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах, наприклад: авіаційна промисловість, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність тощо. Сутність цієї системи полягає в калькулюванні собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів. Для обліку прямих витрат використовують відомість (картку) обліку витрат, де фіксуються всі фактичні витрати пов'язані з виконанням замовлення. Накладні витрати розподіляють між замовленням, використовуючи бюджетну ставку розподілу витрат та фактичну базу розподілу.

Калькуляцію за процесами полягає в тому, що витрати групуються в межах окремих процесів, окремих виробничих циклів. Ця система характерна для масового серійного виробництва. Сферою її застосування зазвичай є хімічна нафтопереробна, текстильна, фармацевтична та інші галузі.

Складність калькулювання цим методом залежить від кількості процесів і наявності незавершеного виробництва. Процес калькулювання ускладнюється, якщо підприємство займається виробництвом різних видів продукції й постійно має значний обсяг незавершеного виробництва. При цьому облік потрібно організувати за кожним видом продукції, а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Особливості калькуляції собівартості в сільськогосподарському виробництві полягає в тому, що необхідно чітко розрізняти об'єкти обліку затрат та об'єкти визначення собівартості. Об'єктами собівартості обліку затрат є окремі культури (групи культур) чи види тварин. Об'єктом визначення собівартості в рослинництві є види продукції, отримані від кожної сільськогосподарської культури. Крім того, визначається собівартість сільськогосподарських робіт, виконаних у поточному році під урожай майбутнього року, які належать до незавершеного виробництва, а також робіт щодо поліпшення земель, що здійснюються за власні обігові засоби підприємства, витрати, які плануються й обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Витрати на утримання основних засобів, які не можливо відразу віднести на певний об'єкт обліку розподіляються за об'єктами пропорційно відповідній базі розподілу. Так, трактори розподіляються пропорційно обсягу викона-

них робіт в умовних еталонних гектарах, ґрунтообробні машини – пропорційно обробленим площам під культурами, сівалки – пропорційно площам сіви сільськогосподарських культур, технічні засоби для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур, машини для внесення добрив – унесених під культуру, меліоративні споруди – пропорційно меліоративним площам, приміщення для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції.

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг) [4, с. 16].

Загальні витрати на зрошення та осушення земель пропорційно площам осушення. Витрати на утримання бджолосімей списують на сільськогосподарські культури, що запилюються в розмірі 20–40% загальної суми витрат на утримання бджолосімей. На плодоягідні, насінники конюшину й люцерну – 40–60% залежно від площ запилених культур та урожайності.

Загально виробничі витрати розподіляються на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми прямих витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), матеріалів і напівфабрикатів (у промислових виробництвах).

Загальна сума виробничих затрат за об'єктами планування та обліку складається із суми прямих матеріальних затрат, прямих затрат на оплату праці і виробничих накладних затрат збільшених на витрати незавершеного виробництва на початок року та зменшених на витрати незавершеного виробництва на початок року [5, с. 199].

Перед здійсненням калькуляції собівартості продукції рослинництва від загальної суми виробничих витрат, віднесених на відповідну культуру, віднімають витрати на обробіток, на яких загинув урожай унаслідок стихійного лиха, списуються на надзвичайні витрати. Якщо площа повністю загинув посівів була пересіяна, на надзвичайні витрати відносяться лише вартість насіння, витрати на передзасівний обробіток ґрунту, засів, інші роботи, які виконуються знову під час пересіву новою культурою (повторні витрати). Витрати на лушення стерні, підняття зябу й снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми (неповторні витрати) списуються в розмірі статей на пересіяну культуру [6, с. 40].

Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається: зерна, насіння – франко-тік; соломи, сіна – франко-місце зберігання; цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, коренеплодів – франко-поле; плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту – франко-пункт приймання (зберігання); соломки

та трести льону, конопель – франко-пункт зберігання чи перероблення; насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – франко-пункт зберігання; зеленої маси та корм – франко-місце споживання; зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу – франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна.

Наступні витрати на виконання операцій з підготовки продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи й соняшнику, капустяного листа та іншої побічної продукції рослинництва визначається, виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пересування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції або за ринковими цінами.

Під час калькуляції вартість побічної продукції виключається із загальної суми витрат.

У культурах, від яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат з вирощення культури на валовий вихід (кількість) продукції. При цьому об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом обчислення собівартості.

Якщо на один об'єкт обліку затрат припадає декілька об'єктів калькуляції, то загальні витрати, віднесені на культуру за мінусом побічної продукції, розподіляються між видами одержаної продукції. Наприклад, під час калькуляції продукції зернових культур витрати між зерном і зерновідходами розподіляють пропорційно вмісту зерна в зерновідходах.

Обчислення собівартості продукції тваринництва розпочинають після розподілу витрат з утримання кормоцехів між окремими обліково-технологічними групами тварин пропорційно фізичній масі витрачених кормів, приготовлених у кормоцехах [7, с. 6]. Після цього списують та включають до складу витрат тваринництва відповідну частину витрат на спорудження та утримання таборів, загонів, навісів та інших тимчасових споруд для тварин. Якщо в літніх таборах і загонах утримується декілька видів або технологічних груп тварин, то витрати, які припадають на цей рік, треба розподіляти між видами чи групами тварин пропорційно до зайнятої площі або кількості поголів'я тварин.

Обчислення собівартості одиниці тваринницької продукції розпочинається з молока, оскільки воно може бути використане для вирощення інших груп і видів тварин. При цьому всі витрати на утримання основного стада за мінусом побічної продукції та мінусом вартості приплоду (60 кормоднів) ділять на кількість отриманого молока. Собівартість одного кормодня утримання худоби й птиці обчислюють шляхом ділення всієї суми витрат за відповідними групами худоби та птиці на кількість фуражних днів. Собівартість 1 ц приросту живої маси розраховують шляхом ділення загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без

вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Для визначення собівартості. Для визначення собівартості 1 ц живої маси необхідно до суми витрат на дорощення та відгодівлю худоби за звітний рік (за мінусом вартості побічної продукції додати балансову вартість тварин на початок року, вартість тварин, що надходили на дорощування протягом року, і вартість приплоду поточного року (без вартості загиблих тварин). За обчисленою собівартістю центнера живої маси визначають фактичну собівартість як вибулого протягом звітного року поголів'я тварин, так і поголів'я, що залишилось у господарстві на кінець року. Собівартість продукції птахівництва визначається шляхом ділення витрат на утримання чи вирощення відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції.

Важливо відмітити, що калькуляція собівартості послуг дещо відрізняється від калькуляції собівартості продукції. Зупинимось на калькуляції собівартості послуг розміщення в готельному бізнесі. Під час калькуляції собівартості послуг номерного фонду готелю, на нашу думку, доцільним буде застосування методики диференціації загальної вартості послуг розміщення за окремими категоріями номерів готелю, використовуючи при цьому «метод еквівалентних чисел».

Для розрахунків використовуються показники прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю. Такі розрахунки будуть більш об'єктивною базою визначення готельних тарифів.

Таким чином, для визначення тарифів необхідно спочатку розрахувати прямі експлуатаційні витрати за окремими категоріями номерів готелю. Використовуючи цей показник, розраховують коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів

готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер.

Далі план реалізації номерів (людино-діб) коригують на коефіцієнт співвідношення прямих експлуатаційних витрат за категоріями номерів готелю до середньої величини прямих витрат у розрахунку на один номер і таким чином отримують та звані еквівалентні числа, які використовують під час розподілу загальних експлуатаційних, адміністративних та інших загальногосподарських витрат. Принципи розглянутої вище методики застосовують і під час розрахунку собівартості додаткових послуг готельного бізнесу (послуги камери зберігання, фітнес-центру, салону краси, здачі в оренду конференц-залів, спортивних майданчиків тощо). Таким чином, використання цієї методики дасть можливість більш ефективно здійснювати управління витратами готельного господарства й головне встановлювати реальні тарифи на всі послуги, що надаються готельним господарством [8, с. 156].

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Здійснивши аналіз методів калькуляції собівартості в різних галузях народного господарства, доходимо висновку, що правильний підхід до побудови обліку витрат та вибір оптимальної методики калькуляції – це запорука ефективного управління бізнесом у будь-якій сфері народного господарства. Процес калькулювання собівартості продукції є клопіткою працею різних відділів і служб, спрямований на стабільну роботу підприємства. Стає зрозумілим, що потрібен індивідуальний підхід до кожного виду продукції, яка відрізняється кількістю об'єктів калькуляції, порядком формування суми виробничих витрат та принципами розподілу накладних витрат між об'єктами калькуляції.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С. Управлінський облік: [підручник] / С. Голов. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
2. Николаева О. Классический управленческий учет / О. Николаева, Т. Шишкова. – М.: Из-во ЛКИ, 2010. – 400 с.
3. Шара Е. Особливості обліку витрат виробництва / Е. Шара // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 4 (70). – С. 468–474.
4. Методичні рекомендації з планування обліку й калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Баланс Агро. – 2001. – № 6. – С. 1–28.
5. Москаленко В. Методичні та практичні аспекти калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції / В. Москаленко // First International Scientific and Practical Conference «Ukraine – EU. Modern technology, economics and law». – Slovakia, 2015. – Т. 1. – С. 198–200.
6. Сук Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 11. – С. 37–45.
7. Обчислення собівартості продукції тваринництва // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 99. – С. 4–13.
8. Москаленко В. Особливості калькулювання собівартості послуг та оподаткування в готельному бізнесі / В. Москаленко // Вісник НУБіБ. – 2014. – № 1. – С. 150–157.